Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (sedmého rozšířeného senátu)

24. září 2019 *

„Státní podpory – Podpora poskytnutá Lucemburskem – Rozhodnutí, kterým se podpora prohlašuje za protiprávní a neslučitelnou s vnitřním trhem a ukládá se její navrácení – Daňové rozhodnutí (tax ruling) – Výhoda – Zásada obvyklých tržních podmínek – Selektivní povaha – Předpoklad – Omezení hospodářské soutěže – Navrácení“

Ve věcech T-755/15 a T-759/15,

Lucemburské velkovévodství, původně zastoupené D. Holderer a T. Urim, poté T. Urim, jako zmocněnci, původně ve spolupráci s D. Waelbroeckem, S. Naudinem a A. Steichenem, poté M. Waelbroeckem a A. Steichenem, advokáty,

žalobce ve věci T-755/15,

podporované

Irskem, původně zastoupeným E. Creedon, G. Hodge a A. Joycem, poté G. Hodge, M. Browne a A. Joycem a nakonec A. Joycem a J. Quaney, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Gallagherem, M. Collinsem, SC, B. Dohertym a S. Kingston, barristers,

vedlejším účastníkem,

Fiat Chrysler Finance Europe, se sídlem v Lucemburku (Lucembursko), zastoupená J. Rodríguezem, solicitor, G. Maistem a M. Engelem, advokáty,

žalobkyně ve věci T-759/15,

podporovaná

Irskem, původně zastoupeným E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan a A. Joycem, poté G. Hodge, K. Duggan, M. Browne a A. Joycem a nakonec A. Joycem a J. Quaney, jako zmocněnci, ve spolupráci s M. Collinsem, P. Gallagherem, SC, S. Kingston a B. Doherty, barristers,

vedlejším účastníkem,

proti

Evropské komisi, zastoupené P.-J. Loewenthalem a B. Stromskym, jako zmocněnci,

žalované,

* Jednací jazyky: francouzština a angličtina.

jejímž předmětem je návrhy podané na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2016/2326 ze dne 21. října 2015 o státní podpoře SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) poskytnuté Lucemburskem ve prospěch skupiny Fiat (Úř. věst. 2016, L 351, s. 1),

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát),

ve složení M. van der Woude, předseda, V. Tomljenović (zpravodajka), E. Bieliūnas, A. Marcoulli a A. Kornezov, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: S. Spyropoulos, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. června 2018,

vydává tento

Rozsudek

I. Skutečnosti předcházející sporu

A. K daňovému rozhodnutí poskytnutému lucemburskými daňovými orgány společnosti FFT

1 Dne 14. března 2012 zaslal daňový poradce společnosti Fiat Chrysler Finance Europe, dříve nazývané Fiat Finance and Trade Ltd (dále jen „společnost FFT“), dopis lucemburským daňovým orgánům s žádostí o poskytnutí předběžného daňového rozhodnutí v oblasti zdanění (neboli daňového rozhodnutí). [*důvěrné*] [1]

2 Dne 3. září 2012 lucemburské daňové orgány přijaly daňové rozhodnutí ve prospěch společnosti FFT (dále jen „dotčené daňové rozhodnutí“). Uvedené rozhodnutí bylo obsaženo v dopise, ve kterém bylo uvedeno, že „pokud jde o dopis ze dne 14. března 2012 týkající se činnosti společnosti FFT v oblasti financování v rámci skupiny, je potvrzeno, že analýza cen byla provedena v souladu s oběžníkem 164/2 ze dne 28. ledna 2011 a dodržuje zásadu obvyklých tržních podmínek“.

3 V dopise ze dne 3. září 2012 bylo rovněž upřesněno, že rozhodnutí, které uvedený dopis obsahoval, bude pro daňové orgány závazné po dobu pěti let (tedy od daňového roku 2012 do daňového roku 2016).

B. Ke správnímu řízení před Komisí

4 Dne 19. června 2013 zaslala Evropská komise Lucemburskému velkovévodství první žádost o podrobné informace ohledně vnitrostátní praxe v oblasti daňových rozhodnutí. Po této první žádosti o informace proběhla četná jednání mezi Lucemburským velkovévodstvím a Komisí až do okamžiku, kdy Komise dne 24. března 2014 přijala rozhodnutí, kterým po Lucemburském velkovévodství požadovala poskytnutí informací.

1 – Skryté důvěrné údaje.

5 Dne 11. června 2014 Komise zahájila ohledně dotčeného daňového rozhodnutí formální vyšetřovací řízení upravené v čl. 108 odst. 2 SFEU (dále jen „rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení“). V době mezi dnem přijetí rozhodnutí o zahájení řízení a dnem 15. července 2015 proběhla mezi Komisí a Lucemburským velkovévodstvím, jakož i mezi Komisí a společností FFT četná jednání, která se týkala zejména dotčeného daňového rozhodnutí.

C. K napadenému rozhodnutí

6 Dne 21. října 2015 přijala Komise rozhodnutí (EU) 2016/2326 o státní podpoře SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) poskytnuté Lucemburskem ve prospěch skupiny Fiat (Úř. věst. 2016, L 351, s. 1, dále jen „napadené rozhodnutí“).

1. Popis sporného opatření

7 Komise na prvním místě v oddíle 2 napadeného rozhodnutí s názvem „Popis opatření“ popsala společnost FFT, příjemce dotčeného daňového rozhodnutí, jež je součástí automobilové skupiny Fiat/Chrysler (dále jen „skupina Fiat/Chrysler“). Uvedla, že společnost FFT poskytuje pokladní služby a služby financování společnostem, které jsou součástí uvedené skupiny a mají sídlo v Evropě, s výjimkou těch, které mají sídlo v Itálii. Komise upřesnila, že společnost FFT vyvíjí činnost především v oblasti tržního financování a investování hotovosti, vztahů se subjekty působícími na finančním trhu, služeb finanční koordinace a finančního poradenství pro společnosti patřící do skupiny, služeb správy hotovosti společností patřících do skupiny, krátkodobého a střednědobého vzájemného financování mezi společnostmi a koordinace s ostatními finančními společnostmi (body 34 až 51 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

8 Na druhém místě Komise popsala dotčené daňové rozhodnutí, přičemž upřesnila, že lucemburská daňová správa toto rozhodnutí přijala dne 3. září 2012. Uvedla, že toto rozhodnutí navazovalo na dopis daňového poradce společnosti FFT ze dne 14. března 2012 zaslaný lucemburské daňové správě, jenž obsahoval žádost o schválení dohody o převodních cenách, a dále na zprávu o převodních cenách obsahující analýzu převodních cen, kterou daňový poradce vypracoval na podporu žádosti společnosti FFT o přijetí daňového rozhodnutí (dále jen „zpráva o převodních cenách“) (body 9, 53 a 54 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

9 Podle popisu Komise dotčené daňové rozhodnutí schvaluje metodu přidělování zisků společnosti FFT v rámci skupiny Fiat/Chrysler, což společnosti FFT umožňuje určit každý rok výši své daně z příjmu právnických osob, kterou má platit Lucemburskému velkovévodství. Komise upřesnila, že daňové rozhodnutí bylo závazné po dobu pěti let, od hospodářského roku 2012 do hospodářského roku 2016 (body 52 a 54 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

10 Komise konstatovala, že podle zprávy o převodních cenách byla nejvhodnější metodou pro stanovení zdanitelného zisku společnosti FFT transakční metoda čistého rozpětí. Tato metoda podle Komise spočívá ve zohlednění čistých rozpětí, kterých bylo dosaženo při srovnatelných transakcích provedených nezávislými společnostmi. Tato volba byla podle uvedené zprávy odůvodněna skutečností, že společnost FFT poskytovala výhradně finanční služby podnikům patřícím do skupiny Fiat/Chrysler. Komise dodala, že podle zprávy o převodních cenách měla být odměna společnosti FFT, která představovala zdanitelný zisk, stanovována s ohledem na kapitál, který společnost FFT potřebuje na plnění svých funkcí a nesení rizik, jimž je vystavena, a to vzhledem k použitým aktivům (body 55 a 56 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

11 Konkrétně Komise konstatovala, že zpráva o převodních cenách, jak byla schválena dotčeným daňovým rozhodnutím, navrhla spočítat celkovou odměnu náležející společnosti FFT za její činnosti v oblasti financování a správy hotovosti a za nesená rizika, tvořená těmito dvěma položkami (bod 70 odůvodnění napadeného rozhodnutí):

– „odměna za riziko“, jež se vypočítá vynásobením hypotetického regulatorního vlastního kapitálu společnosti FFT, který byl na základě analogického uplatnění rámce Basilej II odhadován na 28 500 000 eur, očekávanou výnosností před zdaněním, odhadovanou pomocí modelu oceňování kapitálových aktiv na 6,05 % (dále jen „CAPM“);

– „odměna za plnění funkcí“, jež se vypočítá vynásobením částky označené za vlastní kapitál společnosti FFT použitý na plnění funkcí a odhadnutý na 93 710 000 eur tržní úrokovou mírou uplatněnou na krátkodobý bankovní vklad, jež je odhadována na 0,87 %.

12 Kromě toho Komise poukázala na to, že dotčené daňové rozhodnutí schválilo návrh zprávy o převodních cenách, podle kterého neměla být odměňována ta část vlastního kapitálu společnosti FFT, která je označena jako zahrnující finanční investice společnosti FFT do společností Fiat Finance North America Inc. (dále jen „společnost FFNA“) a Fiat Finance Canada Ltd (dále jen „společnost FFC“) (bod 69 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

2. Popis lucemburských pravidel v oblasti převodních cen

13 Komise uvedla, že dotčené daňové rozhodnutí bylo přijato na základě čl. 164 odst. 3 lucemburského zákona o dani z příjmu (zákon ze dne 4. prosince 1967 o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový zákoník“), a oběžníku L.I.R. č. 164/2 lucemburského ředitele správy daní ze dne 28. ledna 2011 (dále jen „oběžník“). V tomto ohledu Komise poukázala na to, že uvedený článek stanoví, že se v lucemburském daňovém právu uplatní zásada obvyklých tržních podmínek, podle níž musí být transakce mezi společnostmi téže skupiny (dále jen „integrované společnosti“) odměňovány tak, jako kdyby byly přijaty nezávislými společnostmi jednajícími za srovnatelných okolností za obvyklých tržních podmínek (dále jen „samostatné společnosti“). Komise dále dodala, že oběžník zejména upřesňuje, jak odměnu za obvyklých tržních podmínek stanovit, pokud jde konkrétně o finanční společnosti skupiny (body 74 až 83 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

3. Popis pokynů OECD

14 Komise zmínila Směrnici Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o převodních cenách a uvedla, že převodní ceny odkazují na ceny účtované za obchodní transakce mezi různými subjekty patřícími k téže skupině společností. Tvrdila, že aby se zabránilo tomu, že nadnárodní společnosti budou finančně motivovány přidělovat co možná nejméně zisku územím, kde je na tyto zisky uplatňována vyšší daň, měly by daňové správy uznávat převodní ceny mezi integrovanými společnostmi stejné skupiny pouze v případě, že jsou transakce v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek odměňovány v míře, s níž by souhlasily samostatné společnosti vyjednávající za srovnatelných okolností za obvyklých tržních podmínek. Komise upřesnila, že tato zásada je uvedena v článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku (dále jen „vzorová úmluva OECD“) (body 84 až 87 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

15 Komise připomněla, že směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy přijatá Výborem OECD pro finanční záležitosti dne 27. června 1995, ve znění revidovaném dne 22. července 2010 (dále jen „pokyny OECD“), vyjmenovává pět metod stanovení odhadu cen transakcí za obvyklých tržních podmínek a přičítání zisků mezi integrované společnosti. V rámci napadeného rozhodnutí byly relevantní pouze dvě z těchto metod (body 88 a 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

16 První metoda, která je tradiční metodou založenou na transakcích, je metoda srovnatelné ceny na volném trhu (dále jen „CUP“). Komise připomněla, že metoda CUP srovnává cenu účtovanou za převod zboží nebo služeb v rámci transakce mezi dvěma sdruženými podniky s cenou účtovanou za převod zboží nebo služeb v rámci srovnatelné transakce provedené mezi dvěma vzájemně nezávislými podniky za srovnatelných okolností (bod 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

17 Druhá metoda je transakční metoda čistého rozpětí, která představuje nepřímou metodu používanou pro stanovení odhadu cen transakcí za obvyklých tržních podmínek a rozdělení zisků mezi společnosti téže skupiny. Komise tuto metodu popisuje tak, že spočívá v odhadu potenciální výše zisku na základě zásady obvyklých tržních podmínek, pro určitou činnost jako celek spíše než pro konkrétní transakce. Komise upřesnila, že je v této souvislosti třeba zvolit ukazatel výše zisků, jako jsou náklady, obrat nebo fixní investice, a uplatnit na něj výši zisku, která vyjadřuje zisk pozorovaný v rámci srovnatelných transakcí na volném trhu (bod 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

4. Posouzení sporného opatření

18 V oddíle 7 napadeného rozhodnutí s názvem „Posouzení sporného opatření“ Komise dospěla k závěru, že byla poskytnuta státní podpora.

19 Komise poté, co připomněla podmínky existence státní podpory, podle kterých pro kvalifikaci opatření jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU musí zaprvé jít o zásah státu nebo ze státních prostředků, zadruhé musí být tento zásah schopen ovlivnit obchod mezi členskými státy, zatřetí musí svému příjemci poskytovat selektivní výhodu a začtvrté musí narušovat či hrozit narušením hospodářské soutěže, měla za to, že první podmínka byla v projednávané věci splněna. V tomto ohledu poukázala na to, že je dotčené daňové rozhodnutí přičitatelné Lucemburskému velkovévodství. A dále Komise konstatovala, že toto rozhodnutí vedlo ke ztrátě státních prostředků, jelikož jakékoli snížení daně, kterou měla společnost FFT zaplatit, mělo za následek ztrátu daňových příjmů, které by Lucemburské velkovévodství mohlo mít, kdyby k tomuto snížení nedošlo (body 185 až 188 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

20 Pokud jde o druhou a čtvrtou podmínku, Komise se na jedné straně domnívala, že vzhledem k tomu, že společnost FFT patří do skupiny, která své činnosti vykonává ve všech členských státech, mohla každá podpora, která jí byla poskytnuta, ovlivnit obchod v rámci Unie. Na straně druhé měla Komise za to, že dotčené daňové rozhodnutí narušovalo nebo mohlo narušit hospodářskou soutěž, jelikož společnost FFT osvobozovalo od daňového dluhu, čímž dle Komise posílilo její finanční postavení (bod 189 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

21 Pokud jde o třetí podmínku existence státní podpory, měla Komise za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT selektivní výhodu, protože vedlo ke snížení daně, kterou byla dotyčná povinna uhradit v Lucembursku, tím, že se odchýlilo od daně, kterou měla tato společnost hradit na základě běžného systému daně z příjmu právnických osob (bod 190 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

22 Komise úvodem připomněla, že podle judikatury je pro určení, zda je daňové opatření selektivní, třeba provést třífázovou analýzu. V prvním sledu je třeba určit obecný či běžný režim, který je platný v členském státě, tj. „referenční systém“. V druhém sledu je třeba určit, zda se předmětné daňové opatření od tohoto systému odchyluje tím, že zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíle vlastní tomuto systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Komise dále ve třetím sledu připomněla, že pokud se opatření odchyluje od referenčního systému, je na státu, aby prokázal, že je toto opatření odůvodněno povahou nebo obecnou systematikou referenčního systému (bod 192 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

23 Pokud jde o první fázi, která souvisí s vymezením referenčního systému, měla Komise za to, že uvedeným systémem byl v projednávané věci obecný lucemburský systém daně s příjmu právnických osob, jehož cílem je zdanění zisků všech společností, které podléhají zdanění v Lucembursku. V tomto ohledu Komise upřesnila, že se obecný systém daně z příjmu právnických osob uplatní na domácí společnosti a zahraniční společnosti, jež jsou rezidenty Lucemburska, včetně lucemburských poboček zahraničních společností. Komise měla za to, že skutečnost, že existuje rozdíl v oblasti výpočtu zdanitelných zisků samostatných společností a integrovaných společností, nemá žádný vliv na cíl obecného lucemburského systému daně z příjmu právnických osob, který spočívá ve zdanění zisků všech společností, jež jsou rezidenty Lucemburska, bez ohledu na to, zda jsou integrované, či nikoliv, a že se oba druhy společností nacházejí ve skutkové a právní situaci, která je z hlediska cíle vlastního tomuto systému podobná. Komise zamítla všechny argumenty vznesené Lucemburským velkovévodstvím a společností FFT, podle nichž článek 164 daňového zákoníku nebo oběžník představují relevantní referenční systém, jakož i jejich argument, podle něhož má referenční systém, který je třeba zohlednit při posuzování selektivnosti dotčeného daňového rozhodnutí, zahrnovat pouze podniky, na které se vztahují pravidla v oblasti převodních cen (body 193 až 215 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

24 Pokud jde o druhou fázi, Komise uvedla, že se otázka, zda se daňové opatření odchyluje od referenčního systému, obecně překrývá se zjištěním, zda příjemci byla prostřednictvím tohoto opatření poskytnuta výhoda. Komise má za to, že vede-li daňové opatření k neoprávněnému snížení daně, kterou má zaplatit jeho příjemce, který by v případě, že by toto opatření nebylo přijato, musel podle referenčního systému zaplatit vyšší daň, představuje toto snížení jak výhodu poskytnutou daňovým opatřením, tak odchylku od referenčního systému. Komise mimoto připomněla judikaturu, podle níž zjištění hospodářské výhody v případě, že se jedná o individuální opatření, v zásadě umožňuje předpokládat, že je tato výhoda selektivní (body 216 až 218 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

25 Komise dále tvrdila, že – jak podle ní připustil Soudní dvůr – poskytuje daňové opatření, které vede společnost, jež je součástí skupiny, k tomu, aby účtovala převodní ceny, které neodpovídají cenám, které by v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek uplatnily nezávislé podniky, této společnosti výhodu, neboť vede ke snížení základu daně, a tudíž ke snížení daně splatné podle obecného systému daně z příjmu právnických osob. Komise tedy upřesnila, že musí ověřit, zda se metodika, kterou lucemburská daňová správa schválila prostřednictvím dotčeného daňového rozhodnutí, v rámci stanovování zdanitelných zisků společnosti FFT v Lucembursku odchýlila od metody vedoucí ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, a tedy od zásady obvyklých tržních podmínek. V takovém případě by dle Komise bylo třeba mít za to, že daňové rozhodnutí poskytuje společnosti FFT selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (body 222 až 227 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

26 V důsledku toho měla Komise za to, že zásada obvyklých tržních podmínek je nutně nedílnou součástí jejího posouzení na základě čl. 107 odst. 1 SFEU daňových opatření, které byly poskytnuty integrovaným společnostem, bez ohledu na to, zda členský stát začlenil tuto zásadu do svého vnitrostátního právního systému. Komise tedy v reakci na argumenty Lucemburského velkovévodství uplatněné v rámci správního řízení upřesnila, že nezkoumala, zda bylo dotčené daňové rozhodnutí v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, jak ji definuje čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžník, ale že se snažila určit, zda lucemburská daňová správa poskytla společnosti FFT selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (body 228 až 231 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

27 Na prvním místě měla Komise za to, že několik metodologických rozhodnutí schválených Lucemburským velkovévodstvím, která jsou základem analýzy převodních cen provedené v rámci dotčeného daňového rozhodnutí, vedlo ke snížení daně z příjmu právnických osob, kterou by byly povinny zaplatit samostatné společnosti (body 234 až 240 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

28 Zaprvé měla Komise, pokud jde o vlastní kapitál, který měl být odměněn, za to, že hypotetický regulatorní vlastní kapitál společnosti FF, který zvolil daňový poradce, při uplatnění transakční metody čistého rozpětí za účelem stanovení odhadu odměny za obvyklých tržních podmínek pro funkce

vykonávané společností FFT nepředstavuje vhodný ukazatel výše zisku. Komise tedy konstatovala, že daňový poradce tím, že zohlednil hypotetické regulatorní fondy ve výši 28,5 milionu eur, místo aby zohlednil účetní vlastní kapitál ve výši 287,5 milionu eur v roce 2011, na základě čehož byl použit CAPM, vydělil zdanitelnou odměnu společnosti FFT deseti. Komise upřesnila, že zamítla všechny související argumenty Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT (body 248 až 266 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

29 Zadruhé měla Komise, pokud jde o uplatnění rámce Basilej II za účelem stanovení hypotetického regulatorního vlastního kapitálu, za to, že se Lucemburské velkovévodství dopustilo pochybení, která jej vedla k tomu, že podhodnotilo výši hypotetického regulatorního vlastního kapitálu společnosti FFT, a zapříčinila snížení částky daně splatné společností FFT (body 267 až 276 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

30 Zatřetí měla Komise za to, že daňový poradce provedl několik odpočtů od zbývajícího kapitálu společnosti FFT, které se odchylovaly od tržního výsledku. Především měla Komise za to, že je pravděpodobné, že kdyby byl hypotetický regulatorní vlastní kapitál odhadnut správně, nebyl by vlastní kapitál vyšší než regulatorní vlastní kapitál. Dále měla Komise za to, že rozhodnutí daňového poradce vyčlenit z vlastního kapitálu společnosti FFT jeho součást zvanou „vlastní kapitál na pokrytí finančních investic do společností FFNA a FFC“ a přisoudit mu pro účely odhadu daňové základny společnosti FFT nulovou odměnu bylo nevhodné. Komise uvedla, že související argumenty Lucemburského velkovévodství nebyly přesvědčivé (body 277 až 291 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

31 Začtvrté měla Komise za to, že výběr koeficientu beta ve výši 0,29 daňovým poradcem v rámci uplatnění metody CAPM za účelem určení výnosnosti vlastního kapitálu, která má být uplatněna na hypotetický regulatorní vlastní kapitál společnosti FFT, vedlo k přidělení zisku společnosti FFT, které nebylo v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek (body 292 až 301 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

32 Ve světle výše uvedených zjištění měla Komise zejména zaprvé za to, že vhodná výše odměny za finanční a pokladní funkce společnosti FFT měla být stanovena na základě jejího účetního vlastního kapitálu, zadruhé, že rok 2012 byl vhodným referenčním rokem pro posouzení daňové základny společnosti FFT v Lucembursku, zatřetí, že výnosnost vlastního kapitálu před zdaněním ve výši 6,05 % (a po zdanění ve výši 4,3 %), kterou schválilo dotčené daňové rozhodnutí a která byla vypočítána podle metody CAPM, byla výrazně nižší než výnosnost vlastního kapitálu požadovaná ve finančním odvětví, která se stále udržovala na 10 % a výše, a začtvrté, že požadovaná výnosnost vlastního kapitálu činila 10 % po zdanění z celkové částky účetního vlastního kapitálu (body 302 až 311 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

33 Na druhém místě Komise zamítla argument společnosti FFT, podle kterého skupině Fiat/Chrysler nebyla poskytnuta žádná selektivní výhoda, protože každé zvýšení daňové základny v Lucembursku bylo plně vyrovnáno zvýšením daňového odpočtu v ostatních členských státech (body 312 až 314 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

34 Na třetím místě měla Komise podpůrně za to, že dotčené daňové rozhodnutí v každém případě poskytlo selektivní výhodu i s ohledem na omezenější referenční systém, kterého se dovolávalo Lucemburské velkovévodství a společnost FFT a který se skládá z čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a z oběžníku, které stanovují, že se v lucemburském daňovém právu uplatní zásada obvyklých tržních podmínek (body 315 až 317 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

35 Na čtvrtém místě Komise zamítla argument společnosti FFT, podle kterého měla Komise za účelem prokázání existence selektivního zacházení ve prospěch společnosti FFT vyplývajícího z dotčeného daňového rozhodnutí toto daňové rozhodnutí porovnat s praxí lucemburské daňové správy uplatňovanou na základě oběžníku, zejména pak s daňovými rozhodnutími poskytnutými jiným

společnostem zabývajícím se financováním a správou hotovosti, které Lucemburské velkovévodství Komisi předložilo v podobě vybraného vzorku jeho praxe v oblasti daňových rozhodnutí (body 318 až 336 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

36 Na pátém místě dle Komise Lucemburské velkovévodství ani společnost FFT neposkytly sebemenší odůvodnění opodstatňující selektivní zacházení se společností FFT, které vyplývalo z dotčeného daňového rozhodnutí. Komise dle svého názoru stejně tak nezjistila žádný důvod opodstatňující přednostní zacházení, kterého se společnosti FFT dostalo (body 337 a 338 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

37 Komise tedy s ohledem na předcházející úvahy dospěla k závěru, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT selektivní výhodu z důvodu, že vedlo ke snížení daně dlužné společností FFT, a to primárně na základě obecného systému daně z příjmu právnických osob v Lucembursku oproti samostatným společnostem a podpůrně na základě systému zdanění integrovaných společností (body 339 a 340 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

38 Konečně měla Komise za to, že příjemcem dotčené výhody byla skupina Fiat/Chrysler jako celek, jelikož společnost FFT tvořila s ostatními subjekty uvedené skupiny, které měly ze snížení daně poskytnutého společnosti FFT prospěch, hospodářskou jednotku, jelikož toto snížení daně mělo nutně za následek snížení cenových podmínek úvěrů v rámci skupiny (body 341 až 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

39 Ve světle všech předcházejících úvah dospěla Komise k závěru, že dotčené daňové rozhodnutí představuje státní podporu, přičemž se jedná o podporu provozní (body 346 a 347 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

40 V oddíle 8 napadeného rozhodnutí s názvem „Povaha podpory neslučitelná s vnitřním trhem“ měla Komise za to, že podpora poskytnutá společnosti FFT je neslučitelná s vnitřním trhem. V tomto ohledu konstatovala, že Lucemburské velkovévodství neuplatnilo žádnou z výjimek stanovených v čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU, a dále, že dotčenou podporu, která musí být považována za provozní podporu, nelze za běžných okolností považovat za slučitelnou s vnitřním trhem (body 348 až 351 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

41 V oddíle 9 napadeného rozhodnutí s názvem „Protiprávní povaha podpory“ Komise konstatovala, že jí Lucemburské velkovévodství neoznámilo svůj záměr přijmout dotčené daňové rozhodnutí, jak mělo učinit podle čl. 108 odst. 3 SFEU, a nedodrželo povinnost pozastavení, která je v tomto článku stanovena. Jednalo se proto o protiprávní státní podporu poskytnutou v rozporu s uvedeným ustanovením (body 352 a 353 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

42 V oddíle 10 napadeného rozhodnutí s názvem „Navrácení podpory“ měla Komise zaprvé za to, že argumenty uplatněné Lucemburským velkovévodstvím, které souvisejí s dodržováním zásady ochrany legitimního očekávání a zásady právní jistoty, jsou neopodstatněné (body 354 až 364 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

43 Zadruhé Komise uvedla, že není povinna stanovit přesnou částku podpory, která má být navrácena, jelikož stačí, že napadené rozhodnutí obsahuje údaje umožňující jeho příjemci, aby sám bez nadměrných obtíží určil tuto částku. V projednávané věci Komise v napadeném rozhodnutí navrhla metodu umožňující odstranit selektivní výhodu, která byla společnosti FFT poskytnuta napadeným rozhodnutím, a upřesnila, že kdyby jí Lucemburské velkovévodství před dnem provedení napadeného rozhodnutí navrhlo jinou metodu výpočtu, mohla by ji uplatnit, pokud by tato metoda vedla ke spolehlivému odhadu tržního výsledku (body 365 až 369 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

44 Zatřetí měla Komise za to, že Lucemburské velkovévodství musí nejprve od společnosti FFT získat zpět protiprávní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem, která byla poskytnuta pomocí napadeného daňového rozhodnutí. Komise konstatovala, že pokud by společnost FFT nebyla schopna vrátit celou částku podpory, muselo by Lucemburské velkovévodství získat zpět zbývající částku od společnosti Fiat Chrysler Automobiles N. V., která je nástupkyní společnosti Fiat S.p.A., protože tento subjekt ovládá skupinu, jejíž je společnost FFT součástí (bod 370 odůvodnění).

45 Závěrem měla Komise za to, že Lucemburské velkovévodství v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU prostřednictvím dotčeného daňového rozhodnutí protiprávně poskytlo státní podporu společnosti FFT a skupině, do níž tato společnost patří, že tato podpora je neslučitelná s vnitřním trhem, a že ji proto Lucemburské velkovévodství musí získat od společnosti FFT, nebo v případě, že společnost FFT podporu nenavrátí v plné výši, od společnosti Fiat Chrysler Automobiles (bod 371 odůvodnění).

46 Výrok napadeného rozhodnutí zní takto:

„*Článek 1*

[Dotčené] daňové rozhodnutí, které […] umožňuje [společnosti FFT] stanovit svůj základ daně v Lucembursku na ročním základě po dobu pěti roků, představuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, která je neslučitelná s vnitřním trhem a kterou [Lucemburské velkovévodství] provedlo protiprávně porušením čl. 108 odst. 3 SFEU.

Článek 2

1. [Lucemburské velkovévodství] je povinno získat protiprávní a neslučitelnou podporu uvedenou v článku 1 zpět od společnosti [FFT].

2. Každá částka, kterou nebude možno získat zpět od společnosti [FFT] v rámci navrácení popsaného v odstavci 1, se získá zpět od společnosti Fiat Chrysler Automobiles N. V.

3. Částky, které mají být navráceny, jsou úročeny ode dne, kdy byly příjemcům dány k dispozici, do dne jejich skutečného navrácení.

4. Úrok bude vypočten jako složený úrok podle kapitoly V nařízení (ES) č. 794/2004.

Článek 3

1. Navrácení poskytnuté podpory uvedené v článku 1 se provede s okamžitým účinkem.

2. [Lucemburské velkovévodství] zajistí, aby toto rozhodnutí bylo provedeno do čtyř měsíců ode dne jeho oznámení.

Článek 4

1. Do dvou měsíců ode dne oznámení tohoto rozhodnutí sdělí [Lucemburské velkovévodství] Komisi informace ohledně metody zvolené pro výpočet přesné částky podpory.

2. [Lucemburské velkovévodství] bude Komisi informovat o vývoji vnitrostátních opatření přijatých s cílem vykonat toto rozhodnutí až do úplného navrácení podpory uvedené v článku 1. Na žádost Komise jí neprodleně poskytne informace o opatřeních, která byla již přijata a která jsou plánována k provedení tohoto rozhodnutí.

Článek 5

Toto rozhodnutí je určeno Lucemburskému velkovévodství.“

II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

A. K písemné části řízení a návrhovým žádání účastníků řízení ve věci T-755/15

47 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 30. prosince 2015 podalo Lucemburské velkovévodství žalobu ve věci T-755/15 znějící na zrušení napadeného rozhodnutí.

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání

48 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 6. června 2016 Lucemburské velkovévodství požádalo, aby věc byla projednána před rozšířeným soudním kolegiem. Tribunál vzal v souladu s čl. 28 odst. 5 svého jednacího řádu na vědomí, že věc T-755/15 byla předána k projednání a rozhodnutí pátému rozšířenému senátu.

49 Vzhledem k tomu, že se dne 26. září 2016 změnilo složení senátů Tribunálu, byl soudce zpravodaj přidělen podle čl. 27 odst. 5 jednacího řádu k sedmému rozšířenému senátu, kterému byla tudíž přidělena věc T-755/15.

50 Vzhledem k překážce na straně jednoho člena sedmého rozšířeného senátu Tribunálu určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 6. února 2017 místopředsedu Tribunálu k doplnění senátu.

51 Rozhodnutím ze dne 12. prosince 2017 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu vyhověl návrhu soudce zpravodaje, aby věc T-755/15 byla projednána přednostně podle čl. 67 odst. 2 jednacího řádu.

2. K návrhu na projednání věci ve zrychleném řízení

52 Samostatným podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 30. prosince 2015 Lucemburské velkovévodství požádalo, aby byla věc T-755/15 projednána ve zrychleném řízení podle článku 151 jednacího řádu. Tribunál dne 2. února 2016 rozhodl, že se tato žádost zamítá.

3. K vedlejšímu účastenství

53 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 6. dubna 2016 podalo Spojené království Velké Británie a Severního Irska návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Komise.

54 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 7. dubna 2016 podalo Irsko návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Lucemburského velkovévodství.

55 Usnesením ze dne 25. května 2016 vyhověl předseda pátého senátu Tribunálu návrhům Spojeného království a Irska na vstup do řízení jako vedlejších účastníků.

56 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 9. listopadu 2016 vzalo Spojené království svůj návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník zpět.

57 Usnesením ze dne 15. prosince 2016 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu Spojené království jako vedlejšího účastníka řízení z věci T-755/15 vyškrtl.

4. K návrhům na důvěrné zacházení

58 Podáními došlými kanceláři Tribunálu ve dnech 29. dubna 2016, 27. června 2016 a 24. října 2016 Lucemburské velkovévodství požádalo o důvěrné zacházení vůči Spojenému království a Irsku s některými informacemi uvedenými v žalobě, v replice, v duplice, jakož i v některých přílohách těchto spisů. Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 3. ledna 2017 Lucemburské velkovévodství informovalo Tribunál, že v případě spojení věcí T-755/15 a T-759/15 nadále trvá na svých žádostech o důvěrné zacházení vůči Irsku.

5. K návrhovým žádáním účastníků řízení

59 Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Tribunál:

– prohlásil žalobu za přípustnou a opodstatněnou;

– zrušil napadené rozhodnutí;

– podpůrně, aby zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, v němž nařizuje navrácení podpory;

– uložil Evropské komisi náhradu nákladů řízení.

60 Irsko, které vstoupilo do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Lucemburského velkovévodství, navrhuje, aby Tribunál napadené rozhodnutí částečně nebo zcela zrušil.

61 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– prohlásil žalobu za neopodstatněnou;

– uložit Lucemburskému velkovévodství náhradu nákladů řízení.

B. K písemné části řízení a návrhovým žádání účastníků řízení ve věci T-759/15

62 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 29. prosince 2015 společnost FFT podala žalobu ve věci T-759/15 znějící na zrušení napadeného rozhodnutí.

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání

63 Vzhledem k tomu, že se dne 26. září 2016 změnilo složení senátů Tribunálu, byl soudce zpravodaj přidělen podle čl. 27 odst. 5 jednacího řádu k sedmému rozšířenému senátu, kterému byla tudíž přidělena věc T-759/15.

64 Na návrh sedmého senátu rozhodl Tribunál dne 15. února 2017 o předání věci k projednání a rozhodnutí rozšířenému soudnímu kolegiu.

65 Vzhledem k překážce na straně jednoho člena sedmého rozšířeného senátu Tribunálu určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 23. února 2017 místopředsedu Tribunálu k doplnění senátu.

66 Rozhodnutím ze dne 12. prosince 2017 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu vyhověl návrhu soudce zpravodaje, aby věc T-759/15 byla projednána přednostně podle čl. 67 odst. 2 jednacího řádu.

2. K návrhu na projednání věci ve zrychleném řízení

67 Samostatným podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 29. prosince 2015 společnost FFT požádala, aby byla věc T-759/15 projednána ve zrychleném řízení podle článku 151 jednacího řádu. Tribunál dne 2. února 2016 rozhodl, že se tato žádost zamítá.

3. K vedlejšímu účastenství

68 Podáním doručeným kanceláři Tribunálu dne 6. dubna 2016 Spojené království podalo návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník na podporu doručeným žádání Komise.

69 Podáním doručeným kanceláři Tribunálu dne 7. dubna 2016 Irsko podalo návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání společnosti FFT.

70 Usnesením ze dne 18. července 2016 vyhověl předseda pátého senátu Tribunálu návrhům Spojeného království a Irska na vstup do řízení jako vedlejších účastníků.

71 Podáním doručeným kanceláři Tribunálu dne 9. listopadu 2016 vzalo Spojené království svůj návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník zpět.

72 Usnesením ze dne 15. prosince 2016 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu Spojené království jako vedlejšího účastníka řízení z věci T-759/15 vyškrtl.

4. K návrhům na důvěrné zacházení

73 Podáními doručenými kanceláři Tribunálu ve dnech 20. května 2016, 11. června 2016, 27. července 2016 a 28. července 2016 požádala společnost FFT o důvěrné zacházení s některými informacemi uvedenými žalobě, v žalobní odpovědi, v replice, jakož i v některých přílohách těchto spisů, vůči Spojenému království a Irsku.

74 V podání doručeném kanceláři Tribunálu dne 17. ledna 2017 společnost FFT uvedla, že v případě spojení s věcí T-755/15 nadále trvá na svých žádostech o důvěrné zacházení vůči Irsku.

5. K návrhovým žádáním účastníků řízení

75 Společnost FFT navrhuje, aby Tribunál:

– prohlásil žalobu za přípustnou,

– zrušil články 1 až 4 napadeného rozhodnutí,

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

76 Irsko, které vstoupilo do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání společnosti FFT, navrhuje, aby Tribunál napadené rozhodnutí částečně nebo zcela zrušil.

77 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– prohlásil žalobu za neopodstatněnou,

– uložil společnosti FFT náhradu nákladů řízení.

C. Ke spojení věcí pro účely ústní části řízení a k ústní části řízení ve věcech T-755/15 a T-759/15

1. Ke spojení věcí

78 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 1. prosince 2016 Lucemburské velkovévodství požádalo o spojení věcí T-755/15 a T-759/15 pro účely ústní části řízení a pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení.

79 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 1. prosince 2016 společnost FFT rovněž požádala o spojení věcí T-755/15 a T-759/15 pro účely ústní části řízení a pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení.

80 Usnesením předsedy sedmého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 27. dubna 2018 byly po vyslechnutí účastnic řízení věci T-755/15 a T-759/15 v souladu s čl. 68 odst. 1 jednacího řádu spojeny pro účely ústní části řízení. Stejným usnesením bylo rozhodnuto o vyloučení důvěrných údajů ze spisu přístupného Irsku.

2. K ústní části řízení ve věcech T-755/15 a T-759/15

81 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 7. února 2017 Lucemburské velkovévodství požádalo o konání jednání v souladu s čl. 106 odst. 2 jednacího řádu.

82 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 10. února 2017 požádala společnost FFT o konání jednání v souladu čl. 106 odst. 2 jednacího řádu.

83 Na základě zprávy soudce zpravodaje Tribunál rozhodl o zahájení ústní části řízení ve věcech T-755/15 a T-759/15. V rámci organizačních procesních opatření stanovených v článku 89 jednacího řádu Tribunál vyzval účastníky řízení, aby odpověděli na písemné otázky. Účastníci řízení těmto výzvám vyhověli ve stanovených lhůtách.

84 Dne 24. května 2017 předložila společnost FFT podání, ve kterém navrhla nové důkazy, k němuž se účastníci řízení vyjádřili.

85 Řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vyslechnuty na jednání konaném dne 21. června 2018.

III. Právní otázky

A. Ke spojení věcí pro účely tohoto rozsudku

86 Na základě čl. 19 odst. 2 jednacího řádu předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu přenechal rozhodnutí spadající do jeho pravomoci o spojení věcí T-755/15 a T-759/15 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, sedmému rozšířenému senátu Tribunálu.

87 Vzhledem k tomu, že účastníci řízení byli na jednání ohledně případného spojení vyslechnuti, je třeba tato řízení ve věcech T-755/15 a T-759/15 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, z důvodu jejich vzájemné souvislost spojit v souladu s čl. 68 odst. 1 jednacího řádu.

B. K uplatňovaným žalobním důvodům a struktuře přezkumu projednávaných žalob

88 Žaloby podané ve věcech T-755/15 a T-759/15 znějí na zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž toto rozhodnutí kvalifikuje dotčené daňové rozhodnutí jako státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a v němž uvedené rozhodnutí nařizuje navrácení částek, které Lucemburské velkovévodství podle Komise nevybralo od společnosti FFT a skupiny Fiat/Chrysler z titulu daně z příjmu právnických osob.

89 Lucemburské velkovévodství na podporu své žaloby předkládá tři žalobní důvody.

90 První žalobní důvod, který se v podstatě vztahuje k podmínce existence selektivní podpory a k pravomoci Komise v daňových záležitostech, se dělí na tři části. Zaprvé má Lucemburské velkovévodství za to, že se Komise v rámci přezkumu selektivity sporného opatření nesprávně domnívala, že relevantním referenčním rámcem je obecný režim daně z příjmu právnických osob (první část). Zadruhé Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise neprokázala, že se dotčené daňové rozhodnutí odchýlilo od použitého referenčního rámce, ani že se odchýlilo od zásady obvyklých tržních podmínek (druhá část). Zatřetí má Lucemburské velkovévodství za to, že Komise porušila články 4 a 5 SEU a článek 114 SFEU tím, že provedla skrytou daňovou harmonizaci spočívající ve vynucování zásady obvyklých tržních podmínek *sui generis* (třetí část).

91 Druhý žalobní důvod, který se dělí na dvě části, vychází z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU a povinnosti Komise uvést odůvodnění stanovené v článku 296 SFEU z důvodu, že Komise neprokázala existenci výhody (první část) ani existenci omezení hospodářské soutěže (druhá část).

92 Třetí žalobní důvod, který byl vznesen podpůrně, vychází z porušení čl. 14 odst. 1 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [108 SFEU] (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339). Vzhledem k tomu, že toto nařízení bylo zrušeno nařízením Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9), použitelným ke dni napadeného rozhodnutí, však musí být tomuto žalobnímu důvodu rozuměno tak, že vychází z čl. 16 odst. 1 posledně uvedeného nařízení. Tento žalobní důvod se člení na dvě části. Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise nařídila navrácení podpory v rozporu se zásadou právní jistoty (první část) a jeho právem na obhajobu (druhá část).

93 Společnost FFT předkládá na podporu své žaloby čtyři žalobní důvody.

94 První žalobní důvod, který se dělí na dvě části, vychází z porušení článku 107 SFEU. Na podporu první části prvního žalobního důvodu společnost FFT tvrdí, že Komise nesprávně uplatnila pojem „selektivní výhoda“. V této souvislosti společnost FFT vznáší šest výtek. První výtka vychází z pochybení v rámci určování relevantního referenčního rámce. Druhá výtka vychází z pochybení v rámci použití nového a neurčitého pojetí zásady obvyklých tržních podmínek. Třetí výtka vychází z neexistence důkazu o poskytnutí výhody ve prospěch skupiny Fiat/Chrysler. Čtvrtá výtka vychází ze skutečnosti, že i za předpokladu, že by se dotčené daňové rozhodnutí odchylovalo od obecného systému daně z příjmu právnických osob, byla by taková výjimka odůvodněna. Společnost FFT na podporu druhé části prvního žalobního důvodu tvrdí, že Komise neprokázala, že dotčené daňové rozhodnutí mohlo narušit hospodářskou soutěž.

95 Druhý žalobní důvod, který se rovněž dělí na dvě části, vychází z porušení čl. 296 druhého pododstavce SFEU. Komise dle společnosti FFT nesplnila svou povinnost uvést odůvodnění, jelikož v napadeném rozhodnutí nevysvětlila, jak stanovila zásadu obvyklých tržních podmínek podle unijního práva a v čem tato zásada spočívá (první část). Komise dále neuvedla důvody, proč měla za to, že dotčené daňové rozhodnutí narušovalo hospodářskou soutěž (druhá část).

96 Třetí žalobní důvod vychází z porušení zásady právní jistoty. Společnost FFT tvrdí, že definice zásady obecných tržních podmínek zvolená Komisí vytváří právní nejistotu a nejasnost, pokud jde o podmínky, za kterých může daňové rozhodnutí porušovat pravidla upravující státní podpory.

97 Čtvrtý žalobní důvod vychází z porušení zásady ochrany legitimního očekávání z důvodu, že Komise dotčené daňové rozhodnutí neposoudila z hlediska relevantních pravidel přijatých OECD.

98 Ze všech výše uvedených zjištění vyplývá, že Lucemburské velkovévodství a společnost FFT uplatňují, byť v různém pořadí, pět skupin žalobních důvodů vycházejících v podstatě:

– v případě první skupiny z porušení článků 4 a 5 SEU spočívajícího v tom, že analýza Komise vede ke skryté daňové harmonizaci (třetí část prvního žalobního důvodu ve věci T-755/15);

– v případě druhé skupiny z porušení článku 107 SFEU, povinnosti uvést odůvodnění stanovené v článku 296 SFEU, jakož i zásady právní jistoty a zásady ochrany legitimního očekávání vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo výhodu, a to zejména z důvodu, že dle Komise nebylo v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek (druhá část prvního žalobního důvodu a první část druhého žalobního důvodu ve věci T-755/15, druhá a třetí výtka první části prvního žalobního důvodu, první část druhého žalobního důvodu, třetí žalobní důvod a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-759/15);

– v případě třetí skupiny z porušení článku 107 SFEU vzhledem k tomu, že Komise konstatovala, že tato výhoda byla selektivní (první část prvního žalobního důvodu ve věci T-755/15 a první výtka první části prvního žalobního důvodu ve věci T-759/15);

– v případě čtvrté skupiny z porušení článku 107 SFEU a povinnosti uvést odůvodnění stanovené v článku 296 SFEU vzhledem k tomu, že Komise konstatovala, že dotčené opatření omezilo hospodářskou soutěž a narušilo obchod mezi členskými státy (druhá část druhého žalobního důvodu ve věci T-755/15 a druhá část prvního žalobního důvodu a druhá část druhého žalobního důvodu ve věci T-759/15);

– v případě páté skupiny z porušení zásady právní jistoty a práva na obhajobu vzhledem k tomu, že Komise nařídila navrácení dotčené podpory (třetí žalobní důvod ve věci T-759/15).

99 Tribunál žalobní důvody přezkoumá v pořadí skupin žalobních důvodů uvedených výše v bodě 98.

C. K první skupině žalobních důvodů vycházejících z porušení článků 4 a 5 SEU vzhledem k tomu, že Komise provedla skrytou daňovou harmonizaci

100 Lucemburské velkovévodství v podstatě tvrdí, že Komise překročila své pravomoci a porušila články 4 a 5 SEU tím, že provedla skrytou daňovou harmonizaci, ačkoliv přímé daně podle článku 114 SFEU spadají do výlučné pravomoci členských států. Dodává, že se Komise ustavila „odvolacím senátem daňových správ“ a zkontrolovala, zda bylo dotčené daňové rozhodnutí z hlediska lucemburského práva a OECD neobvyklé.

101 Irsko má za to, že napadené rozhodnutí porušuje vzhledem k tomu, že přímé zdanění spadá do výlučné pravomoci členských států, rozdělení pravomocí mezi Unii a členské státy, stanovené zejména v čl. 3 odst. 6 SEU a čl. 5 odst. 1 a 2 SEU. Má tak za to, že Komise provedla skrytou harmonizaci.

102 Komise s touto argumentací nesouhlasí.

103 Účastníci řízení se v podstatě rozcházejí v otázce, zda Komise porušila pravidla rozdělování pravomocí tím, že v napadeném rozhodnutí provedla skrytou daňovou harmonizaci.

104 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura). Zásahy členských států v oblastech, které nebyly předmětem harmonizace v Unii, jako jsou přímé daně, tak nejsou vyloučeny z působnosti právních předpisů týkajících se kontroly státních podpor. Komise tudíž může kvalifikovat daňové opatření jako státní podporu, a to za předpokladu, že jsou splněny podmínky pro takovou kvalifikaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28; ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81, a ze dne 25. března 2015, Belgie v. Komise, T-538/11, EU:T:2015:188, body 65 a 66).

105 Při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti stanovení základů daně a rozdělení daňového zatížení na různé výrobní faktory a různá hospodářská odvětví zajisté náleží do pravomoci členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97).

106 To však neznamená, že jakékoli daňové opatření, jež má dopad zejména na základ daně zohledňovaný daňovými úřady, nespadá do působnosti článku 107 SFEU. Pokud totiž takové opatření ve skutečnosti zakládá diskriminaci vůči společnostem, které se vzhledem k cíli sledovanému tímto daňovým opatřením nacházejí ve srovnatelné situaci, a z tohoto důvodu přiznává příjemcům selektivní výhody, které upřednostňují „některé“ podniky nebo „některá“ odvětví výroby, může být považováno za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).

107 Z výše uvedeného vyplývá, že jelikož má Komise pravomoc dohlížet na dodržování článku 107 SFEU, nemůže jí být vytýkáno, že překročila své pravomoci tím, že přezkoumala dotčené daňové rozhodnutí za účelem ověření, zda představuje státní podporu, a pokud ano, zda je tato podpora slučitelná s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

108 Lucemburské velkovévodství tedy nesprávně tvrdí, že se Komise ustavila odvolacím daňovým senátem Lucemburského velkovévodství, jelikož Komise tím, že přezkoumala otázku, zda bylo dotčené daňové rozhodnutí v souladu s právem státních podpor, pouze vykonala své pravomoci na základě článku 107 SFEU.

109 Za těchto podmínek je třeba dospět k závěru, že Komise přijetím napadeného rozhodnutí neporušila články 4 a 5 SFEU ani článek 114 SFEU.

110 Tento závěr nemůže být vyvrácen argumenty Lucemburského velkovévodství a Irska.

111 Zaprvé v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství a Irsko tvrdí, že Komise provedla skrytou daňovou harmonizaci bez ohledu na lucemburská pravidla, a dospěla tak k závěru, že výpočet daně nebyl v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, a že odkázala na pravidla, která nejsou součástí lucemburského daňového systému, musí být tento argument zamítnut jako neopodstatněný.

112 Z judikatury uvedené výše v bodě 105 totiž zajisté vyplývá, že Komise v této fázi vývoje unijního práva nemá pravomoc, která by jí umožňovala nezávisle a bez ohledu na vnitrostátní daňová pravidla vymezit takzvané „obvyklé“ zdanění integrovaného podniku.

113 Ačkoliv je však takzvané „obvyklé“ zdanění vymezeno vnitrostátními daňovými pravidly a ačkoliv musí být samotná existence výhody prokázána ve vztahu k tomuto zdanění, nemění to nic na tom, že – jak bylo připomenuto výše v bodě 106 – daňové opatření, které má vliv na daňový základ zohledňovaný daňovými orgány, může spadat do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU. Komise tak tím, že zkoumala otázku, zda bylo dotčené daňové rozhodnutí v souladu s pravidly v oblasti státních podpor, neprovedla „daňovou harmonizaci“, ale vykonala pravomoc, kterou jí přiznává čl. 107 odst. 1 SFEU, přičemž v konkrétním případě zejména ověřila, zda uvedené daňové rozhodnutí poskytlo svému příjemci výhodu ve srovnání s takzvaným „obvyklým“ zdaněním, jak je definováno vnitrostátním daňovým právem.

114 Zadruhé Lucemburské velkovévodství a Irsko tvrdí, že napadené rozhodnutí vytváří „úplnou právní nejistotu“, a to nejen v členských státech, ale rovněž ve třetích státech, že toto opatření bylo silně kritizováno zejména vedoucími představiteli Spojených států amerických a že se jedná o vůbec „první“ takové opatření, které je protiprávní a vede členské státy k tomu, aby oznamovaly všechna svá daňová rozhodnutí a zpochybnily stávající daňová rozhodnutí. Takové argumenty musí být zamítnuty jako neopodstatněné.

115 Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že Komise měla za to, že každé daňové rozhodnutí nutně představuje státní podporu ve smyslu článku 107 SFEU. Pokud daňové opatření neposkytuje žádnou selektivní výhodu, zejména pokud nevede ke snížení daňového zatížení svého příjemce tím, že se odchyluje od „běžných“ pravidel zdanění, totiž takové daňové rozhodnutí nepředstavuje státní podporu ve smyslu článku 107 SFEU a nepodléhá oznamovací povinnosti podle článku 2 nařízení č. 2015/1589.

116 A dále na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a Irsko, napadené rozhodnutí nemůže vytvářet „úplnou právní nejistotu“ v členských státech nebo ve třetích státech. Jedná se totiž pouze o uplatnění článků 107 a 108 SFEU, podle nichž je státní opatření, které představuje podporu neslučitelnou s vnitřním trhem, zakázáno a musí být navráceno, na dotčené daňové opatření.

117 Ze všeho, co bylo uvedeno výše, vyplývá, že žalobní důvod směřující k prokázání, že Komise provedla skrytou daňovou harmonizaci, musí být zamítnut jako neopodstatněný.

D. K druhé skupině žalobních důvodů vycházejících z neexistence výhody

1. Úvodní poznámky

118 Úvodem je třeba připomenout, že podle judikatury se pro kvalifikaci opatření jako státní podpory vyžaduje splnění všech podmínek stanovených v článku 107 SFEU. Je tak stanoveno, že aby bylo možno opatření kvalifikovat jako státní podporu ve smyslu tohoto ustanovení, musí se zaprvé jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků, zadruhé tento zásah musí být způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy, zatřetí musí selektivně zvýhodňovat svého příjemce a začtvrté musí narušovat nebo hrozit narušením hospodářské soutěže (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40 a citovaná judikatura).

119 V projednávaném případě je třeba poukázat na to, že – jak vyplývá z bodů 21 až 37 výše – Komise v napadeném rozhodnutí současně přezkoumala kritérium existence výhody a kritérium selektivity dotčeného opatření.

120 Konkrétně měla Komise primárně za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT selektivní výhodu z hlediska obecného lucemburského systému daně z příjmu právnických osob z důvodu, že metodika, jež byla odsouhlasena v uvedeném daňovém rozhodnutí, nebyla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, která je nutně nedílnou součástí posuzování daňových opatření, jež byla poskytnuta společnostem patřícím do jedné skupiny, na základě čl. 107 odst. 1 SFEU, které provádí Komise, bez ohledu na to, zda členský stát tuto zásadu začlenil do svého vnitrostátního právního systému, a podle které měly být transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány mezi nezávislými podniky (dále jen „zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v napadeném rozhodnutí“) (viz body 219 až 231 odůvodnění napadeného rozhodnutí a zejména bod 228 odůvodnění uvedeného rozhodnutí). Komise tedy v bodech 234 až 311 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyložila svou argumentaci, podle které metoda určení zdanitelného zisku společnosti FFT, odsouhlasená v dotčeném daňovém rozhodnutí, neumožňovala dospět ke spolehlivému odhadu výsledku získaného za tržních podmínek (výsledku za obvyklých tržních podmínek).

121 Komise měla dále podpůrně za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT výhodu z důvodu, že se odchýlilo od čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a od oběžníku, které zásadu obvyklých tržních podmínek provádějí do lucemburského práva (viz body 316 a 317 odůvodněná napadeného rozhodnutí). Komise tedy odkázala na svou analýzu, podle níž metoda, jež byla odsouhlasena v dotčeném daňovém rozhodnutí, neumožňovala dospět ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, jak ho stanovila Komise v rámci své hlavní argumentace (viz body 234 až 311 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

122 Přístup Komise, který spočívá v současném přezkumu kritéria existence výhody a kritéria selektivity, není sám o sobě nesprávný, jelikož jsou – jak poznamenává Komise – posuzovány jak výhoda, tak selektivita. Tribunál nicméně považuje za vhodné nejprve přezkoumat, zda Komise mohla právem dospět k závěru, že existuje výhoda, před tím, než případně posoudí otázku, zda tato výhoda měla být považována za selektivní.

123 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že ačkoliv jsou některé argumenty uplatňované Lucemburským velkovévodstvím a společností FFT, včetně argumentů uvedených v druhé části prvního žalobního důvodu Lucemburského velkovévodství, prezentovány tak, že se týkají selektivity dotčeného opatření, Tribunál má za to, že rovněž znějí na určení, že Komise měla nesprávně za to, že dotčené opatření poskytlo společnosti FFT výhodu. Tribunál tedy argumenty uplatňované v rámci druhé části prvního žalobního důvodu Lucemburského velkovévodství přezkoumá společně s žalobními důvody směřujícími ke zpochybnění závěru Komise, podle kterého dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT výhodu.

124 Vzhledem k těmto připomínkám Tribunál přezkoumá žalobní důvody vznesené na podporu argumentace, podle které společnost FFT neobdržela výhodu, přičemž v prvním sledu přezkoumá výtky vznesené proti hlavní argumentaci Komise a poté ve druhém sledu výtky týkající se podpůrné argumentace. Konečně ve třetím sledu Tribunál přezkoumá výtku vznesenou Lucemburským velkovévodstvím, podle které Komise neprokázala existenci výhody na úrovni skupiny Fiat/Chrysler.

2. K hlavní argumentaci Komise, podle které se dotčené daňové rozhodnutí odchyluje od lucemburského obecného systému daně z příjmu právnických osob

125 Žalobní důvody uplatňované Lucemburským velkovévodstvím a společností FFT směřující ke zpochybnění přezkumu existence výhody, který provedla Komise v rámci hlavní argumentace, mohou být shrnuty následovně. Zaprvé Lucemburské velkovévodství a společnost FFT, podporované Irskem, zpochybňují existenci zásady obvyklých tržních podmínek, jak ji popisuje Komise v napadeném rozhodnutí, a použití této zásady jakožto kritéria pro posouzení existence selektivní výhody. Zadruhé

Lucemburské velkovévodství zpochybňuje závěr Komise, podle kterého metoda, která byla dotčeným daňovým rozhodnutím schválena pro účely stanovení částky zdanění, kterou měla společnost FFT zaplatit, není v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

a) K žalobním důvodům vycházejícím z pochybení v rámci uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek v oblasti kontroly státních podpor

126 Lucemburské velkovévodství a společnost FFT Komisi v podstatě vytýkají, že v rozporu s daňovou autonomií členských států identifikovala zásadu obvyklých tržních podmínek vlastní unijnímu právu a dotčené daňové rozhodnutí přezkoumala z hlediska této zásady, aniž zohlednila lucemburské právo. Rovněž tvrdí, že Komise uplatněním zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, porušila zásadu právní jistoty a zásadu ochrany legitimního očekávání a nesplnila svou povinnost uvést odůvodnění.

127 Komise tuto argumentaci zpochybňuje.

128 Je třeba připomenout, že Komise v bodech 219 až 231 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že za účelem zjištění existence selektivní výhody může přezkoumat, zda se takové daňové rozhodnutí, jako je dotčené daňové rozhodnutí, odchyluje od zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí. Komise tedy zpřesnila obrysy uvedené zásady obvyklých tržních podmínek.

129 Především je třeba poukázat na to, že – jak vyplývá zejména z bodů 216, 231 a 311 odůvodnění napadeného rozhodnutí – je přezkum z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v napadeném rozhodnutí, součástí její hlavní analýzy selektivní výhody. Jak vyplývá z bodů 216, 219 a 301 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tato analýza spočívá v přezkumu toho, zda se dotčené daňové rozhodnutí odchyluje od lucemburského obecného systému daně z příjmu právnických osob. V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že Komise v bodech 194 až 199 odůvodnění napadeného rozhodnutí předběžně uvedla, že cílem lucemburského obecného systému daně z příjmu právnických osob je zdanit zisky všech společností, jež jsou rezidenty Lucemburska, bez ohledu na to, zda jsou integrované, či nikoli, a že tyto dva druhy společností se s ohledem na tento cíl nacházejí v obdobné skutkové a právní situaci.

130 Pokud jde o definici zásady obvyklých tržních podmínek, Komise v bodech 222 a 225 odůvodnění napadeného rozhodnutí potvrdila, že podle této zásady musí být transakce v rámci skupiny odměňovány stejně, jako kdyby byly sjednány mezi nezávislými podniky. V bodě 226 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dodala, že cílem uvedené zásady je zajistit, aby s transakcemi uvnitř skupiny bylo pro daňové účely zacházeno s přihlédnutím k výši zisku, kterého by bylo dosaženo, kdyby transakci uzavřely nezávislé podniky. Komise mimoto na jednání tvrdila, že je zásada obvyklých tržních podmínek podle ní nástrojem pro posouzení výše cen transakcí uvnitř skupiny.

131 Pokud jde o právní povahu zásady obvyklých tržních podmínek, měla Komise v bodě 228 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že je tato zásada nutně součástí posouzení na základě článku 107 SFEU daňových opatření přiznaných společnostem ve skupině, nezávisle na tom, zda členský stát začlenil tuto zásadu do svého vnitrostátního právního systému, či nikoli. Upřesnila, že zásada obvyklých tržních podmínek, kterou použila, je obecnou zásadou rovného přístupu v oblasti zdanění, která spadá do působnosti článku 107 SFEU. Komise toto zjištění založila na rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), který se týkal daňového systému koordinačních center v Belgii a ve kterém měl Soudní dvůr za to, že metoda výpočtu zdanitelných zisků stanovená tímto systémem poskytuje uvedeným centrům selektivní výhodu. Konkrétně se Komise odvolala na bod 96 uvedeného rozsudku, ve kterém Soudní dvůr konstatoval, že metoda vyměřování zdanitelných příjmů uvedených center „způsobuje, že účtované ceny se nepodobají cenám, které by se uplatnily za podmínek volné hospodářské soutěže“.

132 Pokud jde o uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek, Komise v bodě 227 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že „[p]ro posouzení, zda [Lucemburské velkovévodství] poskytlo společnosti FFT selektivní zvýhodnění, musí proto Komise ověřit, zda se metoda schválená lucemburskou daňovou správou prostřednictvím [dotčeného] daňového rozhodnutí pro účely stanovení zdanitelného zisku společnosti FFT v Lucembursku odchyluje od metody, která vede ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu, a tím od zásady obvyklých tržních podmínek“. V bodě 228 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dodala, že zásadu obvyklých tržních podmínek použila, aby určila, zda zdanitelný zisk společnosti, jež je součástí skupiny, byl pro účely stanovení daně z příjmu právnických osob vyměřen za použití metody, která se blížila tržním podmínkám, takže s touto společností nebylo v rámci obecného systému daně z příjmů právnických osob zacházeno příznivěji než s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelné zisky byly určovány trhem.

133 Je tedy třeba zkoumat, zda Komise mohla dotčené opatření analyzovat z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí a vyložena výše v bodech 130 až 132, jež spočívá v ověření, zda jsou transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány za tržních podmínek.

134 Jak bylo uvedeno výše v bodě 104, podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura). Zásahy členských států v oblasti přímých daní tak i v případě, že se týkají otázek, které nebyly předmětem harmonizace v Unii, nejsou vyloučeny z působnosti právních předpisů týkajících se kontroly státních podpor.

135 Z toho vyplývá, že Komise může kvalifikovat daňové opatření jako státní podporu, za předpokladu, že jsou splněny podmínky pro takovou kvalifikaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81). Členské státy totiž musí vykonávat svou pravomoc v daňové oblasti v souladu s právem Unie (rozsudek ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). V důsledku toho nesmí členské státy v tomto kontextu přijmout jakékoli opatření, které by mohlo představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

136 Pokud je o podmínku, podle které musí dotčené opatření poskytovat hospodářskou výhodu, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury jsou za státní podpory považovány zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musejí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal (viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a citovaná judikatura; rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

137 Konkrétně tedy opatření, kterým veřejné orgány přiznávají určitým podnikům výhodnější daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; viz rovněž rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovaná judikatura).

138 V případech daňových opatření může být samotná existence zvýhodnění zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „běžnému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takové opatření tudíž poskytuje svému příjemci hospodářskou

výhodu, jelikož snižuje náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku, a tudíž, – aniž je dotací v užším slova smyslu – má tutéž povahu a stejné účinky (rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).

139 Za účelem určení, zda existuje daňové zvýhodnění, je tudíž třeba situaci příjemce, která nastala v důsledku uplatnění dotčeného opatření, porovnat se situací, ve které by se příjemce nacházel, kdyby dotčené opatření neexistovalo (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La Mancha v. Komise, C-91/17 P a C-92/17 P, nezveřejněný, EU:C:2018:284, bod 114), a byla by tak uplatněna běžná pravidla zdanění.

140 V souvislosti s vymezením daňové situace integrované společnosti, která je součástí skupiny podniků, je úvodem třeba poukázat na to, že ceny transakcí této společnosti uvnitř skupiny nejsou stanovovány za tržních podmínek. Tyto ceny jsou totiž dohodnuty mezi společnostmi, které jsou součástí téže skupiny, takže nepodléhají působení tržních sil.

141 Přitom v případě, že vnitrostátní daňové právo pro účely povinnosti k dani z příjmu právnických osob nerozlišuje mezi integrovanými podniky a nezávislými podniky, hodlá zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takového integrovaného podniku tak, jako by plynul z transakcí uskutečňovaných za ceny tržní. Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že v případě, že Komise v rámci pravomoci, kterou jí svěřuje čl. 107 odst. 1 SFEU, přezkoumává daňové opatření, které bylo poskytnuto takovému integrovanému podniku, může porovnat daňové zatížení takového integrovaného podniku, které je důsledkem uplatnění uvedeného daňového opatření, s daňovým zatížením vyplývajícím z uplatnění běžných pravidel zdanění dle vnitrostátního práva podniku ve srovnatelné skutkové situaci, který své činnosti vykonává za tržních podmínek.

142 Ostatně tyto závěry jsou, jak Komise správně uvedla v napadeném rozhodnutí, potvrzeny rozsudkem ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), který se týkal belgického daňového práva, které stanovilo rovnocenné zacházení s integrovanými a nezávislými podniky. Soudní dvůr totiž v bodě 95 tohoto rozsudku uznal, že je nutné odchylný režim podpor porovnat s režimem „obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávající[ho] své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže“.

143 V této souvislosti je třeba uvést, že pokud vnitrostátní orgány prostřednictvím uvedeného daňového opatření, které bylo poskytnuto integrované společnosti, odsouhlasily určitou výši cen transakcí uvnitř skupiny, čl. 107 odst. 1 SFEU Komisi umožňuje přezkoumat, zda tato cena odpovídá ceně, která by se uplatnila za tržních podmínek, aby tak ověřila, zda v důsledku tohoto opatření nebyly sníženy náklady, které obvykle zatěžují rozpočet dotčeného podniku, a tomuto podniku tak nebyla poskytnuta výhoda ve smyslu uvedeného článku. Zásada obvyklých tržních podmínek, jak ji Komise popsala v napadeném rozhodnutí, tak představuje nástroj, jenž jí umožňuje toto ověření provést v rámci výkonu jejích pravomocí podle čl. 107 odst. 1 SFEU. Komise ostatně v bodě 225 odůvodnění napadeného rozhodnutí právem upřesnila, že zásada obvyklých tržních podmínek slouží jakožto „referenční kritérium“ pro určení, zda byla integrované společnosti na základě daňového opatření, které určuje její převodní ceny, poskytnuta výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

144 Mimoto je třeba upřesnit, že Komise v případě, kdy tento nástroj použije, aby tak přezkoumala, zda zdanitelný zisk integrovaného podniku podle daňového opatření odpovídá spolehlivému odhadu zdanitelného zisku, kterého by bylo dosaženo za tržních podmínek, může učinit závěr, že byla poskytnuta výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pouze za podmínky, že rozdíl mezi dvěma srovnávacími hledisky jde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, jež byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita.

145 V projednávaném případě se dotčené daňové opatření týká stanovení odměny společnosti FFT za její činnosti v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti pro účely stanovení jejího zdanitelného zisku na základě lucemburského daňového zákoníku, který nezávisle na tom, zda musí

být běžná pravidla zdanění definována široce nebo úzce, směřuje k tomu, aby integrované podniky a nezávislé podniky v Lucembursku byly, co se daně z příjmu právnických osob týče, zdaňovány stejným způsobem. Komise tedy mohla ověřit, zda byl zdanitelný zisk společnosti FFT podle dotčeného daňového rozhodnutí nižší, než by byla daňová zátěž této společnosti v případě, že by dotčené daňové rozhodnutí neexistovalo a byla by použita běžná pravidla zdanění podle lucemburského práva. Vzhledem k tomu, že společnost FFT je integrovaným podnikem a cílem lucemburského daňového zákoníku je zdanit zisk, kterého bylo dosaženo z hospodářské činnosti takového integrovaného podniku, tak, jako kdyby byl získán z transakcí uskutečněných za tržní ceny, je třeba v rámci přezkumu dotčeného daňového rozhodnutí porovnat zdanitelný zisk společnosti FFT, který byl určen za použití uvedeného daňového rozhodnutí, se situací, ve které by se v případě uplatnění běžných pravidel zdanění dle lucemburského práva nacházel podnik ve srovnatelné skutkové situaci vykonávající své činnosti v podmínkách volné hospodářské soutěže. V této souvislosti je třeba uvést, že pokud dotčené daňové rozhodnutí odsouhlasilo určitou výši cen transakcí uvnitř skupiny, je třeba přezkoumat, zda tyto ceny odpovídají cenám, které by byly uplatňovány v tržních podmínkách.

146 V této souvislosti je třeba upřesnit, že pokud jde o přezkum otázky, zda integrovaný podnik získal výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, nelze Komisi vytýkat, že pro přezkum výše převodních cen transakce nebo několika úzce souvisejících transakcí, které jsou součástí sporného opatření, použila metodu stanovení převodních cen, kterou v projednávaném případě považuje za vhodnou. Komisi nicméně přísluší, aby svou volbu metody odůvodnila.

147 I když Komise právem podotkla, že nemůže být formálně vázána pokyny OECD, nic to nemění na tom, že – jak Komise uznala v bodě 87 odůvodnění napadeného rozhodnutí – tyto pokyny vycházejí z významných prací skupin předních odborníků, odrážejí konsensus, kterého bylo, co se převodních cen týče, dosaženo v mezinárodním měřítku, a mají proto nepochybný praktický význam při výkladu otázek týkajících se převodních cen.

148 Komise tedy měla právem za to, že v rámci své analýzy podle čl. 107 odst. 1 SFEU mohla přezkoumat, zda byly transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány za tržních podmínek. Toto zjištění není zpochybněno dalšími argumenty Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT.

149 Zaprvé, pokud jde o argument společnosti FFT, podle kterého Komise neuvedla žádný právní základ zásady obvyklých tržních podmínek, je třeba poukázat na to, že Komise zajisté v bodech 228 a 229 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, existuje nezávisle na provedení takové zásady do vnitrostátního právního systému. Rovněž upřesnila, že nezkoumala, zda se dotčené daňové opatření řídilo zásadou obvyklých tržních podmínek stanovenou v čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku nebo v oběžníku, které zásadu obvyklých tržních podmínek provádějí do lucemburského práva. Komise stejně tak tvrdila, že je zásada obvyklých tržních podmínek, kterou používá, odlišná od zásady zakotvené v článku 9 vzorové úmluvy OECD.

150 Komise však v bodě 228 odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž upřesnila, že zásada obvyklých tržních podmínek je nutně nedílnou součástí přezkumu podle čl. 107 odst. 1 SFEU daňových opatření přijatých ve prospěch společností patřících do skupiny a že zásada obvyklých tržních podmínek je obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti zdanění, která spadá do působnosti článku 107 SFEU.

151 Z napadeného rozhodnutí tedy vyplývá, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak ji popisuje Komise, je nástroj, který je právem používán v rámci přezkumu prováděného na základě čl. 107 odst. 1 SFEU.

152 Komise zajisté na jednání tvrdila, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, nespadá do unijního práva ani práva mezinárodního, ale je vlastní běžnému systému zdanění, jak je stanoven vnitrostátním právem. Komise tak má za to, že pokud členský stát v rámci svého vnitrostátního daňového systému zvolí přístup samostatného právního subjektu, podle kterého se daňové právo váže na právní subjekty, nikoli na subjekty hospodářské, zásada obvyklých tržních

podmínek je logickým důsledkem tohoto přístupu, který je v dotčeném členském státě závazný, a to nezávisle na tom, zda zásada obvyklých tržních podmínek byla do vnitrostátního práva provedena výslovně nebo implicitně.

153 V tomto ohledu Lucemburské velkovévodství a společnost FFT na jednání uvedly, že Komise prostřednictvím těchto tvrzení zřejmě změnila své stanovisko týkající se zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí. Nicméně i kdyby se výklad, který předkládají Lucemburské velkovévodství a společnost FFT, potvrdil, je třeba poukázat na to, že Komise v každém případě ve fázi jednání nemůže změnit právní základ zásady obvyklých tržních podmínek, jak ho vyložila v napadeném rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. června 1998, British Airways a další v. Komise, T-371/94 a T-394/94, EU:T:1998:140, bod 116). V každém případě je třeba konstatovat, že upřesnění, které Komise poskytla na jednání, nezpochybňuje zjištění uvedené výše v bodě 151, podle kterého z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se zásada obvyklých tržních podmínek uplatní v rámci přezkumu podle čl. 107 odst. 1 SFEU. Ze všech písemností Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT ostatně vyplývá, že napadenému rozhodnutí správně porozuměly v tom smyslu, že se zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v napadeném rozhodnutí, uplatní v rámci přezkumu vnitrostátního daňového opatření prováděného na základě čl. 107 odst. 1 SFEU.

154 Je tedy třeba zamítnout argument společnosti FFT, podle kterého Komise neuvedla žádný právní základ zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí.

155 Zadruhé stačí v rozsahu, v němž společnost FFT tvrdí, že Komise neupřesnila obsah zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, konstatovat, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se jedná o nástroj umožňující přezkoumat, zda jsou transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány mezi nezávislými podniky (viz bod 151 výše). Tento argument je tedy třeba zamítnout.

156 Zatřetí Lucemburské velkovévodství Komisi v podstatě vytýká, že dotčené daňové rozhodnutí přezkoumala ve světle zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, ačkoliv je tato zásada kritériem, které není vlastní lucemburskému daňovému právu. Tvrdí, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v napadeném rozhodnutí, Komisi umožňuje stanovit metodické normy pro účely určení zdanitelného zisku, které nejsou součástí vnitrostátních právní úpravy, což dle Lucemburského velkovévodství vede ke skryté harmonizaci v oblasti přímého zdanění, což je v rozporu s daňovou autonomií členských států. Tento argument však musí být zamítnut.

157 V tomto ohledu totiž stačí připomenout, že – jak bylo konstatováno výše v bodech 138 a 141 – ačkoliv je takzvané „obvyklé“ zdanění definováno vnitrostátními daňovými pravidly a existence výhody musí být prokázána ve vztahu k těmto pravidlům, nemění to nic na tom, že pokud tato vnitrostátní pravidla stanoví, že příjmy integrovaných společností jsou zdaňovány za stejných podmínek jako příjmy samostatných společností, umožňuje čl. 107 odst. 1 SFEU Komisi přezkoumat, zda úroveň cen transakcí uvnitř skupiny, kterou vnitrostátní orgány odsouhlasily pro účely stanovení základu daně integrovaného podniku, odpovídá úrovni cen, která by byla uplatněna za obvyklých tržních podmínek.

158 V případě, kdy Komise zkoumá, zda metoda, kterou schválilo vnitrostátní daňové opatření, vede k výsledku stanovenému v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, jak byla vymezena výše v bodě 151, tudíž nepřekračuje své pravomoci.

159 Kromě toho stačí v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství a společnost FFT tvrdí, že Komise provedla posouzení ve světle zásady obvyklých tržních podmínek, aniž existenci výhody přezkoumala na základě vnitrostátního daňového práva, poukázat na to, že z bodů 231, 266, 276, 291, 301 a 339 odůvodnění napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že Komise přezkoumala, zda dotčené daňové rozhodnutí vedlo ke snížení daňového zatížení společnosti FFT v porovnání s daňovým zatížením,

které by musela nést za běžných okolností podle lucemburských pravidel zdanění. Snažila se tedy opravdu přezkoumat, zda dotčené daňové rozhodnutí vedlo ke snížení daňového zatížení, které by se uplatnilo podle pravidel vnitrostátního práva. Ačkoliv Komise v této souvislosti svůj přezkum provedla z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, uvedenou zásadu použila, jak bylo konstatováno výše v bodě 151, jako nástroj, který jí umožnil ověřit, zda byla úroveň převodních cen společnosti FFT uměle snížena oproti situaci, ve které by byly ceny stanoveny podle tržních podmínek. Argument, podle kterého Komise nahradila pravidla lucemburského daňového práva právním předpisem, který není vlastní lucemburskému daňovému právu, proto musí být zamítnut.

160 Začtvrté společnost FFT a Irsko v podstatě tvrdí, že Komise v napadeném rozhodnutí neoprávněně tvrdila, že existuje obecná zásada rovného zacházení v oblasti zdanění.

161 Komise zajisté v bodě 228 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek je obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti zdanění, která spadá do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU. Taková formulace však nesmí být vytrhována z kontextu a nelze ji vykládat v tom smyslu, že Komise potvrdila, že existuje obecná zásada rovného zacházení v oblasti zdanění vlastní čl. 107 odst. 1 SFEU, což by uvedenému článku přiznávalo příliš širokou působnost.

162 Každopádně z bodů 222 až 231 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a zejména z bodů 226 a 229 odůvodnění tohoto rozhodnutí, implicitně, ale nutně vyplývá, že Komise zásadu obvyklých tržních podmínek, jak ji popsala v napadeném rozhodnutí, pojímala pouze jako nástroj, který jí umožňuje přezkoumat, zda jsou transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány mezi nezávislými podniky. Argument společnosti FFT a Irska nemůže zpochybnit zjištění uvedené výše v bodě 146, podle kterého Komise mohla v rámci své analýzy provedené na základě čl. 107 odst. 1 SFEU přezkoumat, zda byly transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány za tržních podmínek.

163 Příslušný argument společnosti FFT a Irska je tudíž třeba zamítnout.

164 Zapáté společnost FFT Komisi vytýká, že se v napadeném rozhodnutí odchýlila od pojetí zásady obvyklých tržních podmínek, které vymezila v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení. V tomto ohledu společnost FFT tvrdí, že Komise v bodech 14 a 62 rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení odkázala na článek 9 vzorové úmluvy OECD.

165 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že společnost FFT nevyvozuje ze svého tvrzení, že je podle ní zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v napadeném rozhodnutí, odlišná od zásady obvyklých tržních podmínek, na kterou Komise odkázala v rozhodnutí o zahájení řízení, žádné právní důsledky. Tento argument musí být proto odmítnut jako irelevantní.

166 Tento argument je v každém případě třeba zamítnout jako neopodstatněný.

167 Na jedné straně totiž, ačkoliv Komise v bodě 14 rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení odkázala na „zásadu obvyklých tržních podmínek, tak jak je uvedena v článku 9“ vzorové úmluvy OECD, byl tento odkaz učiněn v rámci oddílu s názvem „Úvod do daňových rozhodnutí v oblasti převodních cen“. Z bodu 14 rozhodnutí o zahájení řízení, kterého se společnost FFT dovolává, nevyplývá, že Komise své předběžné hodnocení založila na článku 9 vzorové úmluvy OECD. Stejně tak, ačkoliv Komise v bodě 62 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, kterého se společnost FFT dovolává, odkázala na pokyny OECD, Komise tyto pokyny používá pouze jako „referenční dokument“ nebo jako „vhodné pokyny“. Takové použití se přitom neliší od toho, které Komise zvolila v napadeném rozhodnutí.

168 Na straně druhé je třeba konstatovat, že z bodů 58 a 59 odůvodnění rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení vyplývá, že Komise již v této fázi řízení vyjádřila své stanovisko, podle kterého může zásadu obvyklých tržních podmínek uplatnit v rámci přezkumu na základě článku 107 SFEU, aby tak přezkoumala, zda daňové opatření poskytuje integrovanému podniku selektivní výhodu.

169 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že Komise v bodě 61 odůvodnění rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení uvedla, že metoda zdanění použitá na převodní ceny, která se neřídí zásadou obvyklých tržních podmínek a vede ke snížení daňového základu jejího příjemce, poskytuje výhodu. Komise tedy toto zjištění založila na rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), jak následně učinila i v napadeném rozhodnutí.

170 Zašesté je třeba zamítnout argument společnosti FFT, podle kterého se stanovisko Komise ohledně zásady obvyklých tržních podmínek odchyluje od její předchozí rozhodovací praxe, jelikož rozhodovací praxe Komise v jiných případech nemá vliv na platnost napadeného rozhodnutí, kterou lze posoudit pouze s ohledem na objektivní ustanovení Smlouvy o FEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. května 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, bod 21).

171 Zasedmé je třeba v rozsahu, v němž společnost FFT uvádí, že Komise byla, pokud jde o koncepci zásady obvyklých tržních podmínek, kterou zvolila, velmi netransparentní, jelikož společnosti FFT odmítla poskytnout snímky z prezentace, kterou Komise přednesla v rámci semináře na téma státních podpor v Bruselu, tento argument odmítnout jako irelevantní. Stanovisko Komise totiž vyplývá z bodů 219 až 231 odůvodnění napadeného rozhodnutí, takže skutečnost, že Komise společnosti FFT neposkytla snímky z prezentace, kterou přednesla na semináři, nemá na legalitu napadeného rozhodnutí žádný vliv.

172 Zaosmé společnost FFT tvrdí, že je zásada obvyklých tržních podmínek, jak je Komisí popsána v napadeném rozhodnutí, odlišná od pojetí této zásady, které uplatňuje OECD. Společnost FFT tvrdí, že posledně uvedené pojetí této zásady umožňuje „vhodné úpravy“, jako je nezohlednění podílů v jejích dceřiných společnostech při výpočtu odměny za funkce této společnosti. To je dle společnosti FFT ostatně vysvětleno i ve zprávě ekonomické poradenské společnosti, připojené v příloze žaloby. Tento argument musí být odmítnut jako z části nepřípustný a zamítnut jako z části neopodstatněný.

173 Pokud jde totiž o tvrzení, že pojetí zásady obvyklých tržních podmínek je odlišné od pojetí této zásady, které používá OECD, nevznáší společnost FFT žádný konkrétní argument, s výjimkou argumentu souvisejícího se zohledněním jejích podílů. V rozsahu, v němž společnost FFT tvrdí, že Komise porušila odstavec 2.74 pokynů OECD, podle kterého musí být v rámci uplatnění transakční metody čistého rozpětí provedeny vhodné úpravy, je přitom třeba konstatovat, že kromě skutečnosti, že Komise, jak bylo uvedeno výše v bodě 147, není těmito pokyny formálně vázána, Komise možnost provedení „vhodných úprav“ nevyloučila na rozdíl od toho, co tvrdí společnost FFT. Omezila se totiž na konstatování, že v projednávaném případě nebylo vyloučení podílů společnosti FFT ve společnostech FFNA a FFC opodstatněné, což je otázka, která bude ostatně zkoumána níže v bodech 273 až 278.

174 Kromě toho v rozsahu, v němž společnost FFT odkazuje na zprávu ekonomické poradenské společnosti, v níž znalec rozvinul argumenty směřující k prokázání, že Komise neměla zohlednit podíly společnosti FFT v dceřiných společnostech, je odkaz na tuto argumentaci v souladu s ustálenou judikaturou nepřípustný, neboť není obsažen v samotném textu žaloby. V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle judikatury platí, že ačkoliv obsah žaloby lze podpořit a doplnit v konkrétních bodech odkazy na výňatky z písemností, které tvoří její přílohu, obecný odkaz na ostatní písemná vyjádření, byť připojená k žalobě, nemůže zhojit neexistenci základních prvků v žalobě, jelikož přílohy mají pouze důkazní a pomocnou funkci (viz rozsudek ze dne 30. ledna 2007, France Télécom v. Komise, T-340/03, EU:T:2007:22, bod 167 a citovaná judikatura)

175 Na druhé straně je každopádně i za předpokladu, že by Komise „vhodné úpravy“, na které odkazuje společnost FFT, neprovedla neprávem, třeba konstatovat, že by to nemělo vliv na zjištění, podle kterého společnost FFT nepředkládá žádný argument umožňující porozumět důvodům, proč je zásada obvyklých tržních podmínek, jak je vymezena Komisí, nesprávná. Skutečnost, že pokyny OECD stanoví použití „vhodných úprav“ za účelem zohlednění každé faktické situace a že okolnosti vedoucí k takovým úpravám mohou existovat v projednávaném případě, totiž nezpochybňuje závěr, že zásada obvyklých tržních podmínek v podstatě vyžaduje, aby integrované podniky účtovaly převodní ceny, které odrážejí převodní ceny, které by byly účtovány za podmínek hospodářské soutěže, což odpovídá přezkumu, který Komise provedla v napadeném rozhodnutí.

176 Zadeváté je třeba zamítnout argument Lucemburského velkovévodství, podle kterého je zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v napadeném rozhodnutí, subjektivní a svévolná. Stačí totiž konstatovat, že přezkum z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek spočívá, jak vyplývá z bodu 231 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v přezkumu toho, zda metoda stanovení převodních cen, kterou odsouhlasilo dotčené daňové rozhodnutí, umožňuje stanovit spolehlivý odhad tržního výsledku. A dále Komise pro účely své analýzy obšírně odkazuje na pokyny OECD, které jsou předmětem širokého konsensu. Lucemburské velkovévodství a společnost FFT ostatně tento posledně uvedený argument nezpochybňují.

177 Zadesáté společnost FFT tvrdí, že Komise nevysvětlila, na jakém základě stanovila zásadu obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, a její obsah, čímž dle společnosti FFT porušila svou povinnost uvést odůvodnění, jak je stanovena v článku 296 SFEU.

178 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury musí být odůvodnění vyžadované čl. 296 odst. 2 SFEU přizpůsobeno povaze dotčeného aktu a musí z něho jasně a jednoznačně vyplývat úvahy orgánu, jenž akt vydal, tak aby se zúčastněné osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí opatření, a příslušný soud mohl vykonávat svůj přezkum. Požadavek odůvodnění musí být posuzován v závislosti na okolnostech případu, zejména v závislosti na obsahu aktu, povaze dovolávaných důvodů a zájmu, který mohou na získání těchto vysvětlení mít osoby, jimž je akt určen, nebo jiné osoby, kterých se akt bezprostředně a osobně dotýká. Není požadováno, aby odůvodnění vylíčilo všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, jelikož otázka, zda odůvodnění aktu splňuje požadavky čl. 296 odst. 2 SFEU, musí být posuzována s ohledem nejen na jeho znění, ale také s ohledem na jeho kontext, jakož i s ohledem na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast (viz rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise, C-501/00, EU:C:2004:438, bod 73 a citovaná judikatura).

179 V projednávané věci již bylo výše v bodech 149 až 151 a 154 konstatováno, že na rozdíl od toho, co tvrdí společnost FFT, Komise právní základ zásady obvyklých tržních podmínek, jakož i její obsah upřesnila v bodech 219 až 231 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Je tedy třeba konstatovat, že napadené rozhodnutí je, pokud jde o tyto otázky, dostatečně odůvodněno. Ze všech písemností Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT ostatně, jak bylo uvedeno výše v bodě 153, vyplývá, že napadenému rozhodnutí správně porozuměly v tom smyslu, že se zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v uvedeném rozhodnutí, uplatní v rámci přezkumu vnitrostátního daňového opatření, prováděného na základě čl. 107 odst. 1 SFEU.

180 Za jedenácté musí být zamítnut argument společnosti FFT, ve kterém tvrdí, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v bodech 219 až 231 napadeného rozhodnutí odůvodnění, a konkrétně v bodě 228 odůvodnění napadeného rozhodnutí, vytváří takovou právní nejistotu a nejasnost, že neumožňuje porozumět tomu, zda daňové rozhodnutí založené na převodních cenách porušuje právo státních podpor, či nikoliv.

181 Podle judikatury zásada právní jistoty, která je obecnou zásadou unijního práva, vyžaduje, aby právní normy byly jasné a přesné, a jejím cílem je zajistit předvídatelnost právních stavů a vztahů, které vyplývají z unijního práva (rozsudek ze dne 15. února 1996, Duff a další v. Komise, C-63/93, EU:C:1996:51, bod 20).

182 Je však třeba připomenout, že pojem státní podpory je vymezen v závislosti na dopadu opatření na konkurenční postavení příjemce tohoto opatření (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 87). Z toho vyplývá, že článek 107 SFEU zakazuje každé opatření podpory bez ohledu na jeho formu či použitou legislativní techniku, jehož účelem je přiznat takovou podporu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 79).

183 A dále je třeba připomenout, že lucemburské daňové právo stanoví, že integrované podniky a samostatné podniky podléhají dani z příjmu právnických osob za stejných podmínek. Za těchto podmínek bylo možné předpokládat, že Komise může na základě přezkumu upraveného v článku 107 SFEU pro účely posouzení, zda daňové rozhodnutí poskytuje svému příjemci výhodu, ověřit, zda se metoda stanovování převodních cen, která byla odsouhlasena v uvedeném daňovém rozhodnutí, odchyluje od ceny, která by byla stanovena za tržních podmínek.

184 Každopádně stačí vzhledem k tomu, že se společnost FFT omezuje na tvrzení, že má za to, že znění bodu 228 odůvodnění napadeného rozhodnutí je nejasné a je zdrojem právní nejistoty, připomenout, že napadené rozhodnutí musí být vykládáno jako celek. Komise přitom, jak vyplývá z bodů 130 až 132 výše, v napadeném rozhodnutí upřesnila definici, působnost a právní povahu zásady obvyklých tržních podmínek. Jak navíc bylo konstatováno výše v bodě 115, z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že Komise měla za to, že každé daňové rozhodnutí nutně představuje státní podporu ve smyslu článku 107 SFEU. Pokud totiž takové daňové rozhodnutí neposkytuje žádnou selektivní výhodu, zejména pokud nevede ke snížení daňového zatížení svého příjemce, nepředstavuje státní podporu ve smyslu článku 107 SFEU a nepodléhá oznamovací povinnosti podle článku 2 nařízení č. 2015/1589.

185 Za dvanácté je třeba zamítnout výtku společnosti FFT, ve které tato společnost tvrdí, že Komise porušila zásadu ochrany legitimního očekávání, jelikož nikdo nepředpokládal, ani předpokládat nemohl, že Komise uplatní zásadu obvyklých tržních podmínek jinak, než jak ji vymezuje OECD.

186 Stačí totiž připomenout, že podle ustálené judikatury má možnost dovolávat se zásady ochrany legitimního očekávání každý hospodářský subjekt, u něhož orgán tím, že mu poskytl konkrétní ujištění, vyvolal podložené naděje (viz rozsudek ze dne 24. října 2013, Kone a další v. Komise, C-510/11 P, nezveřejněný, EU:C:2013:696, bod 76 a citovaná judikatura). V projednávaném případě přitom společnost FFT nedokazuje ani netvrdí, proč obdržela konkrétní ujištění Komise, že dotčené daňové rozhodnutí nenaplňuje podmínky podpory ve smyslu článku 107 SFEU. Navíc pouhá skutečnost, že společnost FFT má za to, že Komise v některých dřívějších rozhodnutích v oblasti státních podpor výslovně vycházela ze zásady obvyklých tržních podmínek, jak je stanovena v článku 9 vzorové úmluvy OECD, nepředstavuje konkrétní ujištění ve smyslu výše uvedené judikatury.

187 Za těchto podmínek musí být všechny výtky vznesené Lucemburským velkovévodstvím a společností FFT, které se týkají zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v napadeném rozhodnutí, odmítnuty jako zčásti neopodstatněné a zamítnuty zčásti irelevantní.

b) K žalobnímu důvodu vycházejícímu z nesprávné metody výpočtu použité v rámci stanovování odměny společnosti FFT

188 Lucemburské velkovévodství v podstatě tvrdí, že dotčené daňové rozhodnutí neposkytlo společnosti FFT výhodu, neboť nevedlo ke snížení částky daně, kterou společnost FFT zaplatila. V této souvislosti Lucemburské velkovévodství zpochybňuje existenci údajných pochybení v metodice výpočtu odměny společnosti FFT, které byly dle Komise potvrzeny lucemburskými daňovými orgány a na které Komise poukázala v napadeném rozhodnutí.

189 Komise argumentaci Lucemburského velkovévodství zpochybňuje.

1) Úvodní poznámky

190 Ve druhé části prvního žalobního důvodu Lucemburské velkovévodství uvádí, že Komise neprokázala, že metodika schválená v dotčeném daňovém rozhodnutí není v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, ať už se jedná o zásadu obvyklých tržních podmínek, jak byla provedena v lucemburském vnitrostátním právu či v pokynech OECD, nebo jak ji popisuje Komise v napadeném rozhodnutí.

191 Lucemburské velkovévodství v podstatě napadá pět pochybení, které Komise zjistila v metodě výpočtu odměny společnosti FFT.

192 Lucemburské velkovévodství nejprve v podstatě zpochybňuje zjištění Komise, podle kterého vlastní kapitál společnosti FFT neměl být segmentován, a na celý vlastní účetní kapitál společnosti FFT tak měla být uplatněna jednotná sazba (dále jen „první pochybení“).

193 Lucemburské velkovévodství dále poukazuje na to, že se na rozdíl od toho, co tvrdila Komise v napadeném rozhodnutí, nedopustilo žádného pochybení tím, že schválilo použití hypotetického regulatorního vlastního kapitálu (dále jen „druhé pochybení“), ani v rámci výpočtu výše tohoto hypotetického regulatorního vlastního kapitálu (dále jen „třetí pochybení“). Mimoto popírá, že se dopustilo pochybení tím, že odsouhlasilo odpis podílů společnosti FFT ve společnostech FFC a FFNA (dále jen „čtvrté pochybení“). Uvedená druhé, třetí a čtvrté pochybení se vztahují k prvnímu pochybení, které se týká segmentace kapitálu.

194 Lucemburské velkovévodství konečně napadá páté pochybení zjištěné Komisí, které se týká výpočtu míry výnosnosti ve výši 6,05 %, která byla uplatněna na hypotetický regulatorní kapitál (dále jen „páté pochybení“).

195 Ačkoli pět pochybení, které Lucemburské velkovévodství zpochybňuje, zejména pak první pochybení týkající se segmentace vlastního kapitálu, nebyla v napadeném rozhodnutí jasně identifikována jako taková, je nutno konstatovat, že těchto pět pochybení ze znění uvedeného rozhodnutí v podstatě vyplývá.

196 Je totiž třeba připomenout, že Komise v bodech 248 až 301 odůvodnění napadeného rozhodnutí (oddíly 7.2.2.5 až 7.2.2.9 uvedeného rozhodnutí) konstatovala, že metoda stanovení odměny společnosti FFT za její činnost v oblasti financování, kterou odsouhlasilo dotčené daňové rozhodnutí, obsahuje několik pochybení v rámci volby metody, parametrů a úprav. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že se zjištěná pochybení týkají výše kapitálu, který měl být odměňován, tj. ukazatele výše zisků, a dále míry výnosnosti, která se měla uplatnit.

197 Co se na jedné straně týče výše kapitálu, který měl být odměňován, měla Komise v podstatě za to, že volba segmentovat vlastní kapitál do tří kategorií, na které jsou uplatňovány různé míry výnosnosti, je nesprávná, což odpovídá prvnímu pochybení. Komise totiž, jak vyplývá zejména z bodů 265, 278 a 287 odůvodnění napadeného rozhodnutí, měla za to, že na účetní vlastní kapitál jako celek měla být

uplatněna jednotná míra výnosnosti. Komise tak v bodě 265 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že by v případě použití účetního vlastního kapitálu nebylo nutné počítat zvláštní „odměnu za plnění funkcí“.

198 První pochybení je základem pro druhé až čtvrté pochybení, z nichž každé je předmětem jasně určeného oddílu napadeného rozhodnutí. Komise nejprve v bodech 249 až 266 odůvodnění napadeného rozhodnutí (oddíl 7.2.2.6 uvedeného rozhodnutí) měla za to, že použití hypotetického regulatorního vlastního kapitálu jakožto ukazatele výše zisků je nesprávné, což odpovídá druhému pochybení. Dále Komise v bodech 267 až 276 odůvodnění napadeného rozhodnutí (oddíl 7.2.2.7) tvrdila, že i za předpokladu, že by hypotetický regulatorní vlastní kapitál mohl být uplatněn, bylo by analogické uplatnění rámce Basilej II za účelem stanovení výše hypotetického regulatorního vlastního kapitálu společnosti FFT nesprávné, což odpovídá třetímu pochybení. Konečně měla Komise v bodech 277 až 291 odůvodnění napadeného rozhodnutí (oddíl 7.2.2.8) za to, že odpočet podílů ve společnostech FFNA a FFC je nesprávný, což odpovídá čtvrtému pochybení.

199 Pokud jde na stranu druhou o míru výnosnosti, měla Komise v bodech 292 až 301 odůvodnění napadeného rozhodnutí (oddíl 7.2.2.9) za to, že úroveň výnosnosti kapitálu, který měl být odměňován, jež byla na základě metody CAPM stanovena na 6,05 %, je nesprávná, což odpovídá pátému pochybení.

200 Tribunál tedy postupně přezkoumá pět pochybení zjištěných Komisí a napadených Lucemburským velkovévodstvím, jak jsou uvedena výše v bodech 196 až 199.

201 V tomto ohledu poukazuje Tribunál na to, že se Lucemburské velkovévodství a Komise v rámci druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-755/15 neshodují na rozsahu přezkumu, který Komise vzhledem k rizikům, která jsou vlastní hodnocení převodních cen, a ke skutečnosti, že se jedná o zásah do svobody jednání vnitrostátních orgánů, mohla uplatnit na metodiku, kterou Lucemburské velkovévodství v dotčeném daňovém rozhodnutí použilo pro výpočet odměny společnosti FFT.

202 Je třeba připomenout, že v rámci kontroly státních podpor je Komise v zásadě povinna v napadeném rozhodnutí existenci takové podpory prokázat (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. září 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. Komise, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34, a ze dne 25. června 2015, SACE a Sace BT v. Komise, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 95). V této souvislosti je Komise povinna provést pečlivý a nestranný přezkum dotyčných opatření, aby měla při přijímání konečného rozhodnutí konstatujícího existenci podpory, a případně i její neslučitelnost nebo protiprávnost, k tomuto účelu co možná nejúplnější a nejspolehlivější poznatky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. září 2010, Komise v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90, a ze 3. dubna 2014, Francie v. Komise, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63).

203 Naproti tomu členskému státu, který zavedl rozlišování mezi podniky, přísluší prokázat, že je toto rozlišování odůvodněno povahou a systematikou dotčeného systému. Pojem státní podpory totiž nezahrnuje státní opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, a tedy *a priori* selektivní, pokud toto rozlišování vyplývá z povahy nebo systematiky daňové soustavy, do níž tato opatření patří (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. června 2012, BNP Paribas a BNL v. Komise, C-452/10 P, EU:C:2012:366, body 120 a 121 a citovaná judikatura).

204 S ohledem na výše uvedené Komisi v napadeném rozhodnutí příslušelo prokázat, že byly splněny podmínky existence státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že ačkoli je nesporné, že členský stát má při schvalování převodních cen prostor pro uvážení, tento prostor pro uvážení nicméně nemůže vést k tomu, že Komise bude zbavena své pravomoci kontrolovat, zda dotčené převodní ceny nevedou k poskytnutí selektivní výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. V této souvislosti musí Komise zohlednit skutečnost, že jí zásada obvyklých tržních podmínek umožňuje ověřit, zda převodní cena odsouhlasená členským státem odpovídá

spolehlivému odhadu tržního výsledku a zda rozdíl, který byl případně v rámci tohoto přezkumu zjištěn, nejde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, jež byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita.

205 Lucemburské velkovévodství a Komise spolu rovněž nesouhlasí, pokud jde o míru přezkumu závěrů Komise ohledně výpočtu zdanitelného zisku společnosti FFT Tribunálem. Podle Komise totiž Tribunál musí provést omezený přezkum těchto komplexních hospodářských posouzení. V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že – jak vyplývá z článku 263 SFEU – je předmětem žaloby na neplatnost kontrola legality aktů přijatých orgány Unie, které jsou v tomto článku vyjmenovány. Cílem ani účinkem analýzy žalobních důvodů uplatňovaných v rámci takové žaloby tudíž není nahradit celkové vyšetřování věci v rámci správního řízení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 84).

206 Pokud jde o oblast státních podpor, je třeba připomenout, že pojem „státní podpora“, jak je definován ve Smlouvě o FEU, má právní povahu a musí být vykládán na základě objektivních skutečností. Z tohoto důvodu musí unijní soud v zásadě a s ohledem jak na konkrétní okolnosti sporu, o kterém rozhoduje, tak na technickou nebo komplexní povahu posouzení učiněných Komisí, v plném rozsahu přezkoumat, zda opatření spadá do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudky ze dne 4. září 2014, SNCM a Francie v. Corsica Ferries France, C-533/12 P a C-536/12 P, EU:C:2014:2142, bod 15, a ze dne 30. listopadu 2016, Komise v. Francie a Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, bod 87).

207 Pokud jde o otázku, zda je metoda stanovení převodních cen integrované společnosti v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, je třeba připomenout, že – jak bylo uvedeno výše – používá-li Komise tento nástroj v rámci svého posuzování na základě čl. 107 odst. 1 SFEU, musí vzít v úvahu jeho přibližnou povahu. Cílem přezkumu Tribunálu je tedy ověřit, zda pochybení zjištěná v napadeném rozhodnutí, na nichž Komise založila konstatování ohledně existence výhody, jdou nad rámec nepřesností vlastních použití metody směřující ke stanovení spolehlivého odhadu tržního výsledku.

208 Jednotlivá pochybení zjištěná Komisí je třeba přezkoumat ve světle těchto upřesnění.

2) K prvnímu pochybení týkajícímu se nezohlednění celého vlastního kapitálu společnosti FFT

209 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise měla nesprávně za to, že je třeba zohlednit celý vlastní účetní kapitál, aby tak na společnost FFT byla bez ohledu na její různé činnosti uplatněna jednotná míra výnosnosti ve výši 10 %. Tvrdí, že metodika, kterou schválilo dotčené daňové rozhodnutí, uplatňuje zásadu „funkční analýzy“ způsobem, který je v souladu s lucemburskými pravidly a pravidly OECD, aby tak zohlednila smíšené povahy činností společnosti FFT a přitom přihlédla i k použitým aktivům a převzatým rizikům. Podle Lucemburského velkovévodství tedy bylo třeba za účelem stanovení odměny společnosti FFT vyčlenit aktiva nebo kapitál, které souvisejí s využíváním relevantních transakcí nebo funkcí, neboť v souladu s pokyny OECD musí být zohledněny pouze provozní aktiva a použitý kapitál. Tyto požadavky jsou dle Lucemburského velkovévodství prováděny oběžníkem v rozsahu, v němž tento oběžník ze své působnosti vylučuje funkce v oblasti holdingu, dále přebírá terminologii pokynů OECD a konečně identifikuje vlastní kapitál pokrývající rizika spojená s činnostmi v oblasti financování.

210 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

i) Připomínky k dotčenému daňovému rozhodnutí

211 Zaprvé, jak vyplývá z dotčeného daňového rozhodnutí a jak bylo konstatováno v napadeném rozhodnutí (viz zejména bod 70 odůvodnění uvedeného rozhodnutí), týká se dotčené daňové rozhodnutí stanovení odměny společnosti FFT za její činnost v oblasti financování v rámci skupiny

a za její činnost správy hotovosti. Daň splatná společností FFT v Lucembursku se tedy počítá uplatněním běžné sazby daně z příjmu právnických osob platné v Lucembursku, která se použije na čistý zisk společnosti FFT, na základě odměny schválené dotčeným daňovým rozhodnutím.

212 V tomto ohledu je nejprve třeba připomenout, že dotčené daňové rozhodnutí stanovuje odměnu společnosti FFT pro transakce, jež spadají do jejích činností v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti. Mezi účastníky řízení je nesporné, že tento druh transakcí podléhá dani na základě daňového zákoníku.

213 Účastníci řízení dále nezpochybňují, že vzhledem k tomu, že transakce, jež představují činnost společnosti FFT v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti, jsou transakcemi uvnitř skupiny, týká se dotčené daňové rozhodnutí stanovení úrovně převodních cen těchto transakcí odpovídající úrovni, která by byla uplatňována, kdyby tento druh transakce byl uzavřen mezi samostatnými společnostmi podléhajícími tržním podmínkám. Účastníci řízení kromě toho nezpochybňují, že toto daňové rozhodnutí společnosti FFT umožňuje, aby určila svůj daňový základ v Lucembursku.

214 Komise konečně v napadeném rozhodnutí nezpochybnila volbu použití transakční metody čistého rozpětí, jež byla schválena dotčeným daňovým rozhodnutím, jakožto metody stanovování vhodné výše převodních cen pro transakce představující činnost společnosti FFT v oblasti financování a správy hotovosti. V tomto ohledu je nesporné, že v projednávané věci spočívá správné uplatnění transakční metody čistého rozpětí v analýze výnosnosti kapitálu.

215 Účastníci řízení spolu tedy v podstatě nesouhlasí pouze, pokud jde o výši odměny společnosti FFT za transakce, které vyplývají z jejích činností v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti.

216 Zadruhé, jak vyplývá ze zprávy o převodních cenách a jak Komise konstatovala v tabulce 2 napadeného rozhodnutí a v bodech 61, 62, 65 a 70 odůvodnění uvedeného rozhodnutí, zvolila uvedená zpráva pro účely výpočtu výnosnosti kapitálu segmentaci vlastního kapitálu společnosti FFT, jehož celková výše činí 287 477 000 eur, do tři kategorií, kterými jsou:

– nejprve hypotetický vlastní regulatorní kapitál ve smyslu rámce Basilej II představující odměnu za „rizika“, jehož výše je 28 523 000 eur a na který se použije míra výnosnosti 6,05 %;

– dále vlastní kapitál použitý na vyrovnání podílů společnosti FFT ve společnostech FFNA a FFC a spjatý s činnostmi společnosti FFT v oblasti „holdingu“, jehož výše je 165 244 000 eur a na který nebyl uplatněn žádný výnos;

– konečně vlastní kapitál použitý na plnění „funkcí“, činící 93 710 000 eur, na který se uplatní míra výnosnosti 0,87 %. Tento kapitál odpovídá celému účetnímu vlastnímu kapitálu sníženému o hypotetický vlastní regulatorní kapitál a výši podílů společnosti FFT ve společnostech FFNA a FFC.

217 V tomto ohledu účastníci řízení nezpochybňují, že segmentace vlastního kapitálu omezuje základ kapitálu, který je pro účely výpočtu této výnosnosti zohledňován. Účastníci řízení se v podstatě neshodují v tom, zda má být uplatňována zásada, která v rámci transakční metody čistého rozpětí spočívá v přidělování kapitálu na konkrétní funkce, na které se vztahují různé míry výnosnosti. Lucemburské velkovévodství a společnost FFT totiž mají za to, že tato segmentace kapitálu je nejen v souladu s pokyny OECD a s oběžníkem, ale rovněž že je vhodná vzhledem k jednotlivým činnostem společnosti FFT. Komise má naopak za to, že je taková segmentace nesprávná.

218 Je tedy třeba přezkoumat, zda měla Komise správně za to, že dělení vlastního kapitálu na segmenty, na které se uplatní odlišné míry výnosnosti, neumožňuje stanovit spolehlivý odhad výsledku za obvyklých tržních podmínek, a přispívá tudíž ke snížení daňového zatížení společnosti FFT.

ii) Ke stanovení možnosti provést segmentaci kapitálu v pokynech OECD a v oběžníku

219 Jak účastníci řízení v podstatě uznali na jednání, oběžník a pokyny OECD, na které uvedený oběžník odkazuje, nedovolují ani nezakazují možnost segmentace kapitálu integrované společnosti v závislosti na jejích jednotlivých činnostech.

220 Každopádně žádný z argumentů, které Lucemburské velkovévodství vzneslo ve svých písemnostech, neumožňuje konstatovat, že pokyny OECD nebo oběžník umožňují provést segmentaci kapitálu za účelem dosažení výsledku za obvyklých tržních podmínek.

221 Zaprvé Lucemburské velkovévodství tvrdí, že je použití jednotné míry výnosnosti na celý vlastní kapitál společnosti FFT v rozporu s doporučeními pokynů OECD, a zejména s požadavkem provést tzv. „funkční“ analýzu činnosti dotyčného podniku, jež spočívá v odlišení jednotlivých činností podniku a v identifikaci aktiv a rizik, která jsou s těmito činnostmi spojena. V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, bod D.1.2.2 pokynů OECD, který se týká „funkční analýzy“, neumožňuje dospět k závěru, že je v projednávaném případě správné kapitál společnosti FFT segmentovat v závislosti na jednotlivých činnostech této společnosti.

222 Z bodu 1.42 pokynů OECD totiž vyplývá, že aktiva související s každou činností, a nikoli kapitál, mohou být oddělena a připojena ke konkrétním rizikům nebo činnostem. Ačkoliv však Lucemburské velkovévodství tvrdí, že jako ukazatel pro účely použití transakční metody čistého rozpětí může být použita jak výnosnost kapitálu, tak výnosnost aktiv, neznamená to, že je třeba vlastní kapitál a provozní aktiva postavit na roveň. Na rozdíl od provozních aktiv je totiž kapitál zastupitelný a je vystaven riziku bez ohledu na činnost, k jejímuž uskutečňování slouží.

223 Zadruhé stačí v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství odkazuje na odstavce 2.77 a 2.78 pokynů OECD, po vzoru Komise konstatovat, že i když z nich v podstatě vyplývá, že musí být zohledněny pouze prvky, které souvisejí s transakcí, žádný z těchto odstavů nestanoví, že musí být zohledněn pouze kapitál, který souvisí se zdanitelnými činnostmi. Přitom, jak správně tvrdí Komise, je kapitál ze své podstaty zastupitelný.

224 Zatřetí je v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tvrdí, že v lucemburském právu je možné přiřadit určitý kapitál k určitým funkcím, třeba konstatovat, že – jak bylo uvedeno výše v bodech 212 až 215 – se dotčené daňové rozhodnutí týká pouze stanovení odměny společnosti FFT za transakce, které spadají do jejích činností v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti, ve výši za obvyklých tržních podmínek. Jak vyplývá z bodů 137 až 139 výše, Komise mohla na základě čl. 107 odst. 1 SFEU ověřit, zda výše této odměny byla nižší než její výše za obvyklých tržních podmínek, a tudíž to, zda daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT výhodu. Funkční analýza řízené transakce případně umožňuje zejména zvolit testovanou stranu, nejvhodnější metodu stanovování převodních cen a testovaný finanční ukazatel nebo identifikovat důležité faktory srovnatelnosti, které je třeba zohlednit.

225 Dotčené daňové rozhodnutí se naopak netýká otázky, zda z důvodu funkční analýzy společnosti FFT některé části kapitálu této společnosti nepodléhají dani podle lucemburského daňového zákoníku.

226 Lucemburské velkovévodství mimoto zakládá své tvrzení na právním článku o lucemburském daňovém systému a na velkovévodském nařízení. Je však třeba konstatovat, že i za předpokladu, že jsou tyto informace týkající se lucemburského práva relevantní pro přezkum otázky, zda byla odměna společnosti FFT nižší než odměna za obvyklých tržních podmínek, prováděný v rámci použití čl. 107 odst. 1 SFEU, tyto informace neprokazují, že vlastní kapitál společnosti FFT mohl být pro účely výpočtu výnosnosti kapitálu segmentován v závislosti na jednotlivých činnostech.

227 V rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství odkazuje na velkovévodské nařízení ze dne 16. července 1987, kterým se mění velkovévodské nařízení ze dne 23. července 1983, kterým se provádí článek 1 zákona ze dne 23. července 1983, kterým se mění určitá ustanovení zákona ze dne 4. prosince

1967 o dani z příjmů (zveřejněný v *lucemburském Mémorial A* č. 65 ze dne 6. srpna 1987, s. 1540), je třeba zdůraznit, že tento zákon stanoví, že „se připouští, že aktiva jsou vlastními zdroji financována v tomto pořadí: hmotný a nehmotný majetek, finanční aktiva, disponibilní aktiva a realizovatelná aktiva“. Je tedy třeba konstatovat, že uvedené velkovévodské nařízení na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, nestanoví, že vlastní kapitál společnosti může být přidělován k určitým aktivům společnosti.

228 A dále je nutno v rozsahu, v němž se Lucemburské velkovévodství dovolává výňatku z právního časopisu o lucemburském daňovém systému, podle kterého „německá právní nauka připouští, odvolávaje se na úvahy ryze ekonomické povahy, že dlouhodobé zdroje jsou přednostně přidělovány k financování dlouhodobých aktiv“ a že „z hlediska této logiky lze dospět k závěru, že z vlastního kapitálu jsou nejprve financována hmotná aktiva“, nutno poukázat na to, že tento poznatek právní nauky nestačí k podložení stanoviska Lucemburského velkovévodství, podle kterého může být vlastní kapitál společnosti v rámci použití transakční metody čistého rozpětí segmentován za účelem jeho přidělení na aktiva nebo konkrétní činnosti. I když lze tomuto výňatku rozumět v tom smyslu, že podíly držené společností jsou přednostně financovány z vlastního kapitálu, odpověď na otázku, zda je taková úvaha relevantní v rámci použití transakční metody čistého rozpětí, a konkrétně pro účely stanovení výnosnosti kapitálu, totiž z textu tohoto výňatku jasně neplyne. Navíc je tento výňatek předkládán, aniž je uveden přesný kontext, jehož je součástí, a aniž je doložen jinými poznatky právní nauky, takže je jeho důkazní síla velmi omezená.

229 Je tudíž třeba učinit závěr, že segmentace kapitálu integrované společnosti v závislosti na jejích jednotlivých činnostech není výslovně povolena ani zakázána. Za těchto podmínek je třeba ověřit, zda je segmentace, jež je prováděna v dotčeném daňovém rozhodnutí, vhodná vzhledem ke konkrétním okolnostem projednávaného případu.

iii) K vhodnosti segmentace vlastního kapitálu

230 Účastníci řízení se neshodují v otázce, zda se Komise dopustila pochybení tím, že měla za to, že v projednávaném případě bylo nevhodné segmentovat vlastní kapitál.

231 Na prvním místě je třeba konstatovat, že v projednávané věci není segmentace vlastního kapitálu společnosti FFT odůvodněna nutností od sebe odlišit odměny za různé funkce společnosti FFT.

232 Na rozdíl od toho, co v podstatě tvrdí Lucemburské velkovévodství, totiž segmentace vlastního kapitálu, která byla odsouhlasena v dotčeném daňovém rozhodnutí, neodráží jednotlivé funkce nebo činnosti, které byly identifikovány ve zprávě o převodních cenách v rámci tzv. „funkční“ analýzy a pro které dotčené daňové rozhodnutí schvaluje výši odměny.

233 Jak bylo konstatováno výše v bodě 211, netýká se metoda schválená v dotčeném daňovém rozhodnutí stanovení odměny za činnosti společnosti FFT v oblasti holdingu, ale výlučně odměny za činnosti společnosti FFT v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti.

234 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že zpráva o převodních cenách [*důvěrné*].

235 Tři kategorie vlastních zdrojů, které byly schváleny v dotčeném daňovém rozhodnutí, se přitom týkají odměny za rizika, odměny za činnosti v oblasti holdingu a odměny za plnění funkcí. Navíc je, pokud jde o posledně uvedenou kategorii, třeba zdůraznit, že zpráva o převodních cenách upřesňuje, že [*důvěrné*]. Tento segment tedy odpovídá veškeré činnosti společnosti FFT, která je předmětem dotčeného daňového rozhodnutí.

236 Z těchto zjištění tedy vyplývá, že na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, není cílem segmentace vlastního kapitálu splnění požadavku vzájemného odlišení funkcí společnosti FFT.

237 Na druhém místě je třeba konstatovat, že se Komise nedopustila pochybení tím, že měla za to, že segmentace vlastního kapitálu, jak byla odsouhlasena v dotčeném daňovém rozhodnutí, je nepřiměřená, jelikož je založena na čistě umělé analýze použití vlastního kapitálu společnosti FFT.

238 Zaprvé je třeba poukázat na to, že – jak Komise v podstatě uvedla v bodě 282 odůvodnění napadeného rozhodnutí – segmentace vlastního kapitálu společnosti FFT není vhodná, jelikož takové prostředky jsou ze své podstaty zastupitelné. Vzhledem k tomu, že je veškerý vlastní kapitál společnosti FFT vystaven rizikům a je k dispozici na podporu solventnosti společnosti FFT, musí totiž tento kapitál být odměňován ve své plné výši, aniž je třeba ho segmentovat.

239 V tomto ohledu i za předpokladu, že by byla pravda, že je část vlastního kapitálu společnosti FFT přidělena na její podíly ve společnostech FFNA a FFC, které již byly zdaněny, a již tedy nepodléhají zdanění, nemá tato skutečnost žádný vliv na zjištění, že je tato část vlastního kapitálu rovněž vystavena rizikům, a měla by tedy být předmětem odměny za rizika.

240 Jak totiž vyplývá z bodů 247 a 286 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Lucemburské velkovévodství tím, že vlastní kapitál segmentovalo, spíše než aby jako základ, ze kterého byla počítána výnosnost kapitálu, zvolilo celý vlastní kapitál, opomíjí skutečnost, že pro zajištění funkcí v oblasti financování, a případně pro vyrovnání ztrát spjatých s činnostmi v oblasti financování, je nezbytný celý vlastní kapitál. Vzhledem k tomu, že – jak Komise připomněla na jednání – se pákový poměr mezi kapitálem a zapůjčenými částkami snížil z [*důvěrné*] na 1,3 % či 1,5 %, je tento poměr tedy nižší než poměr přijatelný pro úvěrovou instituci.

241 Kromě toho je třeba zdůraznit, že – jak se Komise domnívala v bodě 247 odůvodnění napadeného rozhodnutí, aniž to Lucemburské velkovévodství zpochybňuje – společnost FFT plní funkci transformace splatností a finančního zprostředkování, jelikož si na trzích půjčuje finanční prostředky pro potřeby financování skupiny. Jak totiž vyplývá z bodu 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí, financování společnosti FFT pochází z takových nástrojů, jako jsou vydávání dluhopisů, termínované bankovní úvěry a přidělené a nepřidělené úvěrové linky. Je tedy nutno konstatovat, že – jak ostatně Lucemburské velkovévodství uznalo na jednání v rámci svých odpovědí na otázky – v případě, kdy si společnost FFT na trhu půjčuje finanční prostředky pro potřeby financování své činnosti, zohledňují účastníci trhu, u kterých si společnost FFT finanční prostředky půjčuje, celý její kapitál. Segmentace vlastního kapitálu podle činností společnosti FFT přitom nezohledňuje skutečnost, že se její zdanitelné zisky mění v závislosti na jejích výpůjčních nákladech, které závisejí zejména na výši jejího kapitálu.

242 Zadruhé jsou každopádně tři segmenty, jak byly odsouhlaseny v dotčeném daňovém rozhodnutí, umělé.

243 Nejprve stačí, pokud jde o první segment, tj. vlastní kapitál používaný za účelem nesení rizik, připomenout, že – jak bylo konstatováno výše v bodě 238 – je rizikům vystaven celý kapitál společnosti FFT.

244 Pokud jde dále o druhý segment, tj. vlastní zdroje používané pro účely podílů společnosti FFT ve společnostech FFNA a FFC, stačí připomenout, že vzhledem k tomu, že je kapitál zastupitelný, část finančních prostředků, která odpovídá výši podílů společnosti FFT ve společnostech FFNA a FFC, nemůže být oddělena od zbývající části vlastního kapitálu společnosti FFT. Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a co tvrdila společnost FFT v rámci svého vyjádření na jednání, i v případě, že by držba podílů ve společnostech FFNA a FFC nevedla z důvodu, že dividendy společností FFNA a FFC jsou zdaňovány dříve, než jsou vypláceny společnosti FFT jakožto holdingové společnosti, k žádné zdanitelné dividendě, nemění tato skutečnost nic na tom, že by v případě platební neschopnosti společnosti FFT byly vlastní zdroje související s držbou těchto podílů, podobně jako zbývající část všech ostatních vlastních zdrojů, použity na splacení dluhů společnosti FFT. Za těchto podmínek je kapitál společnosti FFT, bez ohledu na to, zda může být spojen s podíly, které drží, v každém případě vystaven rizikům a musí být zohledněn v rámci výpočtu odměny společnosti FFT.

245 Kromě toho mohou být v kontextu uvnitř skupiny podíly mateřské společnosti v jejích dceřiných společnostech ve skutečnosti pojímány jako kapitálové injekce, které jsou alternativou k poskytování úvěrů uvnitř skupiny. Rozlišení mezi druhým segmentem a prvním segmentem, který podle zprávy o převodních cenách odpovídá vlastním zdrojům vystaveným rizikům, zejména úvěrovému riziku a riziku protistrany (bod 58 odůvodnění napadeného rozhodnutí), je tak z tohoto důvodu rovněž umělé, neboť oba tyto segmenty mohou v konečném důsledku vyjadřovat činnost financování v rámci skupiny, jak Lucemburské velkovévodství v podstatě potvrdilo na jednání.

246 Pokud jde konečně o třetí segment, tj. vlastní kapitál používaný na plnění funkcí, je nutno konstatovat, že – jak Komise uvedla v bodě 277 odůvodnění napadeného rozhodnutí – tento segment odpovídá zbytkovému vlastnímu kapitálu získanému po odečtení prvních dvou segmentů od celkového vlastního kapitálu. Z toho vyplývá, že tento segment z důvodu své zbytkové povahy ve skutečnosti neodpovídá žádné konkrétní funkci nebo činnosti. Kromě toho, jak Komise správně prohlásila v bodě 265 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tento segment neodpovídá žádné obvyklé součásti vlastního kapitálu, které se používají při výpočtu požadavků na výnosnost. Navíc je třeba poukázat na to, že [*důvěrné*]. Tyto funkce přitom odpovídají funkcím, pro které je počítána odměna společnosti FFT, jak ji schválilo dotčené daňové rozhodnutí. V důsledku toho je nutno konstatovat, že je tato segmentace nutně nevhodná.

247 Z těchto zjištění tedy vyplývá, že se Komise tím, že měla v podstatě za to, že segmentace vlastního kapitálu je nesprávná a že pro účely odměny za rizika musí být zohledněn celý vlastní kapitál společnosti FFT, nedopustila pochybení.

248 Ostatní argumenty Lucemburského velkovévodství nejsou přesvědčivé.

249 V rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tvrdí, že by společnost FFT musela zaplatit stejnou částku daně, pokud by její činnosti byly rozděleny mezi tři odlišné subjekty, nemůže tento argument obstát.

250 Jak totiž bylo konstatováno výše v bodě 235, segmentace vlastního kapitálu neodpovídá jednotlivým funkcím, které společnost FFT plní. A dále, jak bylo uvedeno výše v bodě 241, účastnící trhu, kteří společnosti FFT půjčují, zohledňují celý kapitál této společnosti, a její výpůjční kapacita nezbytně ovlivňuje její činnosti v oblasti financování a její zisky. Nelze tedy mít za to, že by společnost FFT v případě, že by její kapitál držely tři různé společnosti, musela pro účely výkonu činností s různými výnosnostmi uhradit stejnou daňovou sazbu. Kromě toho, jak bylo uvedeno výše v bodě 240, vlastní kapitál společnosti FFT související s činnostmi v oblasti financování by byl vzhledem k neseným rizikům v případě, že by byly zohledněny, nedostatečný. Každopádně musí být tento argument zamítnut, jelikož se týká hypotetické situace, která nijak nesouvisí se situací, která je předmětem projednávané věci.

251 S ohledem na vše výše uvedené je třeba učinit závěr, že Komise měla správně za to, že pro účely výpočtu odměny společnosti FFT za její činnosti v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti měl být zohledněn celý vlastní kapitál této společnosti.

3) K druhému pochybení, souvisejícímu se zohledněním hypotetického regulatorního vlastního kapitálu

252 Lucemburské velkovévodství v podstatě zpochybňuje závěr Komise, podle kterého bylo pro účely odměny za rizika spjatá s činnostmi společnosti FFT v oblasti financování v rámci skupiny a její činnosti správy hotovosti nesprávné zohlednit hypotetický regulatorní vlastní kapitál. V tomto ohledu Lucemburské velkovévodství zpochybňuje závěr Komise, podle kterého není hospodářsky racionální uplatnit výnosnost vlastního kapitálu na základ, který je tvořen regulatorním kapitálem společnosti

FFT, když přitom transakční metoda rychlého rozpětí vyžaduje zhodnocení vlastního kapitálu přiděleného na různé funkce společnosti FFT, a dodává, že rámec Basilej II a CAPM jsou mezinárodními standardy.

253 Komise tuto argumentaci zpochybňuje z důvodu, že výpočet základu daně z hypotetického regulatorního vlastního kapitálu realizovaného společností FFT je jednak nesprávný a jednak nesoudržný.

254 Na prvním místě je třeba připomenout, že – jak poznamenala Komise v bodech 254 a 262 odůvodnění napadeného rozhodnutí, aniž to Lucemburské velkovévodství zpochybňuje – rámec Basilej II definuje vlastní požadovaný regulatorní kapitál jako úměrnou část aktiv, která drží banka nebo instituce a jež je vyvážena rizikem souvisejícím s každým z těchto aktiv. Regulatorní vlastní kapitál tak představuje odhad minimální úrovně kapitalizace provedený regulačním orgánem, kterou je nutno udržovat v bance nebo jiné finanční instituci, a nepředstavuje nárok na zisk dotčeného subjektu ani odměnu za rizika, která tento subjekt nese.

255 Na druhém místě je, pokud jde o hlavní posouzení Komise, podle kterého volba, jež byla potvrzena napadeným daňovým rozhodnutím a která spočívá ve zohlednění hypotetického regulatorního vlastního kapitálu společnosti FFT, je nesprávná, třeba konstatovat, že – jak tvrdí Komise – vlastní regulatorní kapitál na rozdíl od účetního vlastního kapitálu používaného pro činnosti společnosti FFT v oblasti financování nijak nesouvisí se zisky, které by investor vyžadoval od společnosti, do které investoval. Regulatorní vlastní kapitál totiž není vhodným ukazatelem zisků, kterých dosáhla banka nebo finanční instituce, ale představuje pouze splnění obezřetnostní povinnosti, která je těmto institucím uložena. Hypotetický vlastní regulatorní kapitál stanovený obdobně podle rámce Basilej II *a fortiori* nemůže být vhodným ukazatelem pro stanovení odměny za rizika, kterým je kapitál společnosti FFT vystaven.

256 Žádný z argumentů vznesených Lucemburským velkovévodstvím nemůže tento závěr zpochybnit.

257 Zaprvé okolnost, které se Lucemburské velkovévodství dovolávalo na jednání v rámci odpovědi na otázky Tribunálu, podle níž se daňová správa zabývala otázkou, zda je společnost FFT správně kapitalizována, neodůvodňuje to, že byl hypotetický regulatorní vlastní kapitál použit jako ukazatel výše zisků.

258 Zadruhé argument Lucemburského velkovévodství, podle kterého byla společnost FFT jakožto finanční společnost povinna držet minimální kapitál podle oběžníku, musí být odmítnut jako irelevantní. Stačí totiž konstatovat, že – jak poznamenává Komise – taková povinnost neodůvodňuje, aby byl minimální kapitál držený v souladu s touto povinností vhodným ukazatelem výše zisků, protože právní povinnost neodráží dosažené části zisků.

259 Na třetím místě, pokud jde o podpůrné posouzení Komise, podle kterého je nesoudržné zohlednit hypotetický regulatorní vlastní kapitál pro stanovení výnosnosti účetního vlastního kapitálu namísto výnosnosti hypotetického regulatorního kapitálu, je zaprvé třeba konstatovat, že i za předpokladu, že by bylo správné jako ukazatel výše zisků zvolit pouze hypotetický regulatorní vlastní kapitál, Lucemburské velkovévodství neposkytuje žádné přesvědčivé vysvětlení odůvodňující nesoudržnost zvolené metodiky.

260 Jak přitom Komise uvedla v bodech 253 a 254 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je výnosnost vlastního kapitálu koeficientem ziskovosti. Zohlednění účetního vlastního kapitálu umožňuje určit čistý zisk, který představuje odměnu akcionářů, zatímco regulatorní vlastní kapitál neodráží žádné nároky ze zisků společnosti, ale představuje pouze kapitál, který je regulovaná společnost povinna držet.

261 Argumenty Lucemburského velkovévodství, podle kterých metoda použitá pro stanovení výnosnosti vlastního kapitálu není „nesoudržná“, protože umožňuje zohlednit různé činnosti společnosti FFT, a dále proto, že rámec Basilej II je, stejně jako CAPM, mezinárodním referenčním standardem, musí být v této souvislosti odmítnuty jako irelevantní. Žádný z nich totiž neumožňuje vysvětlit důvody, proč může být vlastní regulatorní kapitál použit pro stanovení výnosnosti účetního vlastního kapitálu.

262 Zadruhé je rovněž třeba poukázat na to, že – jak Komise konstatovala v bodě 263 odůvodnění napadeného rozhodnutí – je výběr hypotetického regulatorního vlastního kapitálu společnosti FFT jakožto ukazatele výše zisku nesoudržný z důvodu, že srovnání společnosti FFT se 66 společnostmi identifikovanými daňovým poradcem, které bylo provedeno ve zprávě o převodních cenách pro účely výpočtu CAPM, není založeno na hypotetickém regulatorním vlastním kapitálu těchto 66 společnosti.

263 Ve světle výše uvedeného je třeba konstatovat, že Komise měla právem za to, že Lucemburské velkovévodství nemělo jako základ pro výpočet odměny za rizika použít hypotetický regulatorní kapitál společnosti FFT.

264 Vzhledem k tomu, že bylo konstatováno, že Komise měla správně za to, že hypotetický regulatorní vlastní kapitál nemohl být použit pro účely výpočtu odměny společnosti FFT, není třeba zkoumat argumenty Lucemburského velkovévodství směřující ke zpochybnění závěru Komise, podle kterého byl výpočet hypotetického regulatorního vlastního kapitálu společnosti FFT nesprávný (třetí pochybení). Komise totiž, jak vyplývá z bodu 276 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tuto úvahu rozvinula podpůrně, přičemž tato úvaha vychází z nesprávného předpokladu, že hypotetický regulatorní vlastní kapitál mohl být použit jako ukazatel výše zisků pro výpočet odměny za rizika nesená společností FFT.

4) Ke čtvrtému pochybení souvisejícímu s nezohledněním podílů společnosti FFT

265 Lucemburské velkovévodství zpochybňuje závěr Komise, podle kterého měl být kapitál související s podíly společnosti FFT ve společnostech FFC a FFNA zohledněn v rámci výpočtu odměny za činnosti společnosti FFT v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti.

266 Lucemburské velkovévodství především tvrdí, že Komise měla mít za to, že odměna za podíly společnosti FFT ve společnostech FFNA a FFC byla z povahy věci vyloučena z oblasti působnosti převodních cen. Dividendy plynoucí z podílů v jiných společnostech jsou totiž dle Lucemburského velkovévodství osvobozeny od daně a s tímto financováním nelze spojovat ani z něj vyvozovat žádné finanční zatížení.

267 Lucemburské velkovévodství dále tvrdí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise v bodě 282 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v lucemburském právu musí být v největší možné míře každý zdroj financování přidělen k určitému aktivu společnosti. Podíly, které drží společnost FFT, jsou přitom dle Lucemburského velkovévodství financovány z vlastních zdrojů ve výši 165 244 000 eur, které jsou mimo rozsah působnosti převodních cen a musí být vyloučeny z výpočtů směřujících ke stanovení odměny společnosti FFT za rizika, která nese v souvislosti se svou činností v oblasti financování v rámci skupiny.

268 Mimoto Lucemburské velkovévodství tvrdí, že použití rámce Basilej II umožňuje vyloučit podíly v jiných úvěrových institucích. V rozsahu, v němž Komise tento argument v bodě 281 odůvodnění napadeného rozhodnutí zamítla z důvodu, že společnost FFT není úvěrovou institucí, má Lucemburské velkovévodství za to, že tento přístup je nesoudržný ve vztahu ke zbývající části napadeného rozhodnutí, ve které Komise rámec Basilej II uplatnila.

269 Lucemburské velkovévodství navíc zpochybňuje závěr Komise uvedený v bodě 286 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého v podstatě podíly ve společnostech FFNA a FFC nemohly být odečteny od účetního vlastního kapitálu, protože by to znemožnilo pákový efekt společnosti FFT,

který odpovídá poměru mezi mírou zadlužení a vlastním kapitálem, jehož výše je při zohlednění těchto podílů [*důvěrné*]%, tj. [*důvěrné*]% průměrné míry zatížení evropských bank, které podle vybraného vzorku činí 2,9 % nebo 3,3 %. Přehled bank, který Komise zvolila, a z něj vyplývající průměr totiž dle Lucemburského velkovévodství v žádném případě nepředstavují směrodatný referenční rámec, jelikož jiné banky mají vyšší míru zadlužení. A dále bylo dle Lucemburského velkovévodství třeba zohlednit nikoli individuální účetní vlastní kapitál, ale konsolidovaný účetní vlastní kapitál. Vybraný vzorek, který Komise použila, navíc dle Lucemburského velkovévodství rovněž není reprezentativní.

270 Konečně má Lucemburské velkovévodství za to, že srovnání se společnosti Fiat Finance SpA (dále jen „společnost FF“), finanční společnosti se sídlem v Itálii, které Komise provedla v bodě 288 odůvodnění napadeného rozhodnutí, není relevantní ani přesvědčivé. V této souvislosti Lucemburské velkovévodství zpochybňuje, že je na společnost FF třeba uplatnit tutéž metodiku, jako byla uplatněna na společnosti FFT, tj. metodiku spočívající v odpočtu podílů od vlastního kapitálu, protože to v případě společnosti FF vede k záporným hodnotám kapitálu. Společnost FF je dle Lucemburského velkovévodství italský, nikoliv lucemburský, daňový subjekt. Lucemburské velkovévodství má dále za to, že Komise prokázala jen to, že v případě společnosti FF byly podíly financovány z dluhu.

271 Úvodem je třeba konstatovat, že se Komise v bodech 277 až 290 odůvodnění napadeného rozhodnutí v podstatě domnívala, že se Lucemburské velkovévodství dopustilo nesprávného posouzení, neboť vyčlenilo „finanční investic[e] do společností FFNA a FFC“, které společnost FFT ohodnotila na 165 244 000 eur (tabulka 2 napadeného rozhodnutí), a přisoudila jim nulovou odměnu. To podle Komise vedlo ke snížení splatné daně společnosti FFT.

272 Je rovněž třeba poukázat na to, že je nesporné, že cílem metody, kterou Lucemburské velkovévodství schválilo v dotčeném daňovém rozhodnutí, je pro účely stanovení daně dlužné společností FFT určit odměnu, kterou by tato společnost získala za své činnosti v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti, pokud by jednala za tržních podmínek. Předmětná metoda spočívá ve výpočtu výnosnosti kapitálu. V této souvislosti by skutečnost, že společnost FFT jakožto holdingová společnost nepodléhala dani z dividend, které obdržela od společností FFNA a FFC, o nichž je nesporné, že dani z dividend podléhají, mohla vést k myšlence, že kapitál přidělený na tyto podíly nesmí být zohledněn při vyměřování daně, kterou by společnost FFT měla zaplatit, kdyby jednala za tržních podmínek. Takové tvrzení však nemůže obstát z následujících důvodů.

273 Zaprvé je třeba konstatovat, že – jak Komise správně tvrdí v bodě 282 odůvodnění napadeného rozhodnutí – je vlastní kapitál zastupitelný. V případě platební neschopnosti společnosti FFT by pohledávky věřitelů byly splaceny na základě celého vlastního kapitálu. Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, jakož i od toho, co tvrdila společnost FFT v rámci svého vyjádření na jednání, by tak i v případě, že by držba podílů ve společnostech FFNA a FFC nevedla z důvodu, že jsou dividendy zdaňovány dříve, než jsou vypláceny společnosti FFT jakožto holdingové společnosti, k žádným zdanitelným dividendám, tato skutečnost nic nezměnila na tom, že by v případě platební neschopnosti společnosti FFT byly vlastní zdroje související s držbou těchto podílů, podobně jako zbývající část všech ostatních vlastních zdrojů, použity na splacení dluhů společnosti FFT. Za těchto podmínek je kapitál společnosti FFT, bez ohledu na to, zda může být spojen s podíly, které tato společnost drží, v každém případě vystaven rizikům, a musí být zohledněn v rámci výpočtu odměny společnosti FFT, a to i přesto, že podíly ve společnostech FFNA a FFC nevedou k žádnému zdanitelnému příjmu.

274 Zadruhé je třeba zdůraznit, že – jak správně uvádí Komise – Lucemburské velkovévodství neprokazuje, že ostatní společnosti, s nimiž Komise společnost FFT srovnávala, od svého kapitálu odečetly své podíly v dceřiných společnostech nebo že není běžné, že finanční instituce působící na trhu drží takové podíly. Za těchto podmínek měla Komise právem za to, že vyloučení podílů společnosti FFT v jejích dvou dceřiných společnostech znemožňuje provedení řádného srovnání společnosti FFT s ostatními podniky působícími na trhu.

275 Zatřetí je nutno konstatovat, že i za předpokladu, že by v projednávané věci byly použity zásady stanovené rámcem Basilej II, společnost FFT by nesplňovala podmínku, jež je vyžadována pro odpočet části vlastního kapitálu ve výši podílů ve společnostech FFNA a FFC, podle které společnosti FFT, FFNA a FFC nesmějí být předmětem konsolidovaných účetních závěrek v Lucembursku. Jak totiž Komise uvedla v bodech 112 a 281 odůvodnění napadeného rozhodnutí a jak lucemburské velkovévodství potvrdilo v reakci na organizační procesní opatření, byly účty společnosti FFT v Lucembursku konsolidovány.

276 Začtvrté je třeba poukázat na to, že i když lucemburské velkovévodství zpochybňuje, že pákový poměr společnosti FFT musí být porovnán s vybraným vzorkem bank, který zvolila Komise, nic to nemění na tom, že nepředkládá žádný argument ani žádný důkaz umožňující porozumět tomu, proč, je-li třeba mít za to, že vlastní kapitál zahrnující finanční investice do společností FFNA a FFC nesmí být zohledněn, ačkoliv představuje téměř 60 % celkového vlastního kapitálu společnosti FFT (tabulka 2 napadeného rozhodnutí), tento poměr není zřetelně nižší než poměr zjištěný Komisí, a nebo i ten, který použilo samo lucemburské velkovévodství.

277 Vzhledem k tomu, že se pákový poměr vypočítá vzhledem k výši vlastního kapitálu, je třeba konstatovat, že ačkoliv pákový poměr ve výši [*důvěrné*]% zjištěný Komisí byl při zohlednění celého vlastního kapitálu společnosti FFT [*důvěrné*], dosahoval by [*důvěrné*], nebyla-li by zohledněna část vlastního kapitálu odpovídající podílům ve společnostech FFNA a FFC. Takové zjištění je namístě bez ohledu na to, zda tržní standard činí 2,9 % nebo 3,3 %, jak určila Komise, nebo dokonce 4 až 4,5 %, jak vyplývá z vybraného vzorku poměrů určených lucemburským velkovévodstvím.

278 Ve světle úvah uvedených výše v bodech 271 až 277 je třeba konstatovat, že Komise měla správně za to, že lucemburské velkovévodství neprávem vyloučilo část vlastního kapitálu společnosti FFT ve výši jejích podílů v dceřiných společnostech, tedy kapitál, který bylo třeba zohlednit pro stanovení odměny společnosti FFT za její činnosti v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti.

279 Ze všech zjištění uvedených výše v bodech 209 až 278 vyplývá, že Komise měla právem za to, že pro účely výpočtu odměny společnosti FFT měl být zohledněn celý kapitál této společnosti a měla být uplatněna jednotná sazba. V každém případě měla Komise rovněž správně za to, že metoda spočívající jednak v uplatnění hypotetického regulatorního kapitálu společnosti FFT a jednak ve vyloučení podílů společnosti FFT ve společnostech FFNA a FFC z částky odměňovaného kapitálu neumožňuje stanovit výsledek za obvyklých tržních podmínek.

280 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že metoda schválená lucemburským velkovévodstvím snížila odměnu společnosti FFT, na jejímž základě se stanovuje daň splatná touto společností, aniž je nutné zkoumat výtky lucemburského velkovévodství týkající se pátého pochybení zjištěného Komisí, které se týká míry výnosnosti. Pouhé zjištění, že výše kapitálu, jež měl být odměňován, byla podhodnocena, totiž v projednávané věci stačí k prokázání poskytnutí výhody.

281 Zaprvé mají poměr mezi kapitálem, který byl v rámci metody zvolené dotčeným daňovým rozhodnutím skutečně zohledněn, a celý vlastní kapitál takový význam, že pochybení v rámci určování odměňovaného kapitálu vede nutně, bez ohledu na míru výnosnosti, jež měla být uplatněna, ke snížení daňového zatížení společnosti FFT. Výše hypotetického regulatorního kapitálu, která činí 28 milionů eur, totiž představuje pouze asi 10 % z celkové výše vlastního kapitálu, která činí 287 milionů eur.

282 Zadruhé, jak bylo konstatováno výše v bodě 211, se metoda stanovení odměny společnosti FFT za její činnosti v oblasti financování v rámci skupiny a správy hotovosti, jak byla odsouhlasena v dotčeném daňovém rozhodnutí, skládá ze dvou fází, a sice zaprvé ze stanovení výše kapitálu, který má být odměněn, a zadruhé stanovení míry výnosnosti, jež má být uplatněna. Metoda, která byla odsouhlasena v dotčeném daňovém rozhodnutí, přitom v rámci první fáze rozlišuje mezi třemi různými částkami, na které se uplatní tři různé sazby, které jsou stanoveny prostřednictvím různých metod. Vzhledem

k tomu, že je první fáze výpočtu nesprávná, proto není nutné zkoumat druhou fázi tohoto výpočtu. Zjištění pochybení v rámci první fáze metody, která byla odsouhlasena v dotčeném daňovém rozhodnutí, totiž nutně činí přezkum případných pochybení v rámci výpočtu míry výnosnosti, který představuje druhou fázi této metody, bezpředmětným. Lucemburské velkovévodství by mělo celý výpočet výnosnosti provést znovu podle částky kapitálu, která měla být zohledněna. Z bodu 311 odůvodnění napadeného rozhodnutí ostatně vyplývá, že správný odhad daňového základu společnosti FFT je třeba vypočítat na základě uplatnění jednotné sazby na celou částku účetního vlastního kapitálu.

283 Je přitom třeba poukázat na to, že pokud jde míru výnosnosti, neshodují se účastníci řízení v otázce, zda by měla tato míra výnosnosti činit 10 %, jak tvrdí Komise, či 6,05 %, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství (bod 304 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Proto i za předpokladu, že by se měla použít nižší z uvedených mír, by výše odměny FFT, která by z ní plynula, zůstala výrazně vyšší než výše odměny, kterou odsouhlasilo dotčené daňové rozhodnutí. Tato míra, která odpovídá míře uplatňované na první segment, by totiž byla uplatněna na celou výši vlastního kapitálu, která je desetkrát vyšší než výše kapitálu, na kterou byla tato míra uplatňována na základě dotčeného daňového rozhodnutí. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že žádný z argumentů Lucemburského velkovévodství, které se týkají míry výnosnosti, každopádně nemůže vyvrátit zjištění Komise ohledně existence výhody.

284 Tribunál má proto za to, že ačkoliv Lucemburské velkovévodství zpochybňovalo páté pochybení zjištěné Komisí, které se týká míry výnosnosti (viz bod 194 výše), není nutné zkoumat opodstatněnost těchto argumentů.

285 Za těchto podmínek musí být všechny výtky uplatňované Lucemburským velkovévodstvím, jež se týkají přezkumu metody stanovování odměny společnosti FFT Komisí, zamítnuty.

286 Ze všech zjištění uvedených výše v bodech 211 až 285 vyplývá, že Komise měla správně za to, že dotčené daňové rozhodnutí schválilo metodu stanovování odměny společnosti FFT, která neumožňovala dospět k výsledku za obvyklých tržních podmínek a která vedla ke snížení daňového zatížení společnosti FFT. Komise měla tudíž v rámci své hlavní argumentace správně za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytuje společnosti FFT výhodu.

3. K podpůrné argumentaci Komise, podle které se dotčené daňové rozhodnutí odchýlilo od čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a od oběžníku

287 Pouhé zjištění učiněné výše v bodě 286, že se Komise nedopustila pochybení v rámci své hlavní argumentace, stačí k tomu, aby bylo možné mít za to, že Komise prokázala, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT výhodu. Tribunál však považuje za vhodné pro úplnost přezkoumat podpůrnou argumentaci Komise, podle níž se uvedené daňové rozhodnutí odchýlilo od čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a od oběžníku.

288 V tomto ohledu Tribunál poukazuje na to, že Lucemburské velkovévodství v rámci druhé části prvního žalobního důvodu tvrdí, že je dotčené daňové rozhodnutí v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, jak je stanovena v lucemburském vnitrostátním právu.

289 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

290 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Komise měla podpůrně v oddíle 7.2.4 napadeného rozhodnutí s názvem „Podpůrná úvaha: selektivní zvýhodnění z důvodu odchylky od článku 164 [daňového zákoníku] a/nebo oběžníku“ (body 315 až 317 odůvodnění napadeného rozhodnutí) za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT výhodu, neboť se odchýlilo od zásady obvyklých tržních podmínek dle lucemburského práva, stanovené v čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a v oběžníku (viz body 316 a 317 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

291 V bodě 316 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise totiž uvedla:

„Komise dospívá nicméně k závěru, a to podpůrně, že [dotčené] daňové rozhodnutí poskytuje společnosti FFT selektivní zvýhodnění také v rámci užšího referenčního systému složeného ze společností skupiny, které uplatňují převodní ceny a spadají do působnosti čl. 164 odst. 3 [daňového zákoníku] a oběžníku. Toto ustanovení stanoví v lucemburském daňovém právu zásadu obvyklých tržních podmínek, podle které mají být transakce mezi společnostmi stejné skupiny odměňovány na cenové úrovni, již by přijaly nezávislé společnosti, které vyjednávají ve srovnatelných okolnostech za obvyklých tržních podmínek. Část 2 oběžníku obsahuje zejména popis zásady obvyklých tržních podmínek v podobě definované v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování [použitelné v oblasti převodních cen] a provedené do vnitrostátního práva.“

292 Dále Komise v bodě 317 odůvodnění napadeného rozhodnutí připomněla, že v rámci oddílu 7.2.2 uvedeného rozhodnutí již prokázala, že dotčené daňové rozhodnutí neumožňuje stanovit spolehlivý odhad výsledku za obvyklých tržních podmínek. Na základě tohoto zjištění Komise dospěla k závěru, že dotčené daňové rozhodnutí „poskytuje selektivní zvýhodnění také na základě užšího referenčního systému čl. 164 odst. 3 [daňového zákoníku] nebo oběžníku, protože vede ke snížení daně, již má společnost FFT platit, oproti situaci, v níž by byla správně provedena zásada obvyklých tržních podmínek uvedená v tomto předpisu“.

293 Z bodů 316 a 317 odůvodnění napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že Komise dospěla k závěru, že dotčené daňové rozhodnutí poskytuje společnosti FFT selektivní výhodu, jelikož vede ke snížení splatné daně oproti situaci, v níž by byla správně použita zásada obvyklých tržních podmínek stanovená v čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a v oběžníku.

294 Je přitom nutno konstatovat, že Komise tento závěr založila na svém přezkumu dotčeného daňového rozhodnutí, který provedla v rámci své hlavní analýzy. Tvrdila, že v rámci oddílu 7.2.2 napadeného rozhodnutí již prokázala, že dotčené daňové rozhodnutí neumožňuje dospět ke spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých tržních podmínek.

295 V tomto ohledu je zaprvé třeba konstatovat, že čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku stanoví, že „skrytá rozdělování zisku se zahrnují do zdanitelného příjmu“ a že „[o] skryté rozdělování zisku se jedná zejména v případech, kdy společník, člen nebo účastník získává od společnosti či sdružení přímo nebo nepřímo výhodu, již by za běžných okolností nezískal, pokud by neměl tento status“. V bodě 2 oběžníku se dále stanoví, že „pokud byla poskytnuta služba v rámci skupiny, je nutno určit stejně jako v případě jiných typů převodů v rámci skupiny, zda je dohodnutá odměna v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, tj. zda odpovídá ceně, která by byla uplatněna a přijata za srovnatelných okolností nezávislými podniky“. Z toho vyplývá, že čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžník stanoví, že odměna za transakce v rámci skupiny musí být stanovena tak, jako kdyby byla cena těchto transakcí dohodnuta mezi samostatnými podniky. Lucemburské velkovévodství a společnost FFT ostatně nezpochybňují závěr Komise uvedený v bodě 75 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého tato ustanovení provádí zásadu obvyklých tržních podmínek do lucemburského práva.

296 Zadruhé je třeba konstatovat, že oběžník odkazuje na článek 9 vzorové úmluvy OECD a na pokyny OECD jako na mezinárodní referenční standardy pro stanovování převodních cen. V rámci své hlavní analýzy selektivní výhody přitom Komise na pokyny OECD obšírně odkázala, zejména za účelem identifikace pěti pochybení v rámci metody stanovování odměny společnosti FFT. Z toho vyplývá, že tentýž způsob analýzy mohla Komise použít jak v rámci své hlavní analýzy, tak v rámci své analýzy podpůrné.

297 Za okolností projednávané věci je tudíž třeba dospět k závěru, že se Komise nedopustila pochybení tím, že měla za to, že mohla provést svou analýzu učiněnou z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, spočívající ve stanovení odměny společnosti FFT, a dospět tak k závěru, že dotčené daňové rozhodnutí poskytuje společnosti FFT výhodu, jelikož tato společnost odvedla na daních méně, než by musela odvést podle čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníku.

298 Argumenty Lucemburského velkovévodství, podle kterých je dotčené daňové rozhodnutí v souladu s lucemburským právem, nemůže zpochybnit zjištění učiněné výše v bodě 297. Takové argumenty již totiž byly zamítnuty výše v bodech 226 a 227.

299 Ze všech těchto zjištění vyplývá, že Komise měla právem za to, že dotčené daňové rozhodnutí společnosti FFT každopádně poskytuje selektivní výhodu, jelikož vede ke snížení daňového zatížení společnosti FFT oproti zatížení, které by se musela nést podle čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a oběžníku.

4. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z neexistence výhody na úrovni skupiny

300 Lucemburské velkovévodství a společnost FFT v podstatě tvrdí, že Komise neprokázala existenci zvýhodnění na úrovni skupiny Fiat/Chrysler, a porušila tak svou povinnost uvést odůvodnění stanovenou v článku 296 SFEU, jakož i v článku 107 SFEU.

301 Konkrétně má Lucemburské velkovévodství za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevně nedostatečné a vnitřně rozporné v rozsahu, v němž Komise v bodě 314 odůvodnění tohoto rozhodnutí odmítla zohlednit jeho účinky na úrovni skupiny Fiat/Chrysler, ačkoliv se těchto účinků zároveň dovolávala v bodech 342 a 344 odůvodnění uvedeného rozhodnutí, aby tak uvedenou skupinu označila za příjemce dotčené údajné výhody.

302 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že na rozdíl od skutkových okolností, které vedly k vydání usnesení ze dne 31. srpna 2010, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, nezveřejněné, EU:C:2010:475, bod 43), nejsou případná zatížení, která spočívala na ostatních dceřiných společnostech, jako je vyšší zdanění, „nezávislá“ na výhodě, kterou společnost FFT dle Komise získala. Lucemburské velkovévodství se dále opírá o rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004, body 115 a 116), na základě kterého Komisi vytýká, že se nezabývala tím, proč skupina Fiat/Chrysler skutečně získala výhodu, ani to neodůvodnila.

303 Společnost FFT tvrdí, že Komise porušila článek 107 SFEU tím, že pro určení toho, zda společnosti FFT a skupině Fiat/Chrysler byla poskytnuta výhoda, nezohlednila účinky, které dotčené daňové rozhodnutí mělo na uvedenou skupinu jako celek.

304 Společnost FFT jednak poznamenává, že Komise v bodě 155 odůvodnění rozhodnutí Komise 2011/276/EU ze dne 26. května 2010 o státní podpoře v podobě daňové dohody o narovnání, kterou Belgie poskytla společnosti Umicore S. A. (bývalá společnost „Union Minière S. A.“) [státní podpora C 76/03 (ex NN 69/03)] (Úř. věst. 2011, L 122, s. 76, dále jen „rozhodnutí Umicore“), uznala, že vnitrostátní daňové správy musí mít při posuzování převodních cen prostor pro uvážení. Tvrzená výhoda ve prospěch společnosti FFT přitom dle společnosti FFT není nepřiměřená a je pouze důsledkem tohoto prostoru pro uvážení.

305 Společnost FFT dále poznamenává, že Komise měla v bodě 314 odůvodnění napadeného rozhodnutí nesprávně za to, že nebylo třeba zkoumat, zda dopad dotčeného daňového rozhodnutí na úrovni skupiny nebyl neutrální. Společnost FFT tak tvrdí, že i kdyby jí transakce uskutečněné mezi ní a jinou společností patřící ke skupině přinášely vyšší ziskové rozpětí v Lucembursku, znamenalo by to, že by jiná společnost skupiny Fiat/Chrysler měla nárok odečíst o to vyšší úrokové náklady.

306 Kromě toho společnost FFT tvrdí, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné, jelikož Komise jednak učinila závěr, že daňové zvýhodnění svědčí celé skupině, a jednak odmítá zohlednit účinek opatření na skupinu jako celek. Společnost FFT přitom tvrdí, že v projednávaném případě jsou účinky opatření na rozdíl od skutkových okolností ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 30. listopadu 2009, Francie a France Télécom v. Komise (T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474), neutralizovány na úrovni skupiny, takže nebyla poskytnuta žádná výhoda.

307 Společnost FFT navíc tvrdí, že sedm rozsudků, na které Komise odkazuje, nepodporuje stanovisko, podle kterého Komisi nepříslušelo přezkoumávat existenci zvýhodnění na úrovni skupiny Fiat/Chrysler.

308 V tomto ohledu společnost FFT poznamenává, že význam účinku na skupinu Fiat/Chrysler pro účely prokázání toho, zda dotčené daňové rozhodnutí poskytlo výhodu, dokládají obtíže, se kterými se uvedená skupina potýkala, vzhledem k tomu, že italská daňová správa měla za to, že zdanitelný zisk společnosti FFT je příliš vysoký na to, aby bylo možné mít za to, že byl vytvořen za obvyklých tržních podmínek. Společnost FFT proto dle svého názoru nadhodnotila svůj zdanitelný zisk a v Lucembursku odvedla na dani z příjmu právnických osob příliš mnoho.

309 Pokud jde konečně o různé metodické otázky, má společnost FFT za to, že Komise měla za účelem určení, zda dotčené daňové rozhodnutí poskytlo této společnosti výhodu, použít kritérium proporcionality. Společnost FFT kromě toho tvrdí, že bez výhrady podporuje argumenty Lucemburského velkovévodství v rámci věci T-755/15, které se týkají metody stanovení odměny této společnosti a které směřují ke zpochybnění pochybení zjištěných Komisí.

310 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

311 Úvodem je třeba poukázat na to, že Lucemburské velkovévodství argumenty, které předkládá, nijak nerozlišuje, a to ať se jedná o prokazování porušení článku 107 SFEU, nebo o prokazování nedostatečnosti odůvodnění v této souvislosti. Je nicméně nutno konstatovat, že cílem jeho argumentace v podstatě je prokázat jednak nedostatečnost odůvodnění spočívající v tom, že je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné, a jednak porušení článku 107 SFEU z důvodu, že podle Lucemburského velkovévodství, jakož i podle společnosti FFT, Komise nemohla dospět k závěru, že společnosti FFT a skupině Fiat/Chrysler byla poskytnuta výhoda.

312 Pokud jde na prvním místě o údajnou vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí, je třeba poukázat na to, že Komise v bodě 314 odůvodnění napadeného rozhodnutí v podstatě dospěla k závěru, že společnosti FFT byla poskytnuta selektivní výhoda, jelikož byla snížena její daňová zátěž v Lucembursku. V tomto ohledu Komise rovněž v uvedeném bodě odůvodnění poukázala na to, že podle judikatury skutečnost, že toto snížení daně v Lucembursku vedlo k většímu daňovému zatížení v jiném členském státě, nemá na kvalifikaci tohoto opatření jako podpory vliv.

313 Komise měla dále v bodech 341 až 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že pokud by dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, měla by z výhodnějšího daňového zacházení přiznaného společnosti FFT prospěch uvedená skupina jako celek, jelikož společnost FFT a skupina Fiat/Chrysler tvořily hospodářskou jednotku. Komise v tomto ohledu upřesnila, že vzhledem k tomu, že částka daně zaplacená společností FFT měla vliv na cenové podmínky úvěrů v rámci skupiny, které uvedená společnost poskytovala společnostem, které byly součástí uvedené skupiny, vedlo snížení daňové povinnosti společnosti FFT ke snížení cenových podmínek jejích úvěrů v rámci skupiny.

314 Je tedy třeba, pokud jde o podmínku existence výhody, která představuje třetí podmínku, jež je podle judikatury citované výše v bodě 118 nezbytná ke konstatování existence státní podpory, konstatovat, že závěry, které Komise učinila v napadeném rozhodnutí, pokud jde o určení příjemce podpory, nejsou

vnitřně rozporné, jelikož jsou za příjemce podpory v podstatě označeny společnost FFT přímo a skupina Fiat/Chrysler nepřímo vzhledem k tomu, že společnost FFT tvoří hospodářskou jednotku, a tudíž podnik ve smyslu práva státních podpor, se skupinou Fiat/Chrysler.

315 Tato první výtka Lucemburského velkovévodství vycházející z nedostatku odůvodnění tedy musí být zamítnuta jako neopodstatněná.

316 Pokud jde o výtku, podle které Komise porušila článek 107 SFEU, jelikož měla za to, že společnosti FFT a skupině Fiat/Chrysler byla poskytnuta výhoda, je třeba bez dalšího konstatovat, že – jak uvádí Komise – Lucemburské velkovévodství nepředkládá žádný argument prokazující, že skupina Fiat/Chrysler a společnost FFT netvoří hospodářskou jednotku ve smyslu práva státních podpor. V každém případě, jak Komise uvedla v bodě 342 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je společnost FFT plně ovládána společností Fiat SpA, která ovládá skupinu Fiat/Chrysler. Z každé výhody, ze které by měla prospěch společnost FFT, by proto měla prospěch uvedená skupina jako celek, zejména pokud tato výhoda ovlivňuje, jak poznamenává Komise, aniž jí Lucemburské velkovévodství v tomto bodě odporuje, podmínky úvěrů poskytovaných společností FFT ostatním společnostem ve skupině, které jsou výhodnější z důvodu snížení daňového zatížení, které na společnosti FFT spočívá.

317 V každém případě i za předpokladu, že by tato okolnost mohla být relevantní, je navíc třeba konstatovat, že ani Lucemburské velkovévodství, ani společnost FFT neprokazují, že snížení daně ve prospěch společnosti FFT v Lucembursku bylo „neutralizováno“ zvýšením daně v jiných členských státech.

318 I kdyby tomu tak bylo, neumožňovala by navíc taková „neutralizace“ mít za to, že společnosti FFT nebo skupině Fiat/Chrysler nebyla v Lucembursku poskytnuta výhoda. Je totiž třeba konstatovat, že se existence výhody v rámci daňového opatření určuje z hlediska běžných pravidel zdanění, a daňová pravidla jiného členského státu tudíž nejsou relevantní (obdobně viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2004, Španělsko v. Komise, C-73/03, nezveřejněný, EU:C:2004:711, bod 28). V případě, že bylo prokázáno, že integrovaný podnik má na základě daňového opatření poskytnutého členským státem prospěch z nižšího daňového zatížení, než které by obvykle musel nést podle běžných pravidel zdanění, nemá daňová situace jiného podniku ze skupiny v jiném členském státě na existenci výhody vliv. Z téhož důvodu je třeba argument společnosti FFT, podle kterého jsou v podstatě její příjmy v každém případě zdaňovány buď v Itálii, nebo Lucembursku, takže jí nebyla poskytnuta výhoda, zamítnout jako neopodstatněný, aniž je nutné rozhodnout o přípustnosti dokumentů, které společnost FFT předložila v návaznosti na repliku a které směřují k prokázání, že v Lucembursku a v Itálii bylo za účelem zabránění dvojímu zdanění společnosti FFT v Lucembursku a v Itálii zahájeno rozhodčí řízení.

319 Žádný z argumentů, které Lucemburské velkovévodství a společnost FFT v této souvislosti uvádějí, nemohou tento závěr zpochybnit.

320 Zaprvé je třeba tento argument zamítnout jako neopodstatněný v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise nemohla vycházet z usnesení ze dne 31. srpna 2010, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, nezveřejněné, EU:C:2010:475, bod 43), jelikož neprošetřila, zda skupině Fiat/Chrysler skutečně byla poskytnuta výhoda. V tomto ohledu totiž stačí konstatovat, že Komise měla v bodě 343 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že z jakéhokoli příznivějšího daňového zacházení se společností FFT měly nutně prospěch ostatní společností patřící ke skupině, kterým tato společnost účtovala převodní ceny.

321 Zadruhé je v rozsahu, v němž se Lucemburské velkovévodství dovolává rozsudku ze dne 17. prosince 2015, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004, body 115 a 116), za účelem prokázání, že Komise měla zjišťovat, zda skupině Fiat/Chrysler byla skutečně poskytnuta výhoda, třeba konstatovat, že kromě skutečnosti, že uvedený rozsudek byl Soudním dvorem zrušen (rozsudek ze dne

25. července 2018, Komise v. Španělsko a další, C-128/16 P, EU:C:2018:591), skutkové okolnosti ve věci, v níž byl uvedený rozsudek vydán, v každém případě nesouvisejí se skutkovými okolnostmi projednávané věci.

322 V rozsudku ze dne 17. prosince 2015, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), totiž Tribunál rozhodl, že se Komise dopustila pochybení, jelikož měla za to, že příjemci podpory byla hospodářská zájmová sdružení (HZS) a jejich členové, ačkoliv nebylo možné prokázat, že členům uvedených sdružení, kteří byli jako jediní uvedeni v příkazu k navrácení podpory, byla poskytnuta selektivní výhoda.

323 V projednávané věci Komise právně dostačujícím způsobem prokázala, že nejen společnost FFT, ale i všechny společnosti, které jsou součástí skupiny a které obchodují se společností FFT, měly vzhledem k dopadu daňové výhody poskytnuté společnosti FFT na ceny úvěrů v rámci skupiny z uvedené daňové výhody prospěch. Tento argument Lucemburského velkovévodství tedy musí být zamítnut jako neopodstatněný.

324 Zatřetí je tento argument třeba zamítnout jako neopodstatněný v rozsahu, v němž má společnost FFT za to, že Komise měla zejména vzhledem k rozhodnutí Umicore za účelem určení, zda dotčené daňové rozhodnutí poskytuje výhodu, použít kritérium přiměřenosti. Je totiž třeba připomenout, že Komise není vázána svou rozhodovací praxí. A dále, jak Komise zdůrazňuje v rozhodnutí Umicore, přiznala Komise daňovým orgánům prostor pro uvážení v rámci smíru ukončujícího spor, který tak umožnil vyhnout se řízení, které mohlo být dlouhé a nejisté, a nikoliv v rámci daňového rozhodnutí směřujícího ke stanovení daně, kterou měla společnost hradit v budoucnu.

325 Z výše uvedeného vyplývá, že třetí žalobní důvod musí být zamítnut jako neopodstatněný.

326 S ohledem na úvahy uvedené výše v bodech 118 až 325 je tudíž třeba konstatovat, že Komise neporušila článek 107 SFEU tím, že konstatovala, že společnosti FFT a skupině Fiat/Chrysler byla poskytnuta výhoda v důsledku skutečnosti, že společnost FFT zaplatila na daních méně, než by musel zaplatit podnik provádějící transakce na trhu.

327 Za těchto podmínek musí být druhá skupina žalobních důvodů uplatňovaných Lucemburským velkovévodstvím a společností FFT, které vychází z existence výhody, zamítnuta jako celek.

E. Ke třetí skupině žalobních důvodů, vycházejících z neexistence selektivity výhody poskytnuté společnosti FFT

328 V prvním žalobním důvodu ve věci T-755/15 a v první výtce první části prvního žalobního důvodu ve věci T-759/15 Lucemburské velkovévodství a společnost FFT tvrdí, že Komise měla nesprávně za to, že je dotčené daňové rozhodnutí selektivní opatření. Tvrdí zejména, že Komise v rámci své třífázové analýzy selektivity zohlednila nesprávný referenční rámec. Podle nich se dotčené daňové rozhodnutí neodchyluje od režimu zdanění příjmů integrovaných společností, o kterém mají za to, že je relevantním referenčním rámcem. Tvrdí tak, že Komise neprokázala, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnost FFT výhodnější podmínky, než jsou podmínky poskytnuté ostatním integrovaným společnostem.

329 Lucemburské velkovévodství a společnost FFT navíc zpochybňují argument Komise, podle kterého posledně uvedená mohla v každém případě předpokládat selektivitu dotčeného daňového rozhodnutí, jelikož se jednalo o individuální opatření a jelikož prokázala, že toto daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT výhodu. Lucemburské velkovévodství a společnosti FFT tvrdí, že judikatura rozlišuje mezi individuálními opatřeními *ad hoc* a individuálními daňovými opatřeními k provedení obecné daňové úpravy. V tomto posledně uvedeném případě dle Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT nemůže být selektivita předpokládána, ale musí být posuzována ve vztahu k lucemburskému právu

a k lucemburské praxi, aby tak bylo zjištěno, zda jsou podmínky použití tohoto opatření diskriminační nebo zda je prostor pro uvážení ponechaný vnitrostátním orgánům nepřiměřený. Lucemburské velkovévodství a společnost FFT tak tvrdí, že dotčené daňové rozhodnutí není individuálním opatřením *ad hoc*, ale individuálním opatřením, které je součástí obecného režimu, jenž ukládá zdanění dodatečných nákladů, tj. právních předpisů o převodních cenách, jak tomu bylo ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

330 Irsko tvrdí, že podle judikatury a právní nauky je jediným relevantním referenčním systémem pro posouzení selektivity daňového opatření daňový systém členského státu, jehož je uvedené opatření součástí, a nikoliv abstraktní nebo hypotetický daňový systém, který Komise nesprávně použila v napadeném rozhodnutí. Irsko má za to, že referenční systém, jaký má být zohledněn, je systém zvláštního režimu zdanění zisků integrovaných společností.

331 Komise zpochybňuje všechny tyto argumenty.

332 Na úvod je třeba připomenout, že požadavek selektivity plynoucí z čl. 107 odst. 1 SFEU musí být jasně odlišen od souběžného zjištění hospodářské výhody tak, že jakmile je zjištěna existence výhody v širším smyslu, která přímo či nepřímo vyplývá z určitého opatření, přísluší Komisi ještě prokázat, že uvedená výhoda je určena specificky jednomu či více podnikům. Zejména Komisi přísluší prokázat, že dotčené opatření zavádí rozlišování mezi podniky, které se s ohledem na sledovaný cíl nacházejí ve srovnatelné situaci. Výhoda tedy musí být poskytnuta selektivním způsobem a tak, že určité podniky může zvýhodnit ve srovnání s ostatními podniky (rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59).

333 Je však třeba poznamenat, že požadavek selektivity je pojímán odlišně v závislosti na tom, zda je dotčené opatření koncipováno jako jednotlivá podpora, či jako obecný režim podpor. Při posouzení individuálního opatření totiž identifikace hospodářské výhody v zásadě umožňuje předpokládat její selektivitu (dále jen „předpoklad selektivity“). Naproti tomu v rámci přezkumu režimu podpor obecné povahy je třeba určit, zda z dotčeného opatření – ačkoli poskytuje obecnou výhodu – nemá ve skutečnosti prospěch pouze určitý druh podniků či určitá odvětví činnosti (rozsudky ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 60, a ze dne 30. června 2016, Belgie v. Komise, C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 49; v tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 26. října 2016, Orange v. Komise, C-211/15 P, EU:C:2016:798, body 53 a 54). Je třeba upřesnit, že v případě dotčené jednotlivé podpory se předpoklad selektivity uplatní nezávisle na tom, zda na dotčeném trhu nebo trzích existují subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudek ze dne 13. prosince 2017, Řecko v. Komise, T-314/15, nezveřejněný, EU:T:2017:903, bod 79).

334 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření, které není individuálním opatřením, jako „selektivního“, musí Komise v této souvislosti předně identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě a dále prokázat, že se předmětné daňové opatření od uvedeného obecného režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto obecného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49; ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57, a ze dne 13. prosince 2017, Řecko v. Komise, T-314/15, nezveřejněný, EU:T:2017:903, bod 85).

335 Pojem „státní podpora“ se však na opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného právního režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nevztahuje, pokud se dotyčnému členskému státu podaří prokázat, že je toto rozlišení odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58 a citovaná judikatura).

336 Závěr, že vnitrostátní daňové opatření, které není individuálním opatřením, má selektivní povahu, je tedy možné učinit na základě třífázové metody, jak je uvedena výše v bodech 334 a 335.

337 V projednávaném případě je třeba poukázat na to, že Komise v napadeném rozhodnutí selektivitu dotčeného opatření přezkoumala podle tří fází uvedených výše v bodech 334 až 336. Rovněž však uplatnila předpoklad selektivity, podle kterého je opatření považováno za selektivní, pokud poskytuje výhodu a jedná se o jednotlivou podporu. V bodě 218 odůvodnění napadeného rozhodnutí a ve svých písemnostech totiž Komise připomněla, že „[p]odle Soudního dvora v případě individuálního [jednotlivého] opatření podpory na rozdíl od režimu identifikace hospodářské výhody v zásadě umožňuje předpokládat její selektivitu“ a že společnost FFT je v projednávané věci příjemcem „individualní[ho] [jednotlivého] opatření podpory“. Komise kromě toho na jednání v reakci na otázky Tribunálu zdůraznila, že v napadeném rozhodnutí prokázala selektivitu dotčené výhody několika způsoby, včetně jejího dokázání prostřednictvím předpokladu selektivity, jehož legalita byla nicméně judikaturou potvrzena až po přijetí napadeného rozhodnutí.

338 Tribunál považuje za vhodné začít přezkumem argumentace Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT, podle níž Komise nemohla předpokládat selektivitu podpory ani učinit závěr, že Lucemburské velkovévodství a společnosti FFT domněnku selektivity nevyvrátily.

339 Pokud jde o předpoklad selektivity, je na prvním místě třeba připomenout, že – jak v podstatě vyplývá z judikatury citované výše v bodě 333 – použije se tento předpoklad pod dvojí podmínkou, že dotčené opatření představuje jednotlivou podporu (a nikoli režim podpory), a dále, že dotčené opatření podniku, který je příjemcem této podpory, poskytuje výhodu. Pokud jde o vyvratitelnou domněnku, je tedy na žalobkyni, aby za účelem vyvrácení této domněnky prokázala, že jedna z těchto dvou podmínek není splněna.

340 Zaprvé je, pokud jde o podmínku, jež se týká existence výhody, třeba konstatovat, že je splněna. Jak totiž bylo uvedeno výše v bodě 286, nepodařilo se Lucemburskému velkovévodství a společnosti FFT prokázat, že Komise nesprávně dospěla k závěru, že částka daně, kterou společnost FFT musela zaplatit, byla nižší než částka, kterou by musela zaplatit za obvyklých tržních podmínek.

341 Zadruhé, pokud jde o podmínku, podle které musí být dotčené opatření jednotlivou podporou, Lucemburské velkovévodství a společnost FFT jak ve svých písemnostech, tak na jednání v reakci na otázky Tribunálu v podstatě zpochybňují skutečnost, že dotčené daňové rozhodnutí může představovat jednotlivou podporu *ad hoc*. Podle jejich názoru se jedná o individuální prováděcí opatření, které je součástí obecného režimu, jako tomu bylo ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL, (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

342 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 1 písm. e) nařízení 2015/1589 se jednotlivou podporou rozumí podpora, která není poskytnuta na základě režimu podpory nebo která je poskytnuta na základě režimu podpory, ale musí být oznámena na základě článku 2 uvedeného nařízení.

343 Podle čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 se režimem podpory „rozumí jakýkoliv akt, na jehož základě může být bez dalších prováděcích opatření poskytnuta jednotlivá podpora pro podniky definované aktem obecným nebo abstraktním způsobem, a dále akt, na jehož základě může být na neurčitou dobu a/nebo na neurčitou částku poskytnuta pro jeden nebo několik podniků podpora, která není spojena se zvláštním projektem“.

344 Z definice režimu podpory stanovené v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 a uvedené výše v bodě 343, jak je vykládána judikaturou, lze vyvodit následující závěry.

345 Zaprvé existence režimu podpory v zásadě předpokládá identifikaci ustanovení, na jejichž základě jsou podpory poskytovány. Bylo nicméně již rozhodnuto, že v rámci přezkumu režimu podpory a není-li identifikován právní akt, kterým se takový režim podpor zavádí, může Komise vycházet z veškerých okolností, které umožňují zjistit faktickou existenci režimu podpory (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. dubna 1994, Německo a Pleuger Worthington v. Komise, C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14 a 15).

346 Zadruhé musí základní prvky režimu podpory vzhledem k tomu, že jednotlivé podpory jsou poskytovány bez dalších prováděcích opatření, nutně vyplývat z ustanovení identifikovaných jako základ uvedeného režimu.

347 Zatřetí v případě, že režim podpory uplatňují vnitrostátní orgány, tyto orgány nemohou mít prostor pro uvážení, pokud jde o stanovení podstatných prvků předmětné podpory a o účelnost jejího poskytnutí. K tomu, aby totiž byla existence takových prováděcích opatření vyloučena, musela by být pravomoc vnitrostátních orgánů omezena na technické provádění ustanovení, která mají tvořit základ dotčeného režimu, a to případně po ověření toho, zda žadatelé splňují podmínky pro získání této výhody, uvedenými orgány.

348 Začtvrté z čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 vyplývá, že akty zakládající režim podpory musí definovat příjemce obecným nebo abstraktním způsobem, i když podpora, která je jim přiznána, není určena.

349 V projednávané věci je třeba konstatovat, že – jak Komise zdůraznila v odpovědi na otázky na jednání – dotčené daňové rozhodnutí nemůže být považováno za opatření, které bylo přiznáno na základě režimu podpory.

350 Především je třeba poukázat na to, že obecný systém zdanění společností, zvláštní režim zdanění integrovaných společností ani žádné jiné ustanovení, které označili účastníci řízení, nepředstavují režim ve smyslu čl. 1 písm. d) první a druhé části věty nařízení č. 2015/1589, na jehož základě by bylo dotčené opatření poskytnuto společnosti FFT. Účastníci řízení se rovněž nedovolávají okolností, které by jako celek mohly prozradit, že skutečně existuje režim podpory.

351 Dále je třeba poukázat na to, že se dotčené opatření netýká obecně přijímání daňových opatření daňovými orgány, ale daňového opatření, které se konkrétně a jednotlivě vztahuje na společnost FFT (viz rozsudek ze dne 13. prosince 2017, Řecko v. Komise, T-314/15, nezveřejněné, EU:T:2017:903, body 80 a 81). Je přitom nesporné, že předmětem dotčeného daňového rozhodnutí je stanovit částku daně, kterou má podle příslušných lucemburských daňových předpisů zaplatit pouze společnost FFT, takže se dotčené daňové rozhodnutí týká výlučně individuální situace společnosti FFT. Je tedy třeba konstatovat, že základní prvky opatření podpory, a zejména prvky naplňující znaky výhody, totiž schválení metody stanovení odměny společnosti FFT na základě segmentace vlastního kapitálu a použití rozdílných mír výnosnosti v závislosti na této segmentaci, v důsledku čehož dochází k odchýlení se od výsledku za obvyklých tržních podmínek, vyplývají pouze z dotčeného daňového rozhodnutí, a nikoliv z ustanovení lucemburského daňového práva, na jehož základě bylo dotčené daňové rozhodnutí přijato.

352 Konečně je v každém případě třeba konstatovat, že – jak Lucemburské velkovévodství uvedlo v rámci odpovědi na ústní otázky Tribunálu – ze samotné lucemburské právní úpravy vyplývá, že daňová správa má prostor pro uvážení, aby mohla s ohledem na okolnosti každého případu posoudit, jaká je nejlepší metoda výpočtu zdanitelné částky každé společnosti, která podá žádost o přijetí daňového rozhodnutí. Poskytnutí daňových rozhodnutí lucemburskými daňovými orgány totiž v každém případě vyžaduje zvláštní analýzu vedoucí ke komplexnímu posouzení. Tento prostor pro uvážení, který má lucemburská správa v rámci každého daňového rozhodnutí, tak vylučuje, aby dotčené daňové rozhodnutí představovalo pouze prováděcí opatření režimu podpory.

353 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že skutečnost, že dotčené daňové rozhodnutí nepředstavuje izolované opatření, ale je jedním z velmi četných daňových rozhodnutí, jež byly podnikům v Lucembursku poskytnuty, nemá vliv na zjištění, že vzhledem k tomu, že dotčené daňové rozhodnutí poskytlo společnosti FFT výhodu, představuje takové daňové rozhodnutí jednotlivou podporu poskytnutou tomuto podniku.

354 Ze všech těchto úvah, a zejména z bodů 345 a 350 výše, vyplývá, že dotčené daňové rozhodnutí nepředstavuje režim podpory ani jednotlivé opatření podpory přijaté na základě režimu podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) první a druhé části věty nařízení č. 2015/1589. Dotčené daňové rozhodnutí totiž neobsahuje žádné ustanovení, na jehož základě by bylo možné poskytovat podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) první a druhé části věty nařízení č. 2015/1589. A dále žádné zjištění neumožňuje dospět k závěru, že toto daňové rozhodnutí bylo přijato na základě takového ustanovení.

355 Za těchto podmínek je tedy třeba konstatovat, že dotčené daňové rozhodnutí musí být považováno za jednotlivou podporu ve smyslu čl. 1 písm. e) nařízení č. 2015/1589.

356 Tento závěr není zpochybněn ostatními argumenty vznesenými Lucemburským velkovévodstvím a společností FFT.

357 Na jedné straně je třeba z důvodu, že dotčené daňové rozhodnutí nebylo přijato na základě režimu podpory, zamítnout jako neopodstatněný argument Lucemburského velkovévodství, podle kterého Komise v podstatě nemohla zpochybnit podporu přijatou na základě režimu podpory, aniž předtím zpochybnila uvedený režim.

358 Na straně druhé je v rozsahu, v němž společnost FFT tvrdí, že dotčené daňové rozhodnutí představuje uplatnění pravidel v oblasti převodních cen v Lucembursku a že Komise neurčila, které podniky se ze skutkového i právního hlediska nacházely ve srovnatelných okolnostech jako společnost FFT, a dále že Komise nezohlednila podstatné rozdíly mezi společnostmi patřícími ke skupině a samostatnými společnostmi, třeba tento argument odmítnout jako irelevantní. Tento argument totiž nezpochybňuje zjištění, podle kterého je dotčené opatření jednotlivou podporou *ad hoc*.

359 Ve světle výše uvedeného je třeba dospět k závěru, že se Komise v každém případě nedopustila pochybení tím, že měla za to, že výhoda, kterou společnosti FFT poskytlo dotčené daňové rozhodnutí, byla selektivní, jelikož v projednávané věci byly splněny podmínky předpokladu selektivity.

360 Každopádně, i kdyby se předpoklad selektivity neměl uplatnit, je třeba uvést, že Komise měla rovněž za to, že výhoda, kterou společnosti FFT poskytlo napadené rozhodnutí, byla selektivní z hlediska třífázového přezkumu, který je uveden výše v bodech 334 až 336. Pro připomenutí je třeba uvést, že první fáze tohoto přezkumu spočívá ve vymezení relevantního referenčního rámce, druhá fáze dále v přezkumu toho, zda se dotčené opatření od tohoto referenčního rámce odchyluje, a konečně třetí fáze v ověření, zda může být takové odchýlení odůvodněno povahou a systematikou pravidel, která referenční rámec tvoří. Komise toto posouzení provedla, přičemž za hlavní referenční rámec zvolila obecný systém lucemburské daně z příjmu právnických osob a za podpůrný referenční rámec článek 164 daňového zákoníku a oběžník.

361 Pokud jde o první a druhou fázi, je přitom třeba poukázat na to, že bez ohledu na referenční rámec, který Komise zvolila, ať už se jedná o obecný systém daně z příjmu právnických osob nebo o článek 164 daňového zákoníku a oběžník, mohla mít Komise správně za to, že se daňové rozhodnutí odchyluje od pravidel tvořících každý z těchto referenčních rámců. Jak totiž bylo konstatováno výše v bodech 286 a 299, měla Komise jak v rámci své hlavní analýzy z hlediska obecného systému daně z příjmu právnických osob, tak v rámci své podpůrné analýzy z hlediska článku 164 daňového zákoníku a oběžníku, správně za to, že dotčené daňové rozhodnutí poskytuje společnosti FFT výhodu. Jak přitom bylo konstatováno výše v bodě 122, Komise současně přezkoumala existenci výhody a – v rámci přezkumu selektivity – existenci odchylky od předem vymezených referenčních rámců. Jak totiž

Komise uvedla v bodě 217 odůvodnění napadeného rozhodnutí, překrývá se otázka, zda dotčené daňové rozhodnutí představuje odchylku od referenčního rámce, se zjištěním výhody, kterou toto opatření poskytuje příjemci.

362 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že argumenty účastníků řízení směřující ke zpochybnění referenčního rámce určeného Komisí jsou irelevantní a zamítnout jako neopodstatněné argumenty směřující ke zpochybnění analýzy Komise, pokud jde o druhou fázi její argumentace, tj. přezkum odchylky od referenčního rámce.

363 Pokud jde o třetí fázi, je třeba uvést, že Komise měla v napadeném rozhodnutí za to, že ani Lucemburské velkovévodství, ani společnost FFT neposkytly žádný důvod, který by mohl odůvodnit selektivní zacházení se společností FFT, ke kterému došlo v důsledku dotčeného daňového rozhodnutí. A dále Komise tvrdila, že stejně tak nezjistila žádný důvod odůvodňující preferenční zacházení se společností FFT (body 337 a 338 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

364 Mimoto stačí v rozsahu, v němž společnost FFT za účelem odůvodnění odchylky tvrdí, že je dotčené daňové rozhodnutí v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, konstatovat, že tento argument spočívá na nesprávném předpokladu.

365 Pokud jde o argument společnosti FFT, podle kterého dotčené daňové rozhodnutí umožňuje zamezit dvojímu zdanění, je třeba konstatovat, že – jak správně uvádí Komise – společnost FFT netvrdí ani neprokazuje, že se dvojímu zdanění mohla vyhnout pouze přijetím dotčeného daňového rozhodnutí. Kromě toho je v každém případě třeba konstatovat, že– jak správně poznamenává Komise – otázka dvojího zdanění nijak nesouvisí s otázkou určení selektivity výhody a nemá na tuto otázku žádný vliv.

366 Z úvah uvedených výše v bodech 360 až 365 tedy vyplývá, že se Komise tím, že na základě třífázové analýzy selektivity dospěla k závěru, že dotčené opatření je selektivní, nedopustila žádného pochybení.

367 Vzhledem k výše uvedenému je třeba třetí skupinu žalobních důvodů vznesených Lucemburským velkovévodstvím a společností FFT, které vycházejí z neexistence selektivity výhody poskytnuté společnosti FFT, zamítnout v plném rozsahu.

F. Ke čtvrté skupině žalobních důvodů vycházejících z omezení hospodářské soutěže

368 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise v rozporu s články 107 a 296 SFEU neprokázala jakékoli omezení hospodářské soutěže, ať už stávající nebo potenciální.

369 Podle Lucemburského velkovévodství Komise neprokazuje ani v bodě 189 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ani v bodech 343 a 345 odůvodnění uvedeného rozhodnutí, proč osvobození společnosti FFT od daňového dluhu, který by byla povinna zaplatit za normálních okolností, vedlo k posílení jejího postavení nebo postavení skupiny Fiat/Chrysler na jakémkoli trhu. A dále má Lucemburské velkovévodství za to, že pouhá obecná zmínka o finančním postavení této skupiny v bodě 189 odůvodnění napadeného rozhodnutí je pro vymezení takového účinku, byť potenciálního, zjevně nedostatečná.

370 Společnost FFT rovněž tvrdí, že Komise porušila články 107 a 296 SFEU, jelikož v napadeném rozhodnutí téměř neposoudila dopad dotčeného daňového rozhodnutí na hospodářskou soutěž.

371 Na prvním místě společnost FFT Komisi vytýká, že se v bodě 189 odůvodnění napadeného rozhodnutí spokojila s tvrzením, že dotčené daňové rozhodnutí posílilo finanční postavení této společnosti a finanční postavení skupiny Fiat/Chrysler, a mohlo tak narušit hospodářskou soutěž.

372 Kromě toho společnost FFT zdůrazňuje, že podle judikatury musí být opatření posuzováno podle jeho účinků, a nikoli podle jeho cílů. Přitom pouhé tvrzení, že snížený daňového dluhu v Lucembursku posílilo konkurenční schopnosti skupiny Fiat/Chrysler, dle společnosti FFT odpovídá zákazu z hlediska účelu, ačkoliv rozhodující se pouze účinek. Společnost FFT má za to, že Komise nemůže vždy předpokládat, že je hospodářská soutěž narušena. Dodává, že skutkové okolnosti projednávané věci jsou složité a je třeba zohlednit celkový účinek dotčeného daňového rozhodnutí na skupinu.

373 Mimoto společnost FFT tvrdí, že i za předpokladu, že by v Lucembursku měla prospěch z přehnaně nízké daně z příjmu právnických osob, neposkytuje služby či zboží třetím osobám, takže nemá žádnou konkurenční schopnost na trhu, na němž by mohlo dojít k narušení hospodářské soutěže.

374 Na druhém místě společnost FFT tvrdí, že údaje uvedené v bodě 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí, o nichž má za to, že nejsou součástí analýzy účinků na hospodářskou soutěž, která byla provedena v napadeném rozhodnutí, jsou nesprávné.

375 Zatřetí společnost FFT tvrdí, že Komise zakládá svůj závěr, podle kterého dotčené daňové rozhodnutí ovlivnilo hospodářskou soutěž, na předpokladu, že tato společnost zaplatila na dani z příjmu právnických osob méně, než by zaplatila samostatná společnost. Společnost FFT přitom toto srovnání zpochybňuje.

376 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

377 Pokud jde o zjištění Komise týkající se existence omezení hospodářské soutěže, které představuje čtvrtou podmínku existence státní podpory, je třeba poukázat na to, že Komise v bodě 189 odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve připomněla, že opatření poskytnuté státem je považováno za opatření, které narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, v případě, že může posílit konkurenční postavení svého příjemce oproti jiným konkurenčním podnikům. Dále Komise konstatovala, že v rozsahu, v němž dotčené daňové rozhodnutí společnost FFT osvobodilo od daňového dluhu, který by byla za běžných okolností povinna zaplatit podle obecného systému daně z příjmu právnických osob, toto daňové rozhodnutí narušilo nebo mohlo narušit hospodářskou soutěž tím, že posílilo finanční postavení společnosti FFT a skupiny Fiat/Chrysler.

378 Kromě toho Komise v bodech 343 až 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí, které se zabývají příjemcem sporného opatření, upřesnila, že z dotčeného daňového rozhodnutí měla prospěch celá skupina Fiat/Chrysler, jelikož toto rozhodnutí poskytlo dodatečné zdroje nejen společnosti FFT, ale celé skupině. Komise dodala, že částka daně, kterou společnost FFT zaplatila v Lucembursku, měla vliv na cenové podmínky úvěrů v rámci skupiny, které tato společnost poskytovala společnostem patřícím ke skupině, jelikož jsou tyto podmínky stanovovány v závislosti na průměrných kapitálových nákladech skupiny. Komise na základě toho dospěla k závěru, že snížení daně dlužné společností FFT nutně vedlo ke snížení cenových podmínek jejích úvěrů v rámci skupiny.

379 Jak bylo uvedeno výše v bodě 178, podle ustálené judikatury musí být odůvodnění požadované v článku 296 SFEU přizpůsobeno povaze dotčeného aktu a musí z něj jasně a jednoznačně vyplývat úvahy orgánu, jenž dotčený akt vydal, tak aby se zúčastněné osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí opatření, a unijní soud mohl vykonávat svůj přezkum.

380 V případě, že je opatření kvalifikováno jako podpora, tato zásada vyžaduje, aby byly uvedeny důvody, ze kterých má Komise za to, že dotčené opatření spadá do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU. V tomto ohledu i v případě, že z okolností, za kterých byla podpora poskytnuta, vyplývá, že může ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušit nebo hrozit narušením hospodářské soutěže, musí Komise alespoň připomenout tyto okolnosti v odůvodnění svého rozhodnutí (rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 89, a ze dne 30. dubna 2009, Komise v. Itálie a Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, bod 49).

381 Pokud jde o podmínku týkající se narušení hospodářské soutěže, z judikatury plyne, že podpory, které směřují k osvobození podniku od nákladů, které by obvykle musel vynaložit v rámci svého běžného hospodaření nebo běžných činností, v zásadě narušují podmínky hospodářské soutěže (rozsudky ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 30, a ze dne 3. března 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, bod 55).

382 Podle ustálené judikatury není za účelem kvalifikace vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ třeba prokazovat skutečný dopad dotčené podpory na obchod mezi členskými státy a skutečné narušení hospodářské soutěže, ale je pouze třeba zkoumat, zda tato podpora může tento obchod ovlivnit a narušit hospodářskou soutěž (viz rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, EU:C:2006:8, bod 140 a citovaná judikatura).

383 Mimoto, pokud jde konkrétně o provozní podpory, jako je – jak tvrdí Komise – dotčená podpora, z judikatury vyplývá, že jejich účelem je osvobodit podnik od nákladů, které by obvykle musel nést v rámci svého běžného řízení nebo svých běžných činností, a v zásadě narušují podmínky hospodářské soutěže (viz rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 136 a citovaná judikatura).

384 V projednávané věci je třeba konstatovat, že z bodů 189, 343 a 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jejichž obsah je převzat výše v bodech 377 a 380, vyplývá, že Komise měla za to, že společnosti FFT a skupině, do které patřila, svědčila výhoda vyplývající ze snížení daně, které nebylo přiznáno ostatním konkurenčním společnostem, a které tedy mohlo posílit její finanční postavení na trhu, z čehož plyne, že dotčené daňové rozhodnutí omezovalo hospodářskou soutěž. Podle Komise snížení daňové zátěže společnosti FFT vyplývající z dotčeného daňového rozhodnutí poskytlo celé skupině dodatečné prostředky, jelikož vedlo ke snížení cenových podmínek úvěrů v rámci skupiny. Ve světle judikatury uvedené výše v bodech 379 až 382 je přitom třeba konstatovat, že tyto skutečnosti postačují k závěru, že Komise uvedla okolnosti, proč měla za to, že dotčené opatření mohlo ovlivnit hospodářskou soutěž a narušit obchod. V tomto ohledu je třeba připomenout, že – jak vyplývá z bodu 7 výše – společnost FFT poskytuje pokladní služby a služby financování společnostem, které patří k uvedené skupině a mají sídlo v Evropě, s výjimkou společností majících sídlo v Itálii.

385 Je tedy třeba mít za to, že Komise tím, že dospěla k závěru, že dotčené opatření mohlo omezit hospodářskou soutěž na trhu, jelikož odpovídající snížení daně zlepšilo finanční postavení společnosti FFT a skupiny, do které patřila, na úkor finančního postavení jejich konkurentů, neporušila svou povinnost uvést odůvodnění ani se nedopustila nesprávného posouzení.

386 Tento závěr není zpochybněn ostatními argumenty Lucemburského velkovévodství a společnosti FFT.

387 Na prvním místě je v rozsahu, v němž se Lucemburské velkovévodství dovolává rozsudku ze dne 17. prosince 2015, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), třeba poukázat na to, že – jak bylo uvedeno výše v bodě 321 – tento rozsudek Tribunálu Soudní dvůr zrušil svým rozsudkem ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

388 V každém případě je třeba konstatovat, že Tribunál v rozsudku ze dne 17. prosince 2015, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), konstatoval nedostatečnost odůvodnění rozhodnutí Komise v rozsahu, v němž z něj dostatečně jasně nevyplývaly důvody, proč zvýhodnění poskytnuté investorům, a nikoli společnostem provozujícím námořní dopravu a loděnicím, které podporu obdržely, mohlo vést k narušení hospodářské soutěže. Skutkové okolnosti v projednávané věci jsou však odlišné, jelikož výhoda je poskytnuta společnosti FFT a skupině, do které patří. Okolnosti projednávané věci tudíž nevyžadují žádné jiné vysvětlení, než je to, které uvádí, že společnost FFT a společnosti skupiny Fiat/Chrysler byly tím, že platily sníženou daň, zvýhodněny, čímž byla dotčena hospodářská soutěž na trzích, na kterých společnosti skupiny Fiat/Chrysler působily.

389 Na druhém místě se společnost FFT dovolává tří rozsudků na podporu své argumentace, podle níž měla Komise podrobněji přezkoumat skutkové okolnosti.

390 Zaprvé je, pokud jde o rozsudky ze dne 17. září 1980, Philip Morris v. Komise (730/79, EU:C:1980:209, bod 11), a ze dne 15. června 2000, Alzetta a další v. Komise (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 až T-607/97, T-1/98, T-3/98 až T-6/98 a T-23/98, EU:T:2000:151, bod 80), nutno konstatovat, že na rozdíl od toho, co tvrdí společnost FFT, ačkoliv Komise v těchto věcech konkrétně identifikovala relevantní trh, předchozí stav hospodářské soutěže, jakož i účel podpory, z žádného z těchto rozsudků nevyplývá, že Komise musí takovou analýzu provést pokaždé, když uvádí důvody, proč dotčené opatření narušuje hospodářskou soutěž. Jak přitom bylo konstatováno výše v bodě 384, Komise uvedla důvody, proč dotčené opatření představovalo provozní podporu, jež společnosti FFT a společnostem skupiny Fiat/Chrysler umožnila získat výhodu a posílit jejich finanční pozici a – pokud jde o společnost FFT – snížit cenové podmínky jejích úvěrů v rámci skupiny.

391 Kromě toho na rozdíl od skutkových okolností věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 24. října 1996, Německo a další v. Komise (C-329/93, C-62/95 a C-63/95, EU:C:1996:394), ve kterém Soudní dvůr zrušil rozhodnutí Komise z důvodu nedostatečného odůvodnění, a na rozdíl od skutkových okolností, jež vedly k vydání rozsudku ze dne 13. března 1985, Nizozemsko a Leeuwarder Papierwarenfabriek v. Komise (296/82 a 318/82, EU:C:1985:113), Komise v projednávané věci skutečně uvedla důvody, proč měla za to, že existuje omezení hospodářské soutěže.

392 Tyto argumenty tedy musí být zamítnuty jako neopodstatněné.

393 Na třetím místě stačí v rozsahu, v němž společnost FFT tvrdí, že opatření musí být posouzeno podle jeho účinků, a nikoli podle jeho účelu, připomenout, že z judikatury citované výše v bodě 118 vyplývá, že je třeba, aby podpora narušovala nebo mohla narušit hospodářskou soutěž. V projednávaném případě přitom měla Komise, jak bylo konstatováno výše v bodě 384, správně za to, že dotčené opatření vedlo k narušení hospodářské soutěže.

394 Na čtvrtém místě musí být v rozsahu, v němž společnost FFT tvrdí, že Komise zakládá svůj závěr, podle kterého dotčené daňové rozhodnutí ovlivnilo hospodářskou soutěž, na nesprávném předpokladu, že tato společnost zaplatila na dani z příjmu právnických osob méně, než by zaplatila samostatná společnost, tento argument zamítnut jako neopodstatněný. Komise se totiž právem domnívala, že společnost FFT měla z daňového zvýhodnění prospěch, takže byla oprávněna dospět k závěru, že taková výhoda mohla narušit hospodářskou soutěž na trzích, na kterých společnost FFT a skupina, jejíž je součástí, působily.

395 Na pátém místě je tyto argumenty společnosti FFT třeba zamítnout jako neopodstatněné v rozsahu, v němž tvrdí, že i za předpokladu, že by jí byla v Lucembursku přiznána nepřiměřeně nízká daň z příjmu právnických osob, neposkytuje služby či zboží třetím osobám, takže nemá žádnou konkurenční schopnost na trhu, na němž by mohlo dojít k narušení hospodářské soutěže, nebo že se zboží a služby, které společnosti skupiny nabízejí, řídí tržními podmínkami. Společnost FFT totiž vzhledem ke snížení svého daňového zatížení může financovat činnosti jiných společností patřících ke skupině s vynaložením nižších nákladů, čímž narušuje hospodářskou soutěž na trzích, na kterých jsou tyto společnosti činné.

396 Na šestém místě společnost FFT tvrdí, že údaje uvedené v bodě 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí, o nichž má za to, že nepatří do analýzy účinků na hospodářskou soutěž, která byla provedena v napadeném rozhodnutí, jsou nesprávné. Podle společnosti FFT Komise neprávem dospěla k závěru, že existuje spojitost mezi výší daně zaplacené společností FFT v Lucembursku a výší úroků, které společnost FFT uplatňuje na úvěry, které poskytuje společnostem patřícím do skupiny Fiat/Chrysler. V tomto ohledu stačí konstatovat, že – jak uznává sama společnost FFT – skutečnost, že se Komise dopustila pochybení ve výši úroků, které je třeba zohlednit, nemá vliv na zjištění existence omezení hospodářské soutěže. Tento argument musí být tudíž odmítnut jako irelevantní.

397 Na sedmém místě musí být argument společnosti FFT, který nebyl vznesen v rámci druhé části prvního žalobního důvodu a v rámci kterého společnost FFT tvrdí, že existuje podobnost mezi rozhodnutím, které Soudní dvůr zrušil v rozsudku ze dne 30. dubna 2009, Komise v. Itálie a Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), a projednávanou věcí, odmítnut jako neopodstatněný. Jak totiž tvrdí Komise, Soudní dvůr v první uvedené věci poukázal na to, že dotčená podpora nepředstavovala provozní podporu. Společnost FFT navíc nezpochybnila judikaturu, o kterou se Komise opřela v projednávaném případě, podle které provozní podpory v zásadě narušují podmínky hospodářské soutěže. Společnost FFT rovněž neprokazuje, že se takový předpoklad v projednávané věci neuplatní.

398 Ve světle výše uvedeného je třeba zamítnout žalobní důvody vznesené Lucemburským velkovévodstvím a společností FFT, podle kterých Komise neprokázala existenci omezení hospodářské soutěže.

G. K páté skupině žalobních důvodů vycházejících z navrácení podpory

399 Tato skupina žalobních důvodů podpůrně vznesená Lucemburským velkovévodstvím, jež se týká navrácení podpory, se dělí na dvě části.

1. K první části, vycházející z porušení nařízení 2015/1589 v rozsahu, v němž je navrácení údajné podpory neslučitelné se zásadou právní jistoty

400 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise tím, že nařídila navrácení údajné podpory, porušila zásadu právní jistoty a čl. 16 odst. 1 nařízení 2015/1589.

401 Irsko uvádí, že sdílí názor Lucemburského velkovévodství, podle kterého Komise porušila zásadu právní jistoty.

402 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

403 Je třeba připomenout, že čl. 16 odst. 1 nařízení č. 2015/1589 stanoví:

„Je-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, Komise rozhodne, že dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil […]. Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Unie.“

404 Komise v napadeném rozhodnutí nejprve uvedla, že podle čl. 16 odst. 1 nařízení č. 2015/1589 musí nařídit navrácení jakékoli protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem, ledaže by toto navrácení bylo v rozporu s obecnými zásadami práva (body 354 a 355 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Dále měla Komise za to, že argumenty Lucemburského velkovévodství, podle kterých navrácení porušuje zásadu ochrany legitimního očekávání a zásadu právní jistoty, jsou neopodstatněné (bod 364 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Pokud jde o ochranu legitimního očekávání, Komise podotýká, že Lucemburskému velkovévodství nebo společnosti FFT neposkytla žádné přesné ujištění (body 356 až 358 odůvodnění napadeného rozhodnutí). A dále, pokud jde o porušení zásady právní jistoty, neexistuje žádná dřívější rozhodovací praxe, která mohla vyvolat nejistotu ohledně skutečnosti, zda mohou daňová rozhodnutí vést k poskytnutí státní podpory. Komise mimoto zejména připomíná, že podle judikatury nemá povinnost uvést přesnou částku podpory, která má být navrácena (body 360 až 363 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

405 Podle judikatury zásada právní jistoty, která je obecnou zásadou unijního práva, vyžaduje, aby právní normy byly jasné a přesné, a jejím cílem je zajistit předvídatelnost právních stavů a vztahů, které vyplývají z unijního práva (rozsudek ze dne 15. února 1996, Duff a další v. Komise, C-63/93, EU:C:1996:51, bod 20).

406 V projednávané věci je zaprvé v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tvrdí, že podle čl. 16 odst. 1 nařízení č. 2015/1589 nemělo být navrácení nařízeno, neboť porušuje zásadu právní jistoty, třeba konstatovat, že právní pravidlo, které vedlo k přijetí napadeného rozhodnutí, tj. článek 107 SFEU a čtyři podmínky existence takové podpory, které jsou připomenuty výše v bodě 118, je jasné a přesné.

407 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pojem státní podpory je vymezen v závislosti na účincích opatření na konkurenční postavení jeho příjemce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 87). Z toho vyplývá, že článek 107 SFEU zakazuje každé opatření podpory, bez ohledu na jeho formu či legislativní techniku, jež byla pro poskytnutí takové podpory použita (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 79).

408 Z toho vyplývá, že neexistuje žádná pochybnost o tom, že každé veřejné opatření, jako je daňové rozhodnutí, které splňuje podmínky stanovené v článku 107 SFEU, je v zásadě zakázáno a musí být předmětem příkazu k navrácení.

409 Zadruhé je v každém případě nutno konstatovat, že – jak uvedla Komise – neumožňovala Lucemburskému velkovévodství nebo společnosti FFT žádná objektivní skutečnost dospět k závěru, že Komise na daňové rozhodnutí neuplatní článek 107 SFEU. Z rozhodovací praxe Komise, na kterou posledně uvedená odkazuje v poznámce pod čarou 71 napadeného rozhodnutí a jejíž opodstatněnost Lucemburské velkovévodství nezpochybňuje, vyplývá, že Komise v minulosti přezkoumávala slučitelnost daňových rozhodnutí s článkem 107 SFEU. A dále Lucemburské velkovévodství nezpochybňuje, že Komise již dříve za účelem nařízení navrácení podpor přezkoumávala jednotlivá daňová opatření a uplatňovala zásadu obvyklých tržních podmínek.

410 Za těchto podmínek pouhé použití článku 107 SFEU na dotčené daňové rozhodnutí nemůže představovat porušení zásady právní jistoty. Za účelem odůvodnění toho, aby podpora vyplývající z dotčeného daňového rozhodnutí nebyla navrácena na základě čl. 16 odst. 1 nařízení č. 2015/1589, se tudíž nelze platně dovolávat jakéhokoli porušení této zásady.

411 Ostatní argumenty vznesené Lucemburským velkovévodstvím a Irskem nejsou přesvědčivé.

412 Nejprve je v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tvrdí, že způsob analýzy daňového základu společnosti FFT, který Komise použila, nebyl dostatečně předvídatelný, že Komise měla postupovat s pružností a nevyžadovat tak nereálně přesné údaje a že nelze mít za to, že Lucemburské velkovévodství nebylo v dobré víře, třeba připomenout, že členské státy mají při určování převodních cen prostor pro uvážení a že Komise je oprávněna konstatovat existenci podpory pouze v případě, že zjistí, že v rámci stanovování uvedených cen došlo k pochybení, jako je stanovení převodních cen, které neodpovídají spolehlivému odhadu tržního výsledku (viz bod 204 výše). V projednávané věci Tribunál konstatoval, že Komise mohla právem dospět k závěru, že Lucemburské velkovévodství dotčeným daňovým rozhodnutím schválilo v rámci metody výměry odměny společnosti FFT taková pochybení, která neumožňovala stanovit převodní cenu odrážející ceny, které by byly sjednány za tržních podmínek. Za těchto podmínek nelze mít za to, že Komise požadovala nereálnou míru přesnosti, ani za to, že její způsob analýzy byl nepředvídatelný. Lucemburské velkovévodství tedy nemůže platně tvrdit, že nebylo předvídatelné, že Komise shledá existenci podpory a nařídí její navrácení.

413 V rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tvrdí, že je jeho praxe v oblasti daňových rozhodnutí v souladu s kodexem chování v oblasti zdanění podniků a pokyny OECD, dále stačí poukázat na to, že Komise konstatovala, že Lucemburské velkovévodství prostřednictvím dotčeného daňového rozhodnutí, které jí nebylo oznámeno, poskytlo státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem ve smyslu článku 107 SFEU. Tím Komise nezpochybnila praxi přijímání daňových rozhodnutí jako takovou. A dále se přezkum existence státní podpory provádí z hlediska kritérií stanovených

v článku 107 SFEU. Za těchto okolností skutečnost, že texty v oblasti převodních cen, které nejsou pro Komisi závazné, byly schváleny Radou Evropské unie nebo OECD, nemá vliv na zjištění, že dotčené daňové rozhodnutí poskytuje společnosti FFT selektivní výhodu.

414 Lucemburské velkovévodství a Irsko navíc tvrdí, že uplatnění zásady právní jistoty může vyžadovat omezení retroaktivního účinku aktu, existují-li závažná hospodářská rizika a jsou-li účastníci řízení v dobré víře, což jsou podmínky, které jsou dle jejich názoru v projednávaném případě splněny. V rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tento argument vznáší za účelem zpochybnění navrácení dotčené podpory, však stačí připomenout, že příkaz k navrácení nepředstavuje retroaktivní uplatnění aktu. Zrušení protiprávní podpory formou jejího navrácení je totiž logickým důsledkem zjištění její protiprávnosti a směřuje k obnovení předchozí situace (rozsudek ze dne 19. října 2005, CDA Datenträger Albrechts v. Komise, T-324/00, EU:T:2005:364, bod 77 a citovaná judikatura).

415 V každém případě je v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tvrdí, že napadené rozhodnutí způsobuje jemu a ostatním členským státům závažné hospodářské dopady nebo závažné obtíže, jak zejména poznamenali zástupci Spojených států amerických, třeba konstatovat, že čl. 16 odst. 1 nařízení č. 2015/1589 nestanoví, že podpora, která byla prohlášena za neslučitelnou, nemůže být z takového důvodu navrácena. Žádný z argumentů uvedených Lucemburským velkovévodstvím dále neumožňuje existenci takových závažných hospodářských dopadů prokázat. Je totiž jasné, že navrácení dotčeného opatření nemůže mít jako takové pro Lucemburské velkovévodství negativní hospodářské účinky, jelikož jsou vrácené částky přiděleny do jeho veřejných financí. Na rozdíl od toho, co zřejmě tvrdí Lucemburské velkovévodství, navíc navrácení podpory společností FFT, kterou posledně uvedená získala na základě dotčeného daňového rozhodnutí, nemůže mít jako takové za přímý následek případné „zpochybnění značného počtu daňových rozhodnutí v Lucemburském velkovévodství a potenciálně tisíců daňových rozhodnutí ve všech ostatních členských státech“. Pouhá skutečnost, že Komise zpochybnila daňové rozhodnutí poskytující selektivní výhodu podniku, totiž znamená jen to, že uvedené daňové rozhodnutí, které bylo přijato v rozporu s článkem 107 SFEU, bude předmětem navrácení, ale nikoliv, že předmětem navrácení budou všechna daňová rozhodnutí, včetně rozhodnutí, která nepředstavují státní podporu.

416 Není tudíž namístě mít za to, že má napadené rozhodnutí nové nebo závažné důsledky na mezinárodní zdanění, jelikož Komise měla vždy pravomoc přezkoumávat, zda jakékoliv daňové opatření představuje státní podporu ve smyslu článku 107 SFEU.

417 V rozsahu, v němž Irsko v podstatě tvrdí, že Komise v případě, že neurčí výši podpory, nemůže, tak jako to učinila v napadeném rozhodnutí, navrhnout, aby se na ni členský stát obrátil za účelem jejího určení, konečně stačí konstatovat, že Lucemburské velkovévodství v projednávané věci netvrdí ani neprokazuje, že závěry, které Komise v bodě 311 odůvodnění napadeného rozhodnutí zformulovala proti metodice výpočtu daně dlužné společností FFT, byly natolik nepřesné, že částku obdržené podpory nebylo možné spočítat, aniž by se Lucemburské velkovévodství obrátilo na Komisi, takže napadené rozhodnutí vytvořilo právní nejistotu. Lucemburské velkovévodství naopak uznává, že výši podpory, která má být navrácena, odhadlo na 23,1 milionu eur. Tento argument musí být tedy zamítnut jako neopodstatněný.

418 Ve světle výše uvedeného musí být první část skupiny žalobních důvodů souvisejících s navrácením podpory zamítnuta jako neopodstatněná.

2. Ke druhé části, vycházející z porušení nařízení 2015/1589 v rozsahu, v němž je navrácení údajné dotčené podpory v rozporu s právem na obhajobu

419 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že podle rozhodovací praxe Komise platí, že nelze-li stanovit částku podpory, není třeba požadovat její navrácení. Není-li možné podporu přesně vyčíslit nebo určit parametry, které členskému státu umožňují, aby podporu přesně vyčíslil ve spolupráci s Komisí, je totiž dle Lucemburského velkovévodství porušeno právo členského státu na obhajobu a tato skutečnost brání v navrácení podpory.

420 V tomto ohledu Lucemburské velkovévodství poznamenává, že od příjemce údajné podpory požadovalo, aby částku uhradil na vázaný účet. Tato částka byla vypočtena podle instrukcí Komise uvedených v bodě 311 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž bylo upřesněno, že tímto výpočtem nebylo dotčeno napadení metodiky, kterou zvolila Komise. Lucemburské velkovévodství má nicméně za to, že tento výpočet je zcela vykonstruovaný, jelikož není možné tvrzenou podporu přesně posoudit, „ledaže by byly použity naprosto svévolné závěry Komise v projednávané věci“. Lucemburské velkovévodství má totiž za to, že podle OECD a Komise v podstatě neexistuje jediná správná převodní cena, ale široké rozpětí správných převodních cen. Lucemburské velkovévodství navíc dle svého názoru nemá žádnou skutečnou flexibilitu, která by mu umožnila odchýlit se od metodiky navrhované Komisí v napadeném rozhodnutí.

421 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

422 V napadeném rozhodnutí měla Komise nejprve v bodě 367 odůvodnění za to, že podle judikatury platí, že unijní právo neukládá stanovení přesné částky podpory, která má být navrácena, ale naopak stačí, aby rozhodnutí Komise obsahovalo údaje, které jeho příjemci umožňují, aby sám bez nadměrných obtíží určil tuto částku. Komise dále upřesnila, že v bodě 311 odůvodnění napadeného rozhodnutí identifikovala metodu, která mohla odstranit selektivní výhodu poskytnutou společnosti FFT v případě, že by se Lucemburské velkovévodství rozhodlo i nadále používat transakční metodu čistého rozpětí, přičemž uvedla, že Lucemburské velkovévodství může přede dnem provedení tohoto rozhodnutí použít jinou metodu (body 367 až 369 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

423 V projednávaném případě je zaprvé třeba konstatovat, že Lucemburské velkovévodství nezpochybňuje závěr Komise, podle kterého z rozsudku ze dne 18. října 2007, Komise v. Francie (C-441/06, EU:C:2007:616, bod 29 a citovaná judikatura), vyplývá, že rozhodnutí Komise nemusí nutně uvést částku podpory, která má být navrácena, obsahuje-li údaje umožňující členskému státu, aby tuto částku sám určil bez nadměrných obtíží.

424 Zadruhé je třeba poukázat na to, že Lucemburské velkovévodství netvrdí, že napadené rozhodnutí v tomto případě neposkytuje údaje, které mu umožňují, aby samo určilo částku, která má být navrácena. Uznává totiž, že tuto částku za účelem jejího navrácení společnosti FFT spočítalo a vyčíslilo na 23,1 milionu eur. Lucemburské velkovévodství dále nemá za to, že je metoda výpočtu zvolená Komisí nepřesná, ale v podstatě se omezuje na tvrzení, že mu uvedená metoda neposkytuje „skutečnou flexibilitu pro to, aby se odchýlilo od strnulého stanoviska Komise“. Lucemburské velkovévodství tím přinejmenším implicitně uznává, že uvedená metoda je dostatečně přesná k tomu, aby mohlo vypočítat částku podpory, která má být navrácena.

425 Za těchto okolností nelze Komisi vytýkat, že porušila právo Lucemburského velkovévodství na obhajobu tím, že částku podpory, která má být navrácena, neuvedla v napadeném rozhodnutí.

426 Žádný z argumentů uplatněných Lucemburským velkovévodstvím nemůže tento závěr zpochybnit.

427 Zaprvé v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tvrdí, že skutečnost, že společnost FFT požádalo o úhradu částky 23,1 milionu eur na vázaný účet, nic nemění na skutečnosti, že Lucemburské velkovévodství zpochybňuje metodu výpočtu zvolenou Komisí, musí být tento argument

odmítnut jako irelevantní. Lucemburské velkovévodství totiž neprokazuje, že je napadené rozhodnutí natolik nepřesné, že nemohlo určit částku, která má být navrácena. Omezuje se totiž na to, že zpochybňuje metodiku, kterou Komise zvolila za účelem výpočtu částky podpory, jež má být navrácena, a kterou Lucemburské velkovévodství považuje za svévolnou. Otázka, zda je metodika správná, či nikoliv, přitom nijak nesouvisí s porušením práva na obhajobu, z něhož druhá část páté skupiny žalobních důvodů vychází.

428 Zadruhé stačí v rozsahu, v němž Lucemburské velkovévodství tvrdí, že napadené rozhodnutí tím, že identifikuje „široké rozpětí“ možných částek podpory, nerespektuje požadavek mířící na relativně přesné určení částky podpory, poukázat na to, že Komise tím, že stanovila metodu, kterou se Lucemburské velkovévodství řídilo, splnila podmínku vyloženou v judikatuře uvedené výše v bodě 423, podle které musí metoda umožnit bez obtíží určit částku, která má být navrácena. Rozpětí navrhované Komisí se dále netýká částky podpory, která má být navrácena, ale výše daňového základu společnosti FFT, kterou Komise považuje za vhodnou. Takové určení je přitom dostatečně přesné k tomu, aby Lucemburskému velkovévodství umožnilo spočítat částku podpory, která má být navrácena. Mimoto skutečnost, že Komise potvrdila, že by jiné metody mohly vést k jiným částkám a že Lucemburskému velkovévodství poskytla možnost navrhnout alternativní metody výpočtu částky, která má být navrácena, nemůže zpochybnit skutečnost, že napadené rozhodnutí obsahuje dostatečně přesné údaje týkající se navrácení, ani jako taková znemožnit navrácení podpory.

429 Za těchto podmínek musí být druhá část páté skupiny žalobních důvodů týkající se navrácení podpory a tato skupina žalobních důvodů zamítnuty jako neopodstatněné v plném rozsahu.

430 Ze všech předcházejících úvah vyplývá, že žaloby ve věcech T-755/15 a T-759/15 musí být zamítnuty.

IV. K nákladům řízení

A. Ve věci T-755/15

431 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Lucemburské velkovévodství nemělo ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedenému uložit, že ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí.

432 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu nesou členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady řízení. Irsko tedy ponese vlastní náklady řízení.

B. Ve věci T-759/15

433 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a společnost FFT neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit, že ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí.

434 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu nesou členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady řízení. Irsko tedy ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát)

rozhodl takto:

1) Věci T-755/15 a T-759/15 se pro účely rozsudku spojují.

2) Žaloby se zamítají.

3) Lucemburské velkovévodství ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady vynaložené Evropskou komisí ve věci T-755/15.

4) Společnost Fiat Chrysler Finance Europe ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady vynaložené Komisí ve věci T-759/15.

5) Irsko ponese vlastní náklady řízení.

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 24. září 2019.

Podpisy.

Obsah

I. Skutečnosti předcházející sporu 2

A. K daňovému rozhodnutí poskytnutému lucemburskými daňovými orgány společnosti FFT 2

B. Ke správnímu řízení před Komisí 2

C. K napadenému rozhodnutí 3

1. Popis sporného opatření 3

2. Popis lucemburských pravidel v oblasti převodních cen 4

3. Popis pokynů OECD 4

4. Posouzení sporného opatření 5

II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení 10

A. K písemné části řízení a návrhovým žádání účastníků řízení ve věci T-755/15 10

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání 10

2. K návrhu na projednání věci ve zrychleném řízení 10

3. K vedlejšímu účastenství 10

4. K návrhům na důvěrné zacházení 11

5. K návrhovým žádáním účastníků řízení 11

B. K písemné části řízení a návrhovým žádání účastníků řízení ve věci T-759/15 11

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání 11

2. K návrhu na projednání věci ve zrychleném řízení 12

3. K vedlejšímu účastenství 12

4. K návrhům na důvěrné zacházení 12

5. K návrhovým žádáním účastníků řízení 12

C. Ke spojení věcí pro účely ústní části řízení a k ústní části řízení ve věcech T-755/15 a T-759/15 13

1. Ke spojení věcí 13

2. K ústní části řízení ve věcech T-755/15 a T-759/15 13

III. Právní otázky 13

A. Ke spojení věcí pro účely tohoto rozsudku 13

B. K uplatňovaným žalobním důvodům a struktuře přezkumu projednávaných žalob 14

C. K první skupině žalobních důvodů vycházejících z porušení článků 4 a 5 SEU vzhledem k tomu, že Komise provedla skrytou daňovou harmonizaci 15

D. K druhé skupině žalobních důvodů vycházejících z neexistence výhody 17

1. Úvodní poznámky 17

2. K hlavní argumentaci Komise, podle které se dotčené daňové rozhodnutí odchyluje od lucemburského obecného systému daně z příjmu právnických osob 18

a) K žalobním důvodům vycházejícím z pochybení v rámci uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek v oblasti kontroly státních podpor 19

b) K žalobnímu důvodu vycházejícímu z nesprávné metody výpočtu použité v rámci stanovování odměny společnosti FFT 28

1) Úvodní poznámky 28

2) K prvnímu pochybení týkajícímu se nezohlednění celého vlastního kapitálu společnosti FFT 30

i) Připomínky k dotčenému daňovému rozhodnutí 30

ii) Ke stanovení možnosti provést segmentaci kapitálu v pokynech OECD a v oběžníku 32

iii) K vhodnosti segmentace vlastního kapitálu 33

3) K druhému pochybení, souvisejícímu se zohledněním hypotetického regulatorního vlastního kapitálu 35

4) Ke čtvrtému pochybení souvisejícímu s nezohledněním podílů společnosti FFT 37

3. K podpůrné argumentaci Komise, podle které se dotčené daňové rozhodnutí odchýlilo od čl. 164 odst. 3 daňového zákoníku a od oběžníku 40

4. K žalobnímu důvodu vycházejícímu z neexistence výhody na úrovni skupiny 42

E. Ke třetí skupině žalobních důvodů, vycházejících z neexistence selektivity výhody poskytnuté společnosti FFT 45

F. Ke čtvrté skupině žalobních důvodů vycházejících z omezení hospodářské soutěže 50

G. K páté skupině žalobních důvodů vycházejících z navrácení podpory 54

1. K první části, vycházející z porušení nařízení 2015/1589 v rozsahu, v němž je navrácení údajné podpory neslučitelné se zásadou právní jistoty 54

2. Ke druhé části, vycházející z porušení nařízení 2015/1589 v rozsahu, v němž je navrácení údajné dotčené podpory v rozporu s právem na obhajobu 57

IV. K nákladům řízení 58

A. Ve věci T-755/15 58

B. Ve věci T-759/15 58