Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus)

24. september 2019*

Riigiabi – Luksemburgi antud abi – Otsus, millega tunnistatakse abi siseturuga kokkusobimatuks ja ebaseaduslikuks ning kohustatakse abi tagasi nõudma – Maksualane eelotsus (*tax ruling*) – Eelis – Reaalturuväärtuse põhimõte – Valikulisus – Eeldus – Konkurentsi piiramine – Tagasinõudmine

Kohtuasjades T-755/15 ja T-759/15,

Luksemburgi Suurhertsogiriik, esindajad: D. Holderer ja T. Uri, hiljem T. Uri, keda abistasid advokaadid D. Waelbroeck, S. Naudin ja A. Steichen ning hiljem D. Waelbroeck ja A. Steichen,

hageja kohtuasjas T-755/15,

keda toetab

Iirimaa, esindajad: E. Creedon, G. Hodge ja A. Joyce, hiljem G. Hodge, M. Browne ja A. Joyce ning lõpuks A. Joyce ja J. Quaney, keda abistasid P. Gallagher, *SC*, M. Collins, *SC*, *barrister* B. Doherty ja *barrister* S. Kingston,

menetlusse astuja,

Fiat Chrysler Finance Europe, asukoht Luxembourg (Luksemburg), esindajad: advokaadid J. Rodríguez, G. Maisto ja M. Engel,

hageja kohtuasjas T-759/15,

keda toetab

Iirimaa, esindajad: E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan ja A. Joyce, hiljem G. Hodge, K. Duggan, M. Browne ja A. Joyce ning lõpuks A. Joyce ja J. Quaney, keda abistasid M. Collins, *SC*, P. Gallagher, *SC*, *barrister* S. Kingston ja *barrister* B. Doherty,

menetlusse astuja,

versus

Euroopa Komisjon, esindajad: P.-J. Loewenthal ja B. Stromsky,

kostja,

mille ese on ELTL artikli 263 alusel esitatud nõuded tühistada komisjoni 21. oktoobri 2015. aasta otsus (EL) 2016/2326 riigiabi SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis Fiatile (ELT 2016, L 351, lk 1),

* Kohtumenetluse keeled: prantsuse ja inglise.

ÜLDKOHUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus),

koosseisus: president M. van der Woude, kohtunikud V. Tomljenović (ettekandja), E. Bieliūnas, A. Marcoulli ja A. Kornezov,

kohtusekretär: ametnik S. Spyropoulos,

arvestades menetluse kirjalikku osa ja 21. juuni 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

I. Vaidluse taust

A. Luksemburgi maksuhalduri FFT suhtes tehtud eelotsus

1 14. märtsil 2012 saatis äriühingu Fiat Chrysler Finance Europe, varasema nimega Fiat Finance and Trade Ltd (edaspidi „FFT“), maksunõustaja Luksemburgi maksuhaldurile kirja, milles palus teha maksualase eelotsuse (ehk eelotsuse). [*konfidentsiaalne*] [1].

2 3. septembril 2012 tegi Luksemburgi maksuhaldur FFT suhtes eelotsuse (edaspidi „vaadeldav eelotsus“). See otsus edastati kirjaga, milles oli märgitud, et „seoses FFT kontsernisisest rahastamistegevust hõlmava 14. märtsi 2012. aasta kirjaga kinnitatakse, et siirdehindade analüüs on tehtud vastavalt 28. jaanuari 2011. aasta ringkirjale 164/2 ja see vastab reaalturuväärtuse põhimõttele“.

3 3. septembri 2012. aasta kirjas täpsustati samuti, et selles sisalduv otsus oli maksuhalduri jaoks siduv viie aasta jooksul (st 2012. maksuaastast kuni 2016. maksuaastani).

B. Komisjoni haldusmenetlus

4 19. juunil 2013 edastas Euroopa Komisjon Luksemburgi Suurhertsogiriigile esimese teabenõude, milles palus esitada üksikasjalikku teavet liikmesriigi praktika kohta eelotsuste valdkonnas. Pärast seda esimest teabenõuet vahetasid Luksemburgi Suurhertsogiriik ja komisjon mitu korda teavet, kuni komisjon võttis 24. märtsil 2014 vastu otsuse, millega ta kohustas Luksemburgi Suurhertsogiriiki talle teavet edastama.

5 11. juunil 2014 algatas komisjon seoses vaadeldava eelotsusega ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud ametliku uurimismenetluse (edaspidi „ametliku uurimismenetluse algatamise otsus“). Menetluse algatamise otsuse kuupäeva ja 15. juuli 2015 vahel vahetas komisjon mitmel korral Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFTga teavet eeskätt seoses vaadeldava eelotsusega.

C. Vaidlustatud otsus

6 21. oktoobril 2015 võttis komisjon vastu otsuse (EL) 2016/2326 riigiabi SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis Fiatile (ELT 2016, L 351, lk 1; edaspidi „vaidlustatud otsus“).

1 Konfidentsiaalsed andmed kustutatud.

1. Vaidlustatud meetme kirjeldus

7 Vaidlustatud otsuse 2. jaos „Meetme kirjeldus“ kirjeldas komisjon esiteks FFTd, kelle suhtes vaadeldav eelotsus tehti ja kes kuulub autotööstuskontserni Fiat/Chrysler (edaspidi „Fiat/Chrysleri kontsern“). Komisjon märkis, et FFT osutab rahaliste vahendite haldamisteenuseid ja rahastamisteenuseid selle kontserni Euroopas, välja arvatud Itaalias, asuvatele äriühingutele ning tegutseb Luksemburgi kaudu, kus on tema asukoht. Komisjon täpsustas, et FFT tegutses eeskätt valdkondades, mis hõlmasid turupõhist rahastamist, likviidsetesse varadesse tehtavaid investeeringuid, suhteid finantsturgudel tegutsevate ettevõtetega, kontserni kuuluvatele äriühingutele koordineerimis- ja finantsnõustamisteenuste pakkumist, kontserni äriühingute rahavoogude juhtimise teenuseid, äriühingute vahelist lühiajalist ja keskpika tähtajaga rahastamist ning koordineerimistegevust teiste finantsettevõtetega (vaidlustatud otsuse põhjendused 34–51).

8 Teiseks kirjeldas komisjon vaadeldavat eelotsust, täpsustades, et selle võttis vastu Luksemburgi maksuhaldur 3. septembril 2012. Komisjon märkis, et see otsus tehti pärast ühelt poolt FFT maksunõustaja 14. märtsil 2012 Luksemburgi maksuhaldurile saadetud kirja, mis hõlmas taotlust kiita heaks siirdehindu käsitlev leping, ja teiselt poolt pärast siirdehindade valdkonda käsitlevat aruannet, mis hõlmab siirdehindade analüüsi, mille on koostanud maksunõustaja FFT eelotsuse vastuvõtmise taotluse toetuseks (edaspidi „siirdehindade aruanne“) (vaidlustatud otsuse põhjendused 9, 53 ja 54).

9 Komisjon kirjeldas vaadeldavat eelotsust nii, et selles on kinnitatud FFT-le kasumi jaotuse meetod Fiati kontsernis, mis võimaldab FFT-l määrata igal aastal kindlaks äriühingu tulumaksu suuruse, mida äriühing peab Luksemburgi Suurhertsogiriigis maksma. Komisjon täpsustas, et eelotsus oli õiguslikult siduv viie aasta jooksul alates 2012. maksuaastast kuni 2016. maksuaastani (vaidlustatud otsuse põhjendused 52 ja 54).

10 Komisjon märkis, et siirdehindade aruande kohaselt tuleb FFT maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramiseks pidada kõige asjakohasemaks tehingupõhist tootluse meetodit. Komisjoni väitel võetakse selle meetodi kohaselt arvesse sõltumatute äriühingute vahel tehtud võrreldavate tehingute tulemusel saadud netomarginaalid. Kõnealuse aruande kohaselt oli see valik põhjendatud asjaoluga, et FFT osutas finantsteenuseid ainult Fiat/Chrysleri kontserni kuuluvatele ettevõtjatele. Komisjon lisas, et siirdehindade aruande kohaselt tuleb FFT-le makstava tasu suurus, mis moodustab maksustatava kasumi, määrata kindlaks kapitali alusel, mis on FFT-le vajalik tema ülesannete täitmiseks ja riskide katmiseks, võttes arvesse kasutatavaid varasid (vaidlustatud otsuse põhjendused 55 ja 56).

11 Konkreetsemalt märkis komisjon, et vaadeldavas eelotsuses heaks kiidetud siirdehinnaaruandes soovitati arvutada FFT-le FFT rahastamistegevuse, rahaliste vahendite haldamise ja võetavate riskide eest makstav kogutasu, mis koosnes kahest osast (vaidlustatud otsuse põhjendus 70).

– „riskitasu“, mille arvutamiseks korrutatakse FFT hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite summa, mis Baseli II raamistiku analoogia alusel kohaldamisel on hinnanguliselt 28 500 000 eurot, eeldatava tootlusega enne maksustamist, mis finantsvarade hindamise mudeli kohaldamisel on hinnanguliselt 6,05%;

– „tasu ülesannete täitmise eest“, mille suuruse kindlaksmääramiseks korrutatakse summa, mis on määratletud kui FFT omavahendid, mida kasutatakse ülesannete täitmiseks, ning mille suurus on hinnanguliselt 93 710 000 eurot, lühiajaliste hoiuste suhtes kohaldatava turuintressi määraga, mis hinnanguliselt on 0,87%.

12 Lisaks sellele märkis komisjon, et vaadeldavas eelotsuses nõustuti siirdehindade aruandes esitatud ettepanekuga mitte tasustada FFT omavahendite osa, mis määratluse kohaselt katab FFT finantsinvesteeringuid ettevõtjasse Fiat Finance North America Inc. (edaspidi „FFNA“) ja ettevõtjasse Fiat Finance Canada Ltd (edaspidi „FFC“) (vaidlustatud otsuse põhjendus 69).

2. Luksemburgi siirdehindade valdkonna eeskirjade kirjeldus

13 Komisjon märgib, et vaadeldav eelotsus võeti vastu Luksemburgi tulumaksuseaduse (4. detsembri 1967. aasta muudetud seadus tulumaksu kohta, edaspidi „tulumaksuseadus“) artikli 164 lõike 3 alusel ja Luksemburgi maksude direktori 28. jaanuari 2011. aasta tulumaksuseaduse ringkirja nr 164/2 (edaspidi „ringkiri“) alusel. Sellega seoses märkis komisjon ühelt poolt, et selle artikliga kehtestatakse Luksemburgi maksuõiguses reaalturuväärtuse põhimõte, mille kohaselt samasse kontserni kuuluvate äriühingute (edaspidi „integreeritud äriühingud“) vahel sõlmitud tehingud peavad olema tasustatud samal hinnatasemel tehingutega, mis on samaväärsetel asjaoludel sõlmitud iseseisvate äriühingute (edaspidi „sõltumatud äriühingud“) vahel reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel. Teiselt poolt lisas komisjon, et ringkirjas on selgitatud, kuidas määrata eeskätt kindlaks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava tasu suurus kontserni finantseerimisettevõtjate puhul (vaidlustatud otsuse põhjendused 74–83).

3. OECD suuniste kirjeldus

14 Komisjon tõi välja Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) põhimõtted siirdehindade valdkonnas ja märkis, et siirdehinnad tähistavad äritehingute hindu sama äriühingute kontserni eri üksuste vahel. Komisjon kinnitab, et selleks, et vältida olukorda, kus hargmaised äriühingud püüavad võimalikult väikese osa oma kasumist omistada territooriumidele, kus seda kasumit maksustatakse kõrgemalt, peaks maksuhaldurid nõustuma integreeritud äriühingute vaheliste siirdehindadega üksnes juhul, kui reaalturuväärtuse põhimõtte kohaselt tasustatakse tehingud samaväärselt tehingutega, mis on samaväärsetel asjaoludel sõlmitud sõltumatute äriühingute vahel reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel. Komisjon täpsustas, et see põhimõte on sätestatud OECD tulu- ja kapitalimaksu näidislepingu (edaspidi „OECD näidisleping“) artiklis 9 (vaidlustatud otsuse põhjendused 84–87).

15 Komisjon tuletas meelde, et OECD maksuküsimuste komitee 27. juunil 1995 vastu võetud ja 22. juulil 2010 läbi vaadatud põhimõtted siirdehindade kohaldamiseks rahvusvahelistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele (edaspidi „OECD suunised“) hõlmavad viit meetodit reaalturuväärtuse põhimõttele vastavate hindade ligikaudseks kindlaksmääramiseks tehingute puhul ja kasumi omistamiseks integreeritud äriühingute vahel. Vaidlustatud otsuse puhul on neist asjakohased vaid kaks (vaidlustatud otsuse põhjendused 88 ja 89).

16 Esimene neist meetoditest, mis on traditsiooniline tehingupõhine meetod, on võrreldava kontrollimata hinna meetod. Komisjon märgib, et võrreldava kontrollimata hinna meetodi puhul võrreldakse omavahel seotud ettevõtja vahel toimuva tehingu käigus üleantud vara või osutatud teenuste eest tasutavat hinda sõltumatute ettevõtjate vahel toimuva võrreldava tehingu käigus üleantava vara või osutatud teenuse hinnaga samaväärsetes tingimustes (vaidlustatud otsuse põhjendus 90).

17 Teine meetod on tehingupõhise tootluse meetod, mis on üks kaudsetest meetoditest reaalturuväärtuse põhimõttele vastavate hindade ligikaudseks kindlaksmääramiseks ja kasumi jaotamiseks samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel. Komisjoni kirjelduse kohaselt hinnatakse selle meetodi puhul kasumi potentsiaalset suurust reaalturuväärtuse põhimõttest lähtudes, võttes arvesse kogu vaadeldavat tegevust tervikuna ja mitte vaid üksikuid tehinguid. Komisjon täpsustas, et selleks valitakse kasumlikkuse näitaja, nagu kulud, käive või püsiinvesteeringud, ja kohaldatakse kasumimäära, mis vastab vabaturu tingimustes tehtud võrreldavate tehingute omale (vaidlustatud otsuse põhjendus 91).

4. Vaidlustatud meetme hindamine

18 Vaidlustatud otsuse 7. jaos „Vaidlustatud meetme hindamine“ on komisjon järeldanud, et tegemist on riigiabiga.

19 Olles meenutanud riigiabi olemasolu tingimusi, mille kohaselt peab meetme riigiabiks kvalifitseerimiseks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses esiteks olema tegemist riigi sekkumise või riigi ressursside kasutamisega, teiseks peab sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust, kolmandaks peab see andma abisaajatele valikulise eelise ning neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi, leidis komisjon, et vaadeldaval juhul oli esimene tingimus täidetud. Sellega seoses märkis komisjon ühelt poolt, et vaadeldav eelotsus oli seostatav Luksemburgi Suurhertsogiriigiga. Teiselt poolt tõdes komisjon, et selle otsuse tulemusel vähenesid riigi ressursid, kuna FFT tasutava maksusumma igasugune vähendamine toob kaasa maksutulude vähenemise, mida Luksemburgi Suurhertsogiriik oleks võinud saada ilma selle maksusumma vähendamiseta (vaidlustatud otsuse põhjendused 185–188).

20 Seoses teise ja neljanda tingimusega leiab komisjon, et kuna FFT kuulub kõikides liikmesriikides tegutseva kontserni koosseisu, võis igasugune talle antav abi kahjustada Euroopa Liidu sisest kaubavahetust. Teiselt poolt leidis komisjon, et sedavõrd, kuivõrd vaadeldava eelotsusega vabastati FFT maksukohustusest, tugevdati sellega tema finantspositsiooni ja see kahjustas või ähvardas seega kahjustada konkurentsi (vaidlustatud otsuse põhjendus 189).

21 Seoses abi olemasolu kolmanda tingimusega leidis komisjon, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le valikuline eelis, kuna sellega võimaldati vähendada huvitatud isiku Luksemburgis tasutavat maksusummat, nii et see erines maksusummast, mida ettevõtja oleks pidanud tasuma äriühingu tulumaksu tavapärase süsteemi kohaselt (vaidlustatud otsuse põhjendus 190).

22 Sissejuhatavalt märkis komisjon, et vastavalt kohtupraktikale tuleb selleks, et välja selgitada, kas meede on valikuline, teha kolmeetapiline analüüs. Esiteks tehakse kindlaks liikmesriigis üldiselt või tavapäraselt kohaldatav maksustamiskord ehk „võrdlussüsteem“. Teiseks tuleb kindlaks määrata, kas vaadeldav maksumeede kujutab endast erandit sellest süsteemist, eristades ettevõtjaid, kes on süsteemi olemuslikke eesmärke arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Seejärel märkis komisjon, et kui meede kujutab endast erandit võrdlussüsteemist, tehakse analüüsi kolmandas etapis kindlaks, kas vaadeldav meede on võrdlussüsteemi laadi või üldise ülesehituse alusel põhjendatav (vaidlustatud otsuse põhjendus 192).

23 Seoses võrdlussüsteemi määratlemist hõlmava esimese etapiga leidis komisjon, et vaadeldaval juhul oli võrdlussüsteem Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldine süsteem, mille eesmärk oli kõikide Luksemburgi maksukohustuslastest äriühingute kasumi maksustamine. Sellega seoses täpsustas komisjon, et Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldist süsteemi kohaldati kohalike äriühingute ja Luksemburgi residentidest välismaiste äriühingute suhtes, sealhulgas välismaiste äriühingute Luksemburgis asuvate filiaalide suhtes. Komisjon leidis, et erinevus maksustatava kasumi arvutamisel sõltumatute äriühingute ja integreeritud äriühingute vahel ei mõjutanud mitte mingil määral Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärki, mis seisnes kõikide Luksemburgi residentidest äriühingute kasumi maksustamises, sõltumata sellest, kas tegemist on integreeritud või integreerimata äriühingutega ning et seega on mõlemat tüüpi äriühingud selle süsteemi eesmärki silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Komisjon lükkas tagasi kõik Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud argumendid, mille kohaselt moodustasid asjakohase võrdlussüsteemi tulumaksuseaduse artikkel 164 või ringkiri, samuti ka nende argumendi, mille kohaselt oleks vaadeldava eelotsuse valikulisuse hindamiseks kasutatav võrdlussüsteem pidanud hõlmama üksnes selliseid ettevõtjaid, kelle suhtes kohaldatakse siirdehindade valdkonna eeskirju (vaidlustatud otsuse põhjendused 193–215).

24 Seoses teise etapiga märkis komisjon, et küsimus, kas maksumeetme puhul on tegemist erandiga võrdlussüsteemist, langeb üldiselt kokku järeldusega, et meetme abil anti sellest kasusaajale eelis. Komisjon väidab, et kui maksumeetme tulemusel väheneb põhjendamatult meetmest kasusaaja tasutav maksusumma, nii et kui meedet ei oleks olnud, oleks ta võrdlussüsteemi alusel pidanud tasuma suurema summa, on sellise vähendamise puhul tegemist samal ajal nii maksumeetme abil antava

eelisega kui ka võrdlussüsteemist tehtava erandiga. Lisaks sellele meenutas komisjon kohtupraktikat, mille kohaselt võimaldab individuaalse abimeetme puhul eelise tuvastamine põhimõtteliselt eeldada, et see eelis on valikuline (vaidlustatud otsuse põhjendused 216–218).

25 Komisjon kinnitas, et maksumeetmega, mille alusel kontserni kuuluv äriühing arveldab siirdehindadega, mis ole lähedased hindadele, mida oleks kohaldatud sõltumatute ettevõtjate vahel vastavalt reaalturuväärtuse põhimõttele, antakse vaadeldavale äriühingule eelis, kuivõrd meetme tulemusel väheneb tema maksubaas ja sellega seoses ka äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel sissenõutav maksusumma; sellega on nõustunud ka Euroopa Kohus. Seetõttu täpsustas komisjon, et ta peab kontrollima, kas FFT Luksemburgis maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramiseks kasutatud meetod, millega Luksemburgi maksuhaldur vaadeldava eelotsuse vastuvõtmisega nõustus, erines sellisest meetodist, mille tulemusel oleks saadud turutingimustele ning sellega seoses ka reaalturuväärtuse põhimõttele lähedane usaldusväärne väärtus. Sellisel juhul tuleb eelotsust käsitada meetmena, millega antakse FFT-le valikuline eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 222–227).

26 Seetõttu leidis komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõte on vältimatult ELTL artikli 107 lõike 1 alusel integreeritud äriühingutele antud maksumeetmetele antava komisjoni hinnangu lahutamatu osa, sõltumata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte võtnud oma riiklikku õigussüsteemi. Komisjon täpsustas vastuseks haldusmenetluses esitatud Luksemburgi argumentidele, et ta ei hinnanud mitte seda, kas vaadeldav eelotsus vastas tulumaksuseaduse artikli 164 lõikes 3 või ringkirjas sätestatud reaalturuväärtuse põhimõttele, vaid seda, kas Luksemburgi maksuhaldur andis FFT-le valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 228–231).

27 Esimesena leidis komisjon, et vaadeldavas eelotsuses tehtud siirdehindade analüüsist nähtub, et mitu metoodikaga seotud valikut, millega Luksemburgi Suurhertsogiriik nõustus, tõid kaasa äriühingu tulumaksukohustuse vähenemise võrreldes maksusummaga, mida oleks pidanud maksma sõltumatud äriühingud (vaidlustatud otsuse põhjendused 234–240).

28 Esiteks leidis komisjon seoses tasustatava omakapitaliga, et maksunõustaja valitud FFT hüpoteetilised regulatiivsed omavahendid ei olnud asjakohane kasumlikkuse näitaja tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel, et määrata kindlaks FFT täidetavate ülesannete eest reaalturuväärtuse põhimõttele vastava tasu suurus. Komisjon märkis, et võttes arvesse hüpoteetilisi regulatiivseid omavahendeid summas 28,5 miljonit eurot ja mitte raamatupidamislikke omavahendeid summas 287,5 miljonit eurot 2011. aastal, mille alusel kohaldati finantsvarade hindamise mudelit, vähendas maksunõustaja FFT maksustatavat tasu 10 korda. Komisjon täpsustas, et ta lükkas tagasi kõik Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT selle kohta esitatud argumendid (vaidlustatud otsuse põhjendused 248–266).

29 Teiseks, seoses Baseli II raamistiku kohaldamisega hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite määratlemiseks leidis komisjon, et Luksemburgi Suurhertsogiriik on teinud vigu, mille tulemusel ta alahindas FFT hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite suurust ja mis tõid kaasa FFT maksukohustuse vähenemise (vaidlustatud otsuse põhjendused 267–276).

30 Kolmandaks leidis komisjon, et maksunõustaja tegi mitu mahaarvamist FFT järelejäävast omakapitalist, mis ei ole kooskõlas turutingimustele vastava tulemusega. Kõigepealt leidis ta, et kui FFT hüpoteetilisi regulatiivseid omavahendeid oleks hinnatud nõuetekohaselt, ei oleks omakapital tõenäoliselt olnud suurem regulatiivsetest omavahenditest. Seejärel järeldas komisjon, et maksunõustaja otsus eraldada omavahendite osa „FFNAsse ja FFCsse tehtud finantsinvesteeringuid katvad omavahendid“ ja jätta kohaldamata selle suhtes tasu FFT maksubaasi arvutamisel, oli ebakohane. Komisjon märkis, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT selle kohta esitatud argumendid ei olnud veenvad (vaidlustatud otsuse põhjendused 277–291).

31 Neljandaks leidis komisjon, et maksunõustaja valitud beeta väärtus 0,29 finantsvarade hindamise mudelis kohaldamisel, selleks et määrata kindlaks FFT hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite suhtes kohaldatav tootluse määr, tõi kaasa FFT-le kasumi omistamise, mis ei vasta reaalturuväärtuse põhimõttele (vaidlustatud otsuse põhjendused 292–301).

32 Neist kaalutlustest lähtudes leidis komisjon esiteks, et asjakohane tasu FFT rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud ülesannete täitmise eest tuleks kindlaks määrata raamatupidamislike omavahendite alusel, teiseks, et FFT Luksemburgi maksubaasi hindamisel oli asjakohane võrdlusaasta 2012. aasta, kolmandaks, et 6,05% suurune omakapitali tootlus enne maksustamist (ning 4,3% suurune tootlus pärast maksustamist), millega on nõustutud vaadeldavas eelotsuses ja mis on arvutatud finantsvarade hindamise mudeli põhjal, oli oluliselt madalam finantssektoris nõutavast omakapitali tootlusest, mis on püsivalt olnud 10% ja rohkem, neljandaks, et nõutav omakapitali tootlus pärast maksustamist oli ligikaudu 10% ja seda kohaldati raamatupidamislike omavahendite kogusumma suhtes (vaidlustatud otsuse põhjendused 302–311).

33 Teisena lükkas komisjon tagasi FFT argumendi, mille kohaselt Fiat/Chrysleri kontsern ei saanud mingit eelist, kuna Luksemburgi maksubaasi mis tahes suurendamine kompenseeritaks täies ulatuses maksu mahaarvamise suurendamisega teistes liikmesriikides (vaidlustatud otsuse põhjendused 312–314).

34 Kolmandana leidis komisjon teise võimalusena, et vaadeldava eelotsusega anti valikuline eelis ka Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT viidatud piiratuma võrdlussüsteemi seisukohast, mis hõlmas üksnes tulumaksuseaduse artikli 164 lõiget 3 ja ringkirja, millega kehtestati Luksemburgi maksuõiguses reaalturuväärtuse põhimõte (vaidlustatud otsuse põhjendused 315–317).

35 Neljandana vaidleb komisjon vastu FFT argumendile, mille kohaselt selleks, et tõendada tema valikulist kohtlemist, mis tuleneb vaadeldavast eelotsusest, oleks komisjon pidanud võrdlema seda eelotsust ringkirjal põhineva Luksemburgi maksuhalduri halduspraktikaga, eeskätt eelotsustega, mis on väljastatud teistele rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega tegelevatele äriühingutele ja mille Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas komisjonile tüüpilise valimina oma eelotsuste praktikast (vaidlustatud otsuse põhjendused 318–336).

36 Viiendana ei ole ei Luksemburgi Suurhertsogiriik ega FFT esitanud ühtegi asjaolu, mis võimaldaks põhjendada vaadeldavast eelotsusest tulenevat FFT valikulist kohtlemist. Ka komisjon ei ole tuvastanud ühtegi asjaolu, mis võiks põhjendada FFT eeliskohtlemist (vaidlustatud otsuse põhjendused 337 ja 338).

37 Seetõttu järeldas komisjon eelnevate kaalutluste alusel, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le valikuline eelis, kuna see tõi kaasa FFT tasumisele kuuluva maksu vähenemise esimese võimalusena võrreldes sõltumatute äriühingutega, keda maksustati Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel, ja teise võimalusena integreeritud äriühingute maksustamise süsteemi alusel (vaidlustatud otsuse põhjendused 339 ja 340).

38 Komisjon leidis viimaks, et vaadeldavast eelisest kasusaaja oli Fiat/Chrysleri kontsern tervikuna, kuna FFT moodustas koos kõnealuse kontserni teiste üksustega ühe majandusüksuse, kes sai kasu FFT maksu vähendamisest, võttes arvesse asjaolu, et sellise maksu vähendamise tulemuseks olid vältimatult leebemad kontsernisiseste laenude hinnatingimused (vaidlustatud otsuse põhjendused 341–345).

39 Kõikide eelnevate kaalutluste põhjal järeldas komisjon, et eelotsus kujutas endast riigiabi ning tegemist oli tegevusabiga (vaidlustatud otsuse põhjendused 346 ja 347).

40 Vaidlustatud otsuse 8. jaos „Abi kokkusobimatus siseturuga“ leidis komisjon, et FFT-le antud abi ei olnud siseturuga kokkusobiv. Sellega seoses tõdes komisjon ühelt poolt, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei ole viidanud ühelegi ELTL artikli 107 lõigetes 2 ja 3 sätestatud erandile, ning teiselt poolt, et kõnealust abi, mida tuleb käsitada tegevusabina, ei saa üldjuhul pidada siseturuga kokkusobivaks (vaidlustatud otsuse põhjendused 348–351).

41 Vaidlustatud otsuse 9. jaos „Abi ebaseaduslikkus“ märkis komisjon, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei teatanud talle ELTL artikli 108 lõike 3 kohaselt oma kavatsusest võtta vastu vaadeldav eelotsus ega järginud sellest artiklist tulenevat rakendamiskeelu kohustust. Järelikult oli tegemist ebaseadusliku riigiabiga, mida anti kõnealust sätet rikkudes (vaidlustatud otsuse põhjendused 352 ja 353).

42 Vaidlustatud otsuse 10. jaos „Tagasimaksmine“ leidis komisjon esiteks, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi esitatud argumendid, mis puudutavad õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte ja õiguskindluse põhimõtte järgimist, olid alusetud (vaidlustatud otsuse põhjendused 354–364).

43 Teiseks märkis komisjon, et ta ei ole kohustatud täpselt kindlaks määrama tagasinõutava abi täpset summat, vaid piisab sellest, kui vaidlustatud otsus sisaldab andmeid, mis võimaldavad otsuse adressaadil iseseisvalt ja ülemääraste raskusteta selle summa kindlaks teha. Vaadeldaval juhul soovitas komisjon vaidlustatud otsuses meetodit, mille abil oleks võimalik kõrvaldada vaadeldava eelotsuse abil FFT-le antud valikuline eelis, ning täpsustas, et ta on valmis nõustuma ka mõne muu arvutusmeetodiga, kui Luksemburgi Suurhertsogiriik teeb ettepaneku selle kasutamiseks enne vaidlustatud otsuse rakendamist, eeldusel et sellise meetodi abil saadakse usaldusväärne turutingimustele lähedane tulemus (vaidlustatud otsuse põhjendused 365–369).

44 Kolmandaks leidis komisjon vaidlustatud otsuses, et Luksemburgi Suurhertsogiriik peab vaadeldava eelotsuse abil antud ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi tagasi nõudma esmalt FFT-lt. Kui FFT ei ole suuteline tagastama kogu abisummat, peab Luksemburgi Suurhertsogiriik abisumma ülejäänud osa tagasi nõudma Fiat S.p.A õigusjärglaselt Fiat Chrysler Automobiles N.V.-lt, kuna see üksus kontrollis kontserni, millesse FFT kuulus (vaidlustatud otsuse põhjendus 370).

45 Kokkuvõttes leiab komisjon, et Luksemburgi Suurhertsogiriik andis vaadeldava eelotsuse abil FFT-le ja kontsernile, millesse see ettevõtja kuulub, õigusvastaselt riigiabi, rikkudes ELTL artikli 108 lõiget 3, et see abi oli siseturuga kokkusobimatu ning et seetõttu peab Luksemburgi Suurhertsogiriik selle abi FFT-lt tagasi nõudma, ning juhul, kui FFT ei tagasta kogu abisummat, tuleb abi tagasi nõuda ettevõtjalt Fiat Chrysler Automobiles (vaidlustatud otsuse põhjendus 371).

46 Vaidlustatud otsuse resolutsioon on sõnastatud järgmiselt:

„Artikkel 1

[Vaadeldava eelotsuse] näol […], millega võimaldatakse [FFT-l] kindlaks määrata aastane maksubaas Luksemburgis viie aasta pikkuse perioodi jooksul, on tegemist riigiabiga Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, mis on siseturuga kokkusobimatu ja mida Luksemburg[i Suurhertsogiriik] andis ebaseaduslikult, rikkudes Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõike 3 sätteid.

Artikkel 2

1. Luksemburg[i Suurhertsogiriik] on kohustatud artiklis 1 osutatud siseturuga kokkusobimatu ja ebaseadusliku abi [FFT-lt] sisse nõudma.

2. Abisumma, mida ei ole võimalik sisse nõuda [FFT-lt] lõikes 1 osutatud tagasinõudmise tulemusel, tuleb tagasi nõuda ettevõttelt Fiat Chrysler Automobiles N.V.

3. Tagasimakstavatelt summadelt tuleb tasuda intressi alates kuupäevast, mil need anti abisaajate käsutusse, kuni nende täieliku tagasimaksmiseni.

4. Intressid on arvutatud määruse (EÜ) nr 794/2004 V peatükis sätestatud korra kohaselt.

Artikkel 3

1. Artiklis 1 osutatud abi nõutakse tagasi viivitamata ja tõhusalt.

2. Luksemburg[i Suurhertsogiriik] tagab käesoleva otsuse täitmise nelja kuu jooksul alates otsuse teatavakstegemise kuupäevast.

Artikkel 4

1. Kahe kuu jooksul alates käesoleva otsuse teatavaks tegemisest esitab Luksemburg[i Suurhertsogiriik] komisjonile teabe, mis hõlmab täpse abisumma väljaarvutamiseks kasutatavat meetodit.

2. Luksemburg[i Suurhertsogiriik] teavitab komisjoni järjekindlalt käesoleva otsuse rakendamiseks võetud riiklike meetmete elluviimisest, kuni artiklis 1 osutatud abi on täielikult tagasi makstud. Komisjoni taotlusel esitab Luksemburg[i Suurhertsogiriik] viivitamata teabe käesoleva otsuse täitmiseks juba võetud ja kavandatavate meetmete kohta.

Artikkel 5

Käesolev otsus on adresseeritud Luksemburgi Suurhertsogiriigile.“

II. Menetlus ja poolte nõuded

A. Menetluse kirjalik osa ja poolte nõuded kohtuasjas T-755/15

47 Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas 30. detsembril 2015 Üldkohtu kantseleile kohtuasjas T-755/15 hagiavalduse, milles ta palus vaidlustatud otsus tühistada.

1. Kohtu koosseis ja eelisjärjekorras menetlemine

48 Üldkohtu kantseleisse 6. juunil 2016 saabunud dokumendis palus Luksemburgi Suurhertsogiriik, et kohtuasja lahendaks laiendatud koosseis. Üldkohus kandis protokolli, et kodukorra artikli 28 lõike 5 kohaselt oli kohtuasi T-755/15 üle antud viiendale kojale laiendatud koosseisus.

49 Kuna Üldkohtu kodade koosseisu muudeti 26. septembril 2016 ja ettekandja-kohtunik kuulub nüüd Üldkohtu kodukorra artikli 27 lõike 5 alusel seitsmenda koja laiendatud koosseisu, siis määrati kohtuasi T-755/15 sellele kojale.

50 Kuna ühel seitsmenda koja laiendatud koosseisu kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 6. veebruari 2017. aasta otsusega koja koosseisu täiendamiseks kotta Üldkohtu asepresidendi.

51 Ettekandja-kohtuniku ettepanekul otsustas seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president 12. detsembril 2017 kodukorra artikli 67 lõike 2 alusel menetleda kohtuasja T-755/15 eelisjärjekorras.

2. Kiirendatud menetluse taotlus

52 30. detsembril 2015 Üldkohtu kantseleisse eraldi saabunud dokumendiga palus Luksemburgi Suurhertsogiriik, et kohtuasi T-755/15 lahendataks kodukorra artiklis 151 ettenähtud kiirendatud menetluses. Üldkohus otsustas 2. veebruaril 2016 jätta see taotlus rahuldamata.

3. Menetlusse astumine

53 Üldkohtu kantseleisse 6. aprillil 2016 saabunud dokumendis esitas Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik avalduse menetlusse astumiseks komisjoni nõuete toetuseks.

54 Üldkohtu kantseleisse 7. aprillil 2016 saabunud dokumendis esitas Iirimaa avalduse menetlusse astumiseks Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuete toetuseks.

55 Üldkohtu viienda koja president rahuldas 25. mai 2016. aasta määrustega Ühendkuningriigi ja Iirimaa menetlusse astumise taotlused.

56 Üldkohtu kantseleisse 9. novembril 2016 saabunud dokumendis loobus Ühendkuningriik menetluses osalemast.

57 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) koja president kustutas 15. detsembri 2016. aasta määrusega Ühendkuningriigi kohtuasjas T-755/15 menetlusse astunud poolte hulgast.

4. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks

58 Üldkohtu kantseleisse 29. aprillil 2016, 27. juunil 2016 ja 24. oktoobril 2016 saabunud dokumendis palus Luksemburgi Suurhertsogiriik, et hagiavalduses, repliigis, vasturepliigis ja tema kirjalike seisukohtade teatud lisades esitatud teavet käsitletaks Ühendkuningriigi ja Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena. Üldkohtu kantseleisse 3. jaanuaril 2017 saabunud dokumendis teatas Luksemburgi Suurhertsogiriik Üldkohtule, et ta soovib seoses kohtuasjade T-755/15 ja T-759/15 võimaliku liitmisega jätkuvalt arvestada tema konfidentsiaalsena käsitlemise taotlusega Iirimaa suhtes.

5. Poolte nõuded

59 Luksemburgi Suurhertsogiriik palub Üldkohtul:

– tunnistada käesolev hagi vastuvõetavaks ja põhjendatuks;

– esimese võimalusena tühistada vaidlustatud otsus;

– teise võimalusena tühistada vaidlustatud otsus osas, milles kohustatakse abi tagasi nõudma;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

60 Iirimaa, kes astus menetlusse Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuete toetuseks, palub Üldkohtul tühistada vaidlustatud otsus osaliselt või tervikuna.

61 Komisjon palub Üldkohtul:

– tunnistada hagi põhjendamatuks;

– mõista kohtukulud välja Luksemburgi Suurhertsogiriigilt.

B. Menetluse kirjalik osa ja poolte nõuded kohtuasjas T-759/15

62 FFT esitas 29. detsembril 2015 Üldkohtu kantseleile kohtuasjas T-759/15 hagiavalduse, milles palub vaidlustatud otsus tühistada.

1. Kohtu koosseis ja eelisjärjekorras menetlemine

63 Kuna Üldkohtu kodade koosseisu muudeti 26 septembril 2016 ja ettekandja-kohtunik kuulub nüüd Üldkohtu kodukorra artikli 27 lõike 5 alusel seitsmenda koja laiendatud koosseisu, siis määrati kohtuasi T-759/15 sellele kojale.

64 Seitsmenda koja ettepanekul otsustas Üldkohus 15. veebruaril 2017 suunata kohtuasja laiendatud koosseisule.

65 Kuna ühel seitsmenda koja laiendatud koosseisu kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 23. veebruari 2017. aasta otsusega koja koosseisu täiendamiseks kotta Üldkohtu asepresidendi.

66 Ettekandja-kohtuniku ettepanekul otsustas seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president 12. detsembril 2017 kodukorra artikli 67 lõike 2 alusel menetleda kohtuasja T-759/15 eelisjärjekorras.

2. Kiirendatud menetluse taotlus

67 29. detsembril 2015 Üldkohtu kantseleisse eraldi saabunud dokumendiga palus FFT, et kohtuasi T-759/15 lahendataks kodukorra artiklis 151 ettenähtud kiirendatud menetluses. Üldkohus otsustas 2. veebruaril 2016 jätta see taotlus rahuldamata.

3. Menetlusse astumine

68 Üldkohtu kantseleisse 6. aprillil 2016 saabunud dokumendis esitas Ühendkuningriik avalduse menetlusse astumiseks komisjoni nõuete toetuseks.

69 Üldkohtu kantseleisse 7. aprillil 2016 saabunud dokumendis esitas Iirimaa avalduse menetlusse astumiseks FFT nõuete toetuseks.

70 Üldkohtu viienda koja president rahuldas 18. juuli 2016. aasta määrusega Ühendkuningriigi ja Iirimaa menetlusse astumise taotlused.

71 Üldkohtu kantseleisse 9. novembril 2016 saabunud dokumendis loobus Ühendkuningriik menetluses osalemast.

72 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president kustutas 15. detsembri 2016. aasta määrusega Ühendkuningriigi kohtuasjas T-759/15 menetlusse astunud poolte hulgast.

4. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks

73 Üldkohtu kantseleisse 20. mail 2016, 11. juunil 2016, 27 juulil 2016 ja 28. juulil 2016 saabunud dokumendis palus FFT, et hagiavalduses, kostja vastuses, repliigis ja tema kirjalike seisukohtade teatud lisades esitatud teavet käsitletaks Ühendkuningriigi ja Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.

74 Üldkohtu kantseleisse 17. jaanuaril 2017 saabunud dokumendis teatas FFT, et ta soovib kohtuasja võimaliku liitmise korral seoses kohtuasjaga T-755/15 kinnitada oma taotlusi andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks Iirimaa suhtes.

5. Poolte nõuded

75 FFT palub Üldkohtul:

– tunnistada hagi vastuvõetavaks;

– tühistada vaidlustatud otsuse artiklid 1–4;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

76 Iirimaa, kes astus menetlusse FFT nõuete toetuseks, palub Üldkohtul tühistada vaidlustatud otsus osaliselt või tervikuna.

77 Komisjon palub Üldkohtul:

– tunnistada hagi põhjendamatuks;

– mõista kohtukulud välja FFT-lt.

C. Kohtuasjade liitmine menetluse suulise osa huvides ja kohtuasjade T-755/15 ja T-759/15 menetluse suuline osa

1. Kohtuasjade liitmine

78 Üldkohtu kantseleisse 1. detsembril 2016 saabunud dokumendis esitas Luksemburgi Suurhertsogiriik taotluse kohtuasjade T-755/15 ja T-759/15 liitmiseks menetluse suulise osa ja kohtuotsuse huvides.

79 Üldkohtu kantseleisse 1. detsembril 2016 saabunud dokumendis esitas ka FFT taotluse kohtuasjade T-755/15 ja T-759/15 liitmiseks menetluse suulise osa ja kohtuotsuse huvides.

80 Pärast poolte ärakuulamist liideti Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) presidendi 27. aprilli 2018. aasta määrusega kohtuasjad T-755/15 ja T-759/15 menetluse suulise osa huvides vastavalt kodukorra artikli 68 lõikele 1. Sama määrusega otsustati eemaldada konfidentsiaalsed andmed Iirimaale kättesaadavast kohtutoimikust.

2. Kohtuasjade T-755/15 ja T-759/15 menetluse suuline osa

81 Üldkohtu kantseleisse 7. veebruaril 2017 saabunud kirjas palus Luksemburgi Suurhertsogiriik vastavalt kodukorra artikli 106 lõikele 2 suuliste seisukohtade ärakuulamiseks kohtuistungi korraldamist.

82 Üldkohtu kantseleisse 10. veebruaril 2017 saabunud kirjas palus FFT vastavalt kodukorra artikli 106 lõikele 2 suuliste seisukohtade ärakuulamiseks kohtuistungi korraldamist.

83 Ettekandja-kohtuniku ettekande põhjal otsustas Üldkohus avada kohtuasjades T-755/15 ja T-759/15 menetluse suulise osa. Kodukorra artiklis 89 ette nähtud menetlust korraldavate meetmete raames palus Üldkohus pooltel vastata kirjalikele küsimustele. Pooled täitsid need nõuded ettenähtud tähtaja jooksul.

84 24. mail 2017 esitas FFT kirjaliku dokumendi, mis hõlmas uusi tõendeid ja mille kohta pooled esitasid oma märkused.

85 Poolte suulised seisukohad ja Üldkohtu küsimustele antud vastused kuulati ära 21. juuni 2018. aasta kohtuistungil.

III. Õiguslik käsitlus

A. Kohtuasjade liitmine käesoleva otsuse huvides

86 Kodukorra artikli 19 lõike 2 alusel andis Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president tema pädevuses oleva otsuse kohtuasjade T-755/15 ja T-759/15 liitmiseks kohtuotsuse huvides Üldkohtu seitsmendale kojale (laiendatud koosseisus).

87 Kohtuistungil kuulati ära poolte seisukohad kohtuasjade võimaliku liitmise kohta kohtuotsuse huvides ning leiti, et kohtuasjad T-755/15 ja T-759/15 tuleb nende omavahelise seotuse tõttu kodukorra artikli 68 lõike 1 kohaselt kohtuotsuse huvides liita.

B. Esitatud väited ja käesolevate hagiavalduste läbivaatamise struktuur

88 Kohtuasjades T-755/15 ja T-759/15 esitatud hagiavaldustes nõutakse vaidlustatud otsuse tühistamist osas, millega kvalifitseeritakse eelotsus riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, ning osas, millega kohustatakse tagasi nõudma summad, mida Luksemburgi Suurhertsogiriik ei ole FFT-lt ja Fiat/Chrysleri kontsernilt äriühingu tulumaksuna sisse nõudnud.

89 Luksemburgi Suurhertsogiriik esitab oma hagi põhjendamiseks kolm väidet.

90 Esimene väide, mis on sisuliselt seotud valikulise abi olemasolu tingimusega ja komisjoni pädevusega maksuküsimustes, jaguneb kolme ossa. Esiteks leiab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et vaidlustatud meetme valikulisuse analüüsi raames on komisjon ekslikult leidnud, et asjakohaseks võrdlusraamistikuks oli äriühingute maksustamise üldine süsteem (esimene osa). Teiseks väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et komisjon ei ole tõendanud, et vaadeldav eelotsus moodustab erandi määratletud võrdlusraamistikust, ega seda, et see kaldub kõrvale reaalturuväärtuse põhimõttest (teine osa). Kolmandaks leiab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et komisjon on rikkunud ELL artikleid 4 ja 5 ning ELTL artiklit 114, viies läbi maksustamise varjatud ühtlustamist, mis seisneb *sui generis* reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamise nõudes (kolmas osa).

91 Teine väide, mis jaguneb kahte ossa, on seotud ELTL artikli 107 lõike 1 rikkumisega ning ELTL artiklis 296 sätestatud komisjoni põhjendamiskohustusega, kuna komisjon väidetavalt ei tõendanud eelise olemasolu (esimene osa) ega konkurentsi piiramist (teine osa).

92 Kolmas väide, mis on esitatud teise võimalusena, on seotud nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL] artikli [108] kohaldamiseks (EÜT 1999, L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339), artikli 14 lõike 1 rikkumisega. Ent kuna see määrus tühistati nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrusega (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad ELTL artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9), mis kuulus kohaldamisele vaidlustatud otsuse vastuvõtmise ajal, tuleb seda väidet käsitada seotuna viimati nimetatud määruse artikli 16 lõike 1 rikkumisega. See väide jaguneb kahte ossa. Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et komisjon kohustas abi tagasi nõudma, rikkudes õiguskindluse põhimõtet (esimene osa) ja tema kaitseõigusi (teine osa).

93 FFT esitab oma hagi põhjenduseks neli väidet.

94 Esimene väide, mis jaguneb kahte ossa, on seotud ELTL artikli 107 rikkumisega. Esimese väite esimese osa toetuseks väidab FFT, et komisjon kohaldas valikulise eelise mõistet valesti. Selle raames esitab ta neli etteheidet. Esimene etteheide on seotud veaga asjakohase võrdlusraamistiku määratlemisel. Teine etteheide on seotud veaga, mis tehti reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamisel selle põhimõtte uudses ja määratlemata tähenduses. Kolmanda etteheite kohaselt ei ole tõendatud Fiat/Chrysleri kontsernile antavat eelist. Neljas etteheide on seotud asjaoluga, et isegi kui eeldada, et vaadeldav eelotsus moodustab erandi äriühingute maksustamise üldisest süsteemist, on sellise erandi tegemine põhjendatav. Esimese väite teise osa toetuseks väidab FFT, et komisjon ei tõendanud, et vaadeldav eelotsus võis kahjustada konkurentsi.

95 Teine väide, mis jaguneb samuti kahte ossa, on seotud ELTL artikli 296 teise lõigu rikkumisega. Komisjon ei ole täitnud oma põhjendamiskohustust, jättes vaidlustatud otsuses selgitamata, kuidas ta tuletas liidu õigusest reaalturuväärtuse põhimõtte ja milles see põhimõte seisneb (esimene osa). Samuti ei ole komisjon toonud välja põhjusi, mille tõttu ta leidis, et vaadeldav eelotsus kahjustab konkurentsi (teine osa).

96 Kolmas väide on seotud õiguskindluse põhimõtte rikkumisega. FFT väidab, et komisjoni esitatud reaalturuväärtuse põhimõtte määratlus toob kaasa õiguskindlusetuse ja segaduse seoses tingimustega, mille korral eelotsus võib rikkuda riigiabi valdkonnas kohaldatavaid eeskirju.

97 Neljas väide on seotud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumisega, kuna komisjon ei hinnanud vaadeldavat eelotsust, lähtudes OECD vastuvõetud asjakohastest eeskirjadest.

98 Kõikidest eespool esitatud tõdemustest nähtub, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT esitavad, ehkki erinevas järjekorras, viis väidete rühma, mis on sisuliselt seotud:

– esimese rühma puhul ELL artiklite 4 ja 5 rikkumisega, kuna komisjoni analüüs viib maksustamise varjatud ühtlustamiseni (esimese väite kolmas osa kohtuasjas T-755/15);

– teise rühma puhul ELTL artikli 107, ELTL artiklis 296 sätestatud põhjendamiskohustuse ning õiguskindluse põhimõtte ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumisega, kuna komisjon leidis, et vaadeldava eelotsusega antakse eelis, eeskätt põhjusel, et kõnealune eelotsus ei olnud kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega (esimese väite teine osa ja teise väite esimene osa kohtuasjas T-755/15 ning esimese väite esimese osa teine ja kolmas etteheide, teise väite esimene osa, kolmas väide ja neljas väide kohtuasjas T-759/15);

– kolmanda rühma puhul ELTL artikli 107 rikkumisega, kuna komisjon leidis, et see eelis on valikuline (esimese väite teine osa kohtuasjas T-755/15 ning esimese väite esimese osa esimene etteheide kohtuasjas T-759/15);

– neljanda rühma puhul ELTL artikli 107 ja ELTL artiklis 296 sätestatud põhjendamiskohustuse rikkumisega, kuna komisjon leidis, et vaadeldav meede piirab konkurentsi ja kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust (teise väite teine osa kohtuasjas T-755/15 ning esimese ja teise väite teine osa kohtuasjas T-759/15);

– viienda rühma puhul õiguskindluse põhimõtte ja kaitseõiguste rikkumisega, kuna komisjon kohustas kõnealuse abi tagasi nõudma (kolmas väide kohtuasjas T-759/15).

99 Üldkohus analüüsib väiteid eespool punktis 98 esitatud väidete rühmade järjekorras.

C. Esimene väidete rühm, mis on seotud ELL artiklite 4 ja 5 rikkumisega, kuna komisjon viis läbi maksustamise varjatud ühtlustamist

100 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab sisuliselt, et komisjon on ületanud oma pädevust ja rikkunud ELL artikleid 4 ja 5, viies läbi maksustamise varjatud ühtlustamist, samas kui otsene maksustamine kuulub ELTL artikli 114 kohaselt liikmesriikide ainupädevusse. Ta lisab, et komisjon on võtnud endale riigisiseste „maksuhaldurite apellatsioonikoja" funktsiooni, kontrollides, kas vaadeldav eelotsus on Luksemburgi õiguse ja OECD eeskirjade seisukohast ebatavaline.

101 Iirimaa leiab, et vaidlustatud otsus rikub liidu ja liikmesriikide vahelist pädevuste tasakaalustatud jaotust, mis on ette nähtud eelkõige ELL artikli 3 lõikega 6 ning ELL artikli 5 lõigetega 1 ja 2, kuna otsene maksustamine kuulub liikmesriikide ainupädevusse. Iirimaa leiab seega, et komisjon viib läbi varjatud ühtlustamist.

102 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

103 Sisuliselt lahknevad poolte seisukohad küsimuses, kas komisjon on rikkunud pädevuse andmise eeskirju, viies vaidlustatud otsuses läbi maksustamise varjatud ühtlustamist.

104 Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub liidu õiguse praeguses arengujärgus otsese maksustamise valdkond liikmesriikide pädevusse, peavad viimased selle pädevuse teostamisel siiski arvestama liidu õigusega (vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Niisiis ei jää liikmesriikide sekkumine valdkondades, mida ei ole liidus ühtlustatud, näiteks otsene maksustamine, riigiabi kontrolli käsitlevate õigusnormide kohaldamisalast välja. Seega võib komisjon lugeda maksumeedet riigiabiks, juhul kui selleks vajalikud tingimused on täidetud (vt selle kohta 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28; 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81, ja 25. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Belgia *vs.* komisjon, T-538/11, EU:T:2015:188, punktid 65 ja 66).

105 On selge, et seda valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel on liikmesriikide pädevuses määrata kindlaks maksustamise alused ja jaotada maksukoormus erinevate tootmistegurite ja majandussektorite vahel (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97).

106 Kuid see ei tähenda, et mis tahes maksumeede, mis puudutab eeskätt maksubaasi, mida maksuhaldur arvesse võtab, ei kuulu ELTL artikli 107 kohaldamisalasse. Juhul kui maksumeede teeb tegelikult vahet ettevõtjatel, kes on nimetatud maksumeetme eesmärke arvesse võttes sarnases olukorras, ning seeläbi annab meetmest kasu saajatele valikulisi eeliseid, mis soodustavad „teatud" ettevõtjaid või „teatud" kaupade tootmist, võib seda pidada riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

107 Eespool öeldust tuleneb, et kuna komisjon on pädev kontrollima ELTL artikli 107 täitmist, ei saa talle ette heita pädevuse ületamist, kui ta analüüsis vaadeldavat eelotsust, selleks et kontrollida, kas selle näol on tegemist riigiabiga, ning kui see on nii, siis kas see abi on kokkusobiv siseturuga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

108 Seega väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik ekslikult, et komisjon on võtnud endale Luksemburgi Suurhertsogiriigi maksunduse apellatsioonikoja funktsiooni, kuna komisjon vaid rakendas talle ELTL artikliga 107 antud pädevust, hinnates küsimust, kas vaadeldav eelotsus on kooskõlas riigiabi valdkonnas kohaldatavate eeskirjadega.

109 Sellega seoses tuleb järeldada, et komisjon ei rikkunud vaidlustatud otsust vastu võttes ELL artikleid 4 ja 5 ega ELTL artiklit 114.

110 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Iirimaa argumendid ei sea seda järeldust kahtluse alla.

111 Esiteks, kui Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Iirimaa väidavad, et komisjon on läbi viinud maksustamise varjatud ühtlustamist, jättes kõrvale Luksemburgis kohaldatavad eeskirjad, et järeldada, et maksuarvutus ei olnud kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega, ning tuginedes eeskirjadele, mis ei kuulu Luksemburgi maksusüsteemi, tuleb see väide põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

112 Vastab tõele, et eespool punktis 105 osutatud kohtupraktikast tuleneb, et komisjonil ei ole liidu õiguse praeguse arenguetapi puhul pädevust, mis võimaldaks tal autonoomselt määratleda integreeritud ettevõtja „tavapärast“ maksustamist, jättes kõrvale riigisisesed maksueeskirjad.

113 Kuid kuigi „tavapärane“ maksustamine on määratletud riigisiseste maksueeskirjadega ja kuigi eelise olemasolu tuleb kindlaks teha nende eeskirjade alusel, võib, nagu on märgitud eespool punktis 106, maksumeede, mis mõjutab maksuhalduri poolt arvessevõetavat maksubaasi, siiski jääda ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse. Seega, hinnates küsimust, kas vaadeldav eelotsus vastas riigiabi valdkonnas kohaldatavatele eeskirjadele, ei viinud komisjon läbi mingit „maksustamise ühtlustamist“, vaid rakendas talle ELTL artikli 107 lõikega 1 antud pädevust, kontrollides konkreetsel juhtumil eeskätt, kas eelotsusega anti selle adressaadile eelis võrreldes riigisisese maksuõigusega määratletud „tavapärase“ maksustamisega.

114 Teiseks väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Iirimaa, et vaidlustatud otsus tekitab „täieliku õiguskindlusetuse“ nii liikmesriikides kui ka kolmandates riikides, et seda otsust on teravalt kritiseerinud eeskätt Ameerika Ühendriikide juhtkond, et tegemist on „esimese“ ebaseaduslikkuse juhtumiga ning et see kohustab liikmesriike teatama kõigist eelotsustest, seades kahtluse alla kõik olemasolevad eelotsused. Sellised argumendid tuleb põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

115 Ühelt poolt ei tulene vaidlustatud otsusest, et komisjon oleks seisukohal, et mis tahes eelotsuse näol on tingimata tegemist riigiabiga ELTL artikli 107 tähenduses. Kui sellega ei anta valikulist eelist eeskätt seetõttu, et selle tulemusel väheneb abisaaja maksukoormus võrreldes „tavapäraste“ maksueeskirjade kohaldamisega, ei ole sellise eelotsuse näol tegemist riigiabiga ELTL artikli 107 tähenduses ning sellele ei laiene määruse 2015/1589 artiklis 2 sätestatud teatamiskohustus.

116 Teiselt poolt, erinevalt sellest, mida väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Iirimaa, ei too vaidlustatud otsus kaasa „täielikku õiguskindlusetust“ liikmesriikides või kolmandates riikides. Selle otsuse abil vaid kohaldatakse eelotsuse suhtes ELTL artikleid 107 ja 108, mille kohaselt riiklik meede, mis kujutab endast siseturuga kokkusobimatut riigiabi, on keelatud ja tuleb tagasi nõuda.

117 Eelnevast tuleneb, et väide, mille kohaselt komisjon viis läbi maksustamise varjatud ühtlustamist, tuleb põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

D. Teine eelotsuse küsimuste rühm, mis on seotud eelise puudumisega

1. Sissejuhatavad märkused

118 Sissejuhatavalt tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on riigiabiks kvalifitseerimiseks tarvis, et oleks täidetud kõik ELTL artiklis 107 nimetatud tingimused. Seega on kindel, et selleks, et meetme saaks kvalifitseerida riigiabiks selle sätte tähenduses, peab esiteks olema tegemist riigi sekkumisega või riigi ressursside kasutamisega, teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama

liikmesriikidevahelist kaubandust, kolmandaks peab see andma abisaajale valikulise eelise ja neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

119 Käesoleval juhul tuleb märkida, nagu see tuleneb eespool esitatud punktidest 21–37, et vaidlustatud otsuses analüüsis komisjon samal ajal eelise olemasolu ja vaadeldava meetme valikulisuse kriteeriumi.

120 Konkreetsemalt leidis komisjon ühelt poolt ja esimese võimalusena, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le eelis võrreldes Luksemburgis kohaldatava äriühingu tulumaksu üldise süsteemiga, kuna kõnealuses eelotsuses soovitatud metoodika ei vasta reaalturuväärtuse põhimõttele, mis on vältimatult ELTL artikli 107 lõike 1 alusel integreeritud äriühingutele antud maksumeetmetele antava komisjoni hinnangu lahutamatu osa sõltumata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte võtnud oma riigisisesesse õigussüsteemi, ja mille kohaselt kontsernisiseseid tehinguid tuleb tasustada nii, nagu need oleksid sõlmitud sõltumatute ettevõtjate vahel (edaspidi „vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõte“) (vt vaidlustatud otsuse põhjendused 219–231 ja eeskätt selle otsuse põhjendus 228). Vaidlustatud otsuse põhjendustes 234–311 esitas komisjon seega oma põhjenduse, mille kohaselt vaidlustatud eelotsuses esitatud FFT maksustatava kasumi kindlaksmääramise meetod ei võimaldanud saada turutingimustele lähedast usaldusväärset tulemust (reaalturuväärtusele vastavat tulemust).

121 Teiselt poolt ja teise võimalusena leidis komisjon, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le valikuline eelis ka põhjusel, et see kaldub kõrvale tulumaksuseaduse artikli 164 lõikest 3 ja ringkirjast, millega kehtestatakse Luksemburgi õiguses reaalturuväärtuse põhimõte (vaidlustatud otsuse põhjendused 316 ja 317). Komisjon osutas seejuures oma peamise arutluse raames tehtud analüüsile, mille kohaselt vaadeldavas eelotsuses esitatud FFT maksustatava kasumi kindlaksmääramise meetod ei võimaldanud saada turutingimustele lähedast usaldusväärset tulemust (vt vaidlustatud otsuse põhjendused 234–311).

122 Komisjoni lähenemine, mis seisnes eelise kriteeriumi ja valikulisuse kriteeriumi samaaegses hindamises, ei ole iseenesest ekslik, kuna – nagu märgib komisjon – hinnatakse nii eelise olemasolu kui ka selle valikulisust. Samas peab Üldkohus asjakohaseks analüüsida kõigepealt seda, kas komisjon võis õiguspäraselt tuvastada eelise olemasolu enne seda, kui ta vastaval juhul hindab küsimust, kas seda eelist tuleb käsitada valikulisena.

123 Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud teatavad argumendid, sealhulgas need, mida hõlmab Luksemburgi Suurhertsogiriigi esimese väite teine osa, on väidetavalt seotud vaadeldava meetme valikulisusega, leiab Üldkohus, et nendega palutakse ühtlasi tuvastada, et komisjon on ekslikult leidnud, et vaadeldava meetmega antakse FFT-le eelis. Üldkohus analüüsib seega Luksemburgi Suurhertsogiriigi esimese väite teises osas esitatud argumente koos väidetega, millega püütakse seada kahtluse alla komisjoni järeldus, mille kohaselt vaadeldava eelotsusega anti FFT-le eelis.

124 Neid kaalutlusi silmas pidades analüüsib Üldkohus väiteid, mis esitati nende argumentide põhjendamiseks, mille kohaselt FFT-le ei antud eelist, eristades esialgu etteheited, mis on suunatud komisjoni esimese võimalusena esitatud arutluskäigu vastu, ning seejärel etteheiteid, mis on suunatud teise võimalusena esitatud arutluskäigu vastu. Seejärel analüüsib Üldkohus kolmandas järjekorras Luksemburgi Suurhertsogiriigi esitatud etteheidet, mille kohaselt komisjon ei tõendanud Fiat/Chrysleri kontsernile antud eelise olemasolu.

2. Komisjoni esimese võimalusena esitatud arutluskäik, mille kohaselt vaadeldav eelotsus moodustab erandi Luksemburgi äriühingute maksustamise üldisest süsteemist

125 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT väited, millega püütakse seada kahtluse alla komisjoni esimese võimalusena tehtud eelise olemasolu analüüs, võib kokku võtta järgmiselt. Esiteks ei nõustu Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT, keda toetab Iirimaa, komisjoni vaidlustatud otsuses kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte olemasoluga ning selle kohaldamisega valikulise eelise olemasolu tuvastamise kriteeriumina. Teiseks vaidleb Luksemburgi Suurhertsogiriik vastu komisjoni järeldusele, mille kohaselt ei vasta vaadeldavas eelotsuses esitatud meetod FFT maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks reaalturuväärtuse põhimõttele.

a) Väited, mis on seotud reaalturuväärtuse põhimõtte väära kohaldamisega riigiabi kontrolli valdkonnas

126 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT heidavad komisjonile sisuliselt ette seda, et ta on liikmesriikide maksuautonoomiat eirates määratlenud liidu õigusele omase reaalturuväärtuse põhimõtte ning on hinnanud vaadeldavat eelotsust sellest põhimõttest lähtudes, jättes arvesse võtmata Luksemburgi õiguse. Samuti väidavad nad, et kohaldades vaidlustatud otsuses kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtet, on komisjon rikkunud õiguskindluse põhimõtet ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet ning rikkunud oma põhjendamiskohustust.

127 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

128 Olgu veel kord märgitud, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 219–231 märkis komisjon, et tal on õigus hinnata valikulise eelise olemasolu tuvastamiseks, kas eelotsus, nagu vaadeldav eelotsus, on vastuolus vaidlustatud otsuses kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõttega. Seejärel esitas komisjon kõnealuse reaalturuväärtuse põhimõtte üldjooned.

129 Kõigepealt tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustest 216, 231 ja 311 tuleneb, et vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte alusel tehtud analüüsi puhul on tegemist valikulise eelise tuvastamiseks esimese võimalusena tehtud analüüsiga. Nagu tuleneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 216, 219 ja 301, hinnatakse selle analüüsi käigus, kas vaadeldav eelotsus moodustab erandi Luksemburgi äriühingute maksustamise üldisest süsteemist. Sellega seoses tuleb märkida, et komisjon on vaidlustatud otsuse põhjendustes 194–199 eelnevalt näidanud, et Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldise süsteemi eesmärk oli maksustada kõikide Luksemburgis registreeritud äriühingute kasumit, sõltumata sellest, kas tegemist on integreeritud või integreerimata äriühingutega, ning et seda eesmärki silmas pidades on mõlemat tüüpi äriühingud sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

130 Seoses reaalturuväärtuse põhimõtte määratlusega on komisjon vaidlustatud otsuse punktides 222 ja 225 kinnitanud, et selle põhimõtte kohaselt peavad kontsernisisesed tehingud olema tasustatud nii, nagu need oleks sõlmitud sõltumatute ettevõtjate vahel. Komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 226 lisanud, et selle põhimõtte eesmärk on tagada, et kontsernisiseseid tehinguid käsitletakse maksustamisel selliselt, et võetakse arvesse kasumit, mida oleks saadud, kui tehingu oleksid teinud sõltumatud ettevõtjad. Komisjon on lisaks sellele kohtuistungil väitnud, et reaalturuväärtuse põhimõte on tema arvates vahend selleks, et hinnata kontsernisiseste tehingute hinnataset.

131 Seoses reaalturuväärtuse põhimõtte õigusliku olemusega leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 228, et reaalturuväärtuse põhimõte peab olema vältimatult kontserni kuuluvate ettevõtjate suhtes kohaldatud maksumeetmetele ELTL artikli 107 alusel antava komisjoni hinnangu lahutamatu osa sõltumata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte võtnud oma riigisisesesse õigussüsteemi. Komisjon täpsustas, et tema kohaldatud reaalturuväärtuse põhimõtte näol on tegemist

maksustamise valdkonnas kohaldatava üldise võrdse kohtlemise põhimõttega, mis kuulub ELTL artikli 107 kohaldamisalasse. Komisjoni selline seisukoht põhineb 22. juuni 2006. aasta kohtuotsusel Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), mis käsitles Belgia koordinatsioonikeskuste maksustamise korda ja milles Euroopa Kohus leidis, et sellise korra kohaselt ette nähtud maksustatava tulu kindlaksmääramise meetodiga anti nendele keskustele valikuline eelis. Konkreetsemalt osutas komisjon kõnealuse kohtuotsuse punktile 96, milles Euroopa Kohus leidis, et nende keskuste maksustatavate tulude kindlaksmääramise meetod „ei võimalda […] jõuda vaba konkurentsi tingimustes eksisteerivatele hindadele lähedastele siirdehindadele".

132 Seoses reaalturuväärtuse põhimõtte rakendamisega märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 227, et „[s]elleks et hinnata, kas Luksemburg[i Suurhertsogiriik] andis FFT-le valikulise eelise, [pidi] komisjon kontrollima, kas FFT maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks kasutatud meetod, millega Luksemburgi maksuhaldur vaidlusaluse maksuotsuse vastuvõtmisega nõustus, erine[s] sellisest meetodist, mille tulemusel saad[i] turutingimustele ning sellega seoses ka reaalturuväärtuse põhimõttele lähedane usaldusväärne väärtus". Vaidlustatud otsuse põhjenduses 228 lisas komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõtet kohaldatakse selleks, et määrata kindlaks, kas kontserni kuuluva äriühingu maksustatav kasum on äriühingu tulumaksuga maksustamise seisukohalt arvutatud sellise meetodi kohaselt, mis läheneb turutingimustele, nii et seda äriühingut ei kohelda soodsamalt äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel kui integreerimata äriühinguid, kelle maksustatava kasumi määras turg.

133 Seega tuleb hinnata, kas komisjon võis analüüsida vaadeldavat meedet, lähtudes vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõttest, mis on esitatud eespool punktides 130–132 ning mille kohaselt kontrollitakse, kas kontsernisiseseid tehinguid tasustatakse nii, nagu need oleksid sõlmitud turutingimustel.

134 Nagu on märgitud eespool punktis 104, tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kuigi liidu õiguse praeguses arengujärgus kuulub otsese maksustamise valdkond liikmesriikide pädevusse, peavad viimased selle pädevuse teostamisel siiski arvestama liidu õigusega (vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Niisiis ei jää liikmesriikide sekkumine otsese maksustamise valdkonnas vaatamata sellele, et see on seotud küsimustega, mida ei ole liidus ühtlustatud, riigiabi kontrolli käsitlevate õigusnormide kohaldamisalast välja.

135 Sellest tuleneb, et komisjon võib lugeda maksumeedet riigiabiks, kui selleks vajalikud tingimused on täidetud (vt selle kohta 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, ja 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81). Nimelt peavad liikmesriigid oma maksupädevust teostama kooskõlas liidu õigusega (3. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 37). Järelikult peavad liikmesriigid selles kontekstis hoiduma võtmast meetmeid, mis võiksid endast kujutada siseturuga kokkusobimatut riigiabi.

136 Ent seoses tingimusega, mille kohaselt peab vaadeldav meede andma majanduseelise, tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktikas loetakse riigiabiks selline sekkumine, mis võib oma vormist sõltumata ettevõtjaid otseselt või kaudselt soodustada või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida abisaajast ettevõtja tavalistes turutingimustes ei oleks saanud (vt 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika; ning 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

137 Konkreetsemalt kujutab meede, millega ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksusoodustuse, mis ei too küll kaasa riigi ressursside ülekandmist, ent asetab selle saajad teistest maksukohustuslastest soodsamasse rahalisse olukorda, endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (15. märtsi

1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14; vt ka 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

138 Maksumeetmete korral saab soodustuse olemasolu tuvastada üksnes võrdluses „tavapärase“ maksustamisega (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). Seega annab selline meede abisaajale majanduseelise juhul, kui see leevendab ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei ole küll toetused selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

139 Järelikult tuleb selleks, et teha kindlaks maksusoodustuse olemasolu, võrrelda meetme kohaldamise tulemusel tekkivat abisaaja olukorda sellise olukorraga, mis tekiks meetme puudumisel (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Cellnex Telecom ja Telecom Castilla-La Mancha *vs.* komisjon, C-91/17 P ja C-92/17 P, ei avaldata, EU:C:2018:284, punkt 114) ja tavapäraste maksueeskirjade kohaldamisel.

140 Ettevõtjate kontserni kuuluva integreeritud äriühingu maksualase olukorra määratlemisega seoses tuleb kohe märkida, et sellise äriühingu tehtud kontsernisiseste tehingute hinnad ei ole kindlaks määratud turutingimustel. Need hinnad on nimelt samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel kokku lepitud, mistõttu ei ole neid kujundanud turujõud.

141 Ent kui riigisiseses maksuõiguses ei tehta äriühingu tulumaksu kohaldamisel vahet integreeritud ettevõtjate ja sõltumatute ettevõtjate vahel, siis maksustatakse sellise integreeritud ettevõtja majandustegevusest tulenevat kasumit nii, nagu tuleneks see turuhinnaga tehtud tehingutest. Neil asjaoludel tuleb märkida, et kui komisjon hindab talle ELTL artikli 107 lõikega 1 antud pädevuse raames sellise integreeritud ettevõtja suhtes kohaldatud maksumeedet, võib ta võrrelda sellise integreeritud ettevõtja maksukoormust, mis tuleneb vaadeldava maksumeetme rakendamisest, sellise maksukoormusega, mis tuleneb riigisisese tavapärase maksuõiguse kohaldamisest ettevõtja suhtes, kes on võrreldavas faktilises olukorras ja kes tegutseb turutingimustes.

142 Lisaks sellele, nagu komisjon tõi õigustatult välja vaidlustatud otsuses, toetab selliseid järeldusi 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), mis käsitles Belgia maksuõigust, mille kohaselt integreeritud äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid koheldakse samadel tingimustel. Euroopa Kohus on selle kohtuotsuse punktis 95 tunnistanud vajadust võrrelda endast erandit kujutavat abikava „üldise maksusüsteemiga, mis tugineb vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja tulude ja kulude erinevusele“.

143 Seda silmas pidades, kui riiklikud ametiasutused on integreeritud äriühingu suhtes kohaldatava sellise maksumeetme kaudu nõustunud teatava kontsernisisese tehingu hinnatasemega, võimaldab ELTL artikli 107 artikkel 1 komisjonil veenduda, et see hinnatase vastab turutingimustel kujunenud hinnatasemele ning kontrollida, kas meetme kohaldamine võimaldab vähendada sellise ettevõtja eelarvel tavapäraselt lasuvat finantskoormust, andes ettevõtjale eelise nimetatud artikli tähenduses. Komisjoni vaidlustatud otsuses kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõte on seega vahend, mis võimaldab teha sellist kontrolli komisjonile ELTL artikli 107 lõikega 1 antud pädevuse raames. Komisjon on lisaks sellele põhjendatult täpsustanud vaidlustatud otsuse põhjenduses 225, et ta käsitab reaalturuväärtuse põhimõtet kui võrdlusalust, et määrata kindlaks, kas kontserni kuuluv ettevõtja saab sellise maksumeetme tulemusena, millega määratakse kindlaks tema siirdehinnad, eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

144 Samuti tuleb täpsustada seda, et kui komisjon kasutab seda vahendit selleks, et kontrollida, kas maksumeetme kohaldamisel on integreeritud ettevõtja maksustataval kasumil turutingimustel saadud maksustavale kasumile lähedane usaldusväärne väärtus, saab ta tuvastada eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses üksnes juhul, kui erinevus kahe võrdlusteguri vahel on suurem kui sellise lähenduse saamiseks kasutatud meetodi olemuslik veapiir.

145 Praegusel juhul hõlmab vaadeldav eelotsus FFT kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud ülesannete täitmise eest makstava tasu kindlaksmääramist ja selle alusel tema maksustatava kasumi kindlaksmääramist Luksemburgi äriühingu tulumaksu seaduse alusel, mis lähtub – sõltumata sellest, kas tavapäraseid maksueeskirju tuleb määratleda laias või kitsas tähenduses – põhimõttest, et Luksemburgi integreeritud ettevõtjaid ja sõltumatuid ettevõtjaid maksustatakse äriühingu tulumaksuga sama moodi. Seega oli komisjonil võimalik kontrollida, kas FFT maksustatav kasum vaadeldava eelotsuse kohaldamisel oli väiksem, kui FFT maksukoormus oleks olnud ilma kõnealuse eelotsuseta ning selle määratlemine oleks toimunud Luksemburgi tavapäraste maksueeskirjade kohaselt. Kuivõrd FFT on integreeritud ettevõtja ja Luksemburgi maksuseaduses nähakse ette sellise integreeritud ettevõtja majandustegevusest tuleneva kasumi maksustamine nii, nagu see tuleneks turuhinnaga sooritatud tehingutest, tuleb vaadeldava eelotsuse hindamisel võrrelda selle eelotsuse kohaldamisel saadud FFT maksustatavat kasumit olukorraga, mis tuleneb Luksemburgi tavapärase maksuõiguse eeskirjade kohaldamisest faktiliselt võrreldavas olukorras oleva ja vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja suhtes. Kui vaadeldavas eelotsuses on nõustutud teatava kontsernisisese tehingu hinnatasemega, tuleb seoses sellega kontrollida, kas see hinnatase vastab turutingimustel kujunenud hinnatasemele.

146 Seejuures tuleb täpsustada, et kui analüüsitakse seda, kas integreeritud ettevõtja on saanud eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, ei saa komisjonile ette heita, et ta kasutas sellist siirdehindade kindlaksmääramise meetodit, mida ta pidas vaadeldaval juhul asjakohaseks selleks, et analüüsida siirdehindade taset tehingu või mitme tihedalt seotud tehingu puhul, mis on osa vaidlustatud meetmest. Komisjon peab siiski põhjendama oma meetodi valikut.

147 Isegi kui komisjon märkis õigustatult, et OECD suunised ei ole tema jaoks formaalselt siduvad, tunnistas ta vaidlustatud otsuse põhjenduses 87, et need suunised põhinevad siiski tunnustatud eksperdirühmade olulistel töödel ning kajastavad siirdehindade valdkonnas rahvusvahelisel tasandil saavutatud konsensust ja neil on seetõttu ilmselge praktiline tähtsus siirdehindadega seotud küsimuste tõlgendamisel.

148 Seega on komisjon põhjendatult leidnud, et ta võib ELTL artikli 107 artikli 1 alusel tehtava analüüsi raames kontrollida, kas kontsernisiseste tehingute eest makstav tasu on samaväärne turutingimustel kokkulepitud tehingute omaga. Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT muud argumendid ei sea seda seisukohta kahtluse alla.

149 Esiteks, seoses FFT argumendiga, mille kohaselt ei ole komisjon tema kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte puhul välja toonud mingit õiguslikku alust, tuleb samas märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 228 ja 229 on komisjon kinnitanud, et vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõte kehtib olenemata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte oma õigussüsteemi üle võtnud või mitte. Komisjon täpsustas samuti, et ta ei ole analüüsinud seda, kas vaadeldav eelotsus on kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega, mis on sätestatud tulumaksuseaduse artikli 164 lõikes 3 või ringkirjas, millega võetakse reaalturuväärtuse põhimõte üle Luksemburgi õigusesse. Komisjon kinnitas samuti, et tema kohaldatud reaalturuväärtuse põhimõte erineb põhimõttest, mida käsitleb OECD näidislepingu artikkel 9.

150 Samas on komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 228 täpsustanud, et kontserni kuuluvate ettevõtjate suhtes kohaldatud maksumeetmete hindamisel vastavalt ELTL artiklile 107 tuleb tingimata rakendada reaalturuväärtuse põhimõtet ning et reaalturuväärtuse põhimõte vastab maksustamise valdkonnas võrdse kohtlemise üldpõhimõttele, mis kuulub ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse.

151 Vaidlustatud otsusest tuleneb seega, et komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõte on vahend, mida ta õigustatult kasutas ELTL artikli 107 lõike 1 kohase analüüsi tegemisel.

152 On tõsi, et komisjon kinnitas kohtuistungil, et reaalturuväärtuse põhimõte, nagu ta seda vaidlustatud otsuses kirjeldas, ei tulene liidu õigusest ega rahvusvahelisest õigusest, vaid see on osa tavapärasest maksusüsteemist, mis on sätestatud riigisisese õigusega. Seega väidab komisjon, et kui liikmesriik on oma riigisisese maksusüsteemi raames otsustanud kohaldada eraldiseisval juriidilisel isikul põhinevat lähenemisviisi, mille kohaselt maksuõigus on seotud juriidiliste isikutega ja mitte majandusüksustega, hõlmab selline lähenemisviis lahutamatu osana ka reaalturuväärtuse põhimõtet, mis on vastavas liikmesriigis siduv põhimõte, sõltumata sellest, kas see põhimõte on otseselt või kaudselt üle võetud riigisisesesse õigusesse.

153 Sellega seoses on Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT kohtuistungil väitnud, et nende väidete põhjal tundub, et komisjon on muutnud oma seisukohta reaalturuväärtuse põhimõtte kohta, võrreldes sellega, mida ta on kirjeldanud vaidlustatud otsuses. Samas, isegi kui eeldada, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud tõlgendus leiab kinnitust, tuleb igal juhul märkida, et komisjon ei saa kohtuistungi staadiumis muuta vaidlustatud otsuses väljendatud reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslikku alust (vt selle kohta 25. juuni 1998. aasta kohtuotsus British Airways jt *vs.* komisjon, T-371/94 ja T-394/94, EU:T:1998:140, punkt 116). Igal juhul tuleb märkida, et kohtuistungil esitatud täpsustus ei sea kahtluse alla eespool punktis 151 tehtud järeldust, mille kohaselt tuleneb vaidlustatud otsusest, et reaalturuväärtuse põhimõtet saab kasutada ELTL artikli 107 lõike 1 kohase analüüsi tegemisel. Lisaks sellele tuleneb Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud menetlusdokumentidest, et nad on vaidlustatud otsusest õigesti aru saanud selles tähenduses, et vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtet kasutatakse ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtava riigisisese maksumeetme analüüsimisel.

154 Seega tuleb tagasi lükata FFT väide, mille kohaselt komisjon ei ole tema kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte puhul osutanud mitte mingile õiguslikule alusele.

155 Teiseks, kuna FFT väidab, et komisjon ei täpsustanud vaidlustatud otsuses kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte sisu, piisab sellest, kui märkida, et vaidlustatud otsusest tuleneb, et tegemist on vahendiga, mis võimaldab kontrollida, kas kontsernisiseste tehingute eest makstav tasu on samaväärne sõltumatute ettevõtjate vahel kokkulepitud tehingute omaga (vt eespool punkt 151). Seega tuleb see argument tagasi lükata.

156 Kolmandaks, Luksemburgi Suurhertsogiriik heidab komisjonile sisuliselt ette, et komisjon hindas eelotsust reaalturuväärtuse põhimõttest lähtudes, nagu ta seda kirjeldab vaidlustatud otsuses, kuigi tegemist on Luksemburgi maksuõiguses tundmatu kriteeriumiga. Ta väidab, et vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõte võimaldab komisjonil ette näha maksustatava kasumi kindlaksmääramise meetodiga seotud eeskirjad, mis puuduvad riigisiseses õiguses, ning see toob kaasa varjatud ühtlustamise otsese maksustamise valdkonnas, mis on vastuolus liikmesriikide maksuautonoomiaga. See argument tuleb siiski tagasi lükata.

157 Sellega seoses piisab nimelt, kui märkida, nagu on tõdetud ka eespool punktides 138 ja 141, et kuigi „tavapärane“ maksustamine on määratletud riigisiseste maksueeskirjadega ja kuigi eelise olemasolu tuleb kindlaks teha nende eeskirjade alusel, võimaldab ELTL artikli 107 lõige 1, juhul kui nendes riigisisestes maksueeskirjades on sätestatud, et sõltumatuid äriühinguid ja integreeritud äriühinguid maksustatakse samadel tingimustel, komisjonil kontrollida, kas kontsernisiseste tehingute hinnatase, millega riiklikud ametiasutused on integreeritud ettevõtja maksubaasi määratlemise osas nõustunud, vastab sellisele hinnatasemele, mis oleks saadud reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel.

158 Seetõttu, kui komisjon kontrollib, kas riigisisese maksumeetme abil heaks kiidetud meetod võimaldab saavutada tulemuse, mis vastab reaalturuväärtuse põhimõttele sellisel kujul, nagu see on määratletud eespool punktis 151, ei ületa komisjon oma volitusi.

159 Lisaks sellele, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT väidavad, et komisjon andis hinnangu reaalturuväärtuse põhimõtte alusel, analüüsimata eelise olemasolu lähtuvalt riigisisesest maksuõigusest, piisab sellest, kui märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustest 231, 266, 276, 291, 301 ja 339 ilmneb ühemõtteliselt, et komisjon analüüsis, kas vaadeldava eelotsuse tulemusel väheneb FFT maksukohustus võrreldes maksukohustusega, mis tal oleks tavapäraselt olnud Luksemburgi maksueeskirjade kohaselt. Komisjon püüdis seega uurida, kas vaadeldav eelotsus tõi kaasa maksukohustuse vähenemise riigisiseste eeskirjade alusel. Kuigi komisjoni sellekohane analüüs tugines reaalturuväärtuse põhimõttele, kasutas ta seda, nagu on märgitud eespool punktis 151, vahendina, mis võimaldas tal kontrollida, kas FFT siirdehindade taset oli kunstlikult vähendatud võrreldes olukorraga, mille puhul hinnad oleks kujunenud turutingimustel. Sellega seoses tuleb tagasi lükata argument, mille kohaselt komisjon asendas Luksemburgi maksuõiguse eeskirjad välise eeskirjaga.

160 Neljandaks, FFT ja Iirimaa väidavad sisuliselt, et komisjon on vaidlustatud otsuses ekslikult kinnitanud üldise võrdse kohtlemise põhimõtte olemasolu maksustamise valdkonnas.

161 Komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 228 küll märkinud, et reaalturuväärtuse põhimõte vastab maksustamise valdkonnas üldise võrdse kohtlemise põhimõttele, mis kuulub ELTL artikli 107 lõikest 1 kohaldamisalasse. Samas ei saa seda sõnastust käsitleda kontekstist eraldi ning seda ei saa tõlgendada nii, et komisjon on kinnitanud ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalas oleva maksuga seotud üldise võrdse kohtlemise põhimõtte olemasolu, kuna selline tõlgendus annaks sellele sättele liiga laia ulatuse.

162 Igal juhul tuleneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 222–231 ja eeskätt selle otsuse põhjendustest 226 ja 229 kaudselt, kuid vältimatult, et vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtet kasutab komisjon üksnes kui vahendit, mis võimaldab tal kontrollida, et kontsernisiseseid tehinguid tasustatakse nii, nagu need oleks sõlminud sõltumatud ettevõtjad. FFT ja Iirimaa väide ei sea kahtluse alla eespool punktis 146 esitatud tõdemust, mille kohaselt komisjon võib ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtava analüüsi raames kontrollida, kas kontsernisiseseid tehinguid tasustati nii, nagu need oleks sõlmitud turutingimustel.

163 Seega tuleb see FFT ja Iirimaa argument tagasi lükata.

164 Viiendaks, FFT heidab komisjonile ette, et komisjon on vaidlustatud otsuses kaldunud kõrvale ametliku uurimismenetluse algatamise otsuses esitatud reaalturuväärtuse põhimõtte määratlusest. FFT märgib sellega seoses, et komisjon osutas ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse punktides 14 ja 62 OECD näidislepingu artiklile 9.

165 Siinkohal tuleb märkida, et FFT ei too välja mingeid õiguslikke tagajärgi oma etteheite puhul, mille kohaselt vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõte erineb reaalturuväärtuse põhimõttest, millele komisjon osutab menetluse algatamise otsuses. Seetõttu tuleb see argument edutuna tagasi lükata.

166 Igal juhul tuleb asjaomane argument ka põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

167 Ühelt poolt, kui komisjon osutas ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse punktis 14 „reaalturuväärtuse põhimõttele, mis on määratletud [OECD näidislepingu] artiklis 9“, tegi ta seda jaos „Ülevaade siirdehindade valdkonnas tehtud maksuotsustest“. FFT viidatud menetluse algatamise otsuse punktist 14 ei ilmne, et komisjoni esialgne hinnang põhineb OECD näidislepingu artiklil 9. Seejuures, kui komisjon osutas FFT viidatud menetluse algatamise otsuse põhjenduses 62 OECD suunistele, kirjeldab komisjon seda üksnes kui „viitedokumenti“ või kui „asjakohaseid suuniseid“. Kuid selline kirjeldus ei erine komisjoni vaidlustatud otsuses esitatust.

168 Teiselt poolt tuleb märkida, et ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse põhjendustest 58 ja 59 ilmneb, et komisjon esitas juba menetluse selles etapis oma seisukoha, mille kohaselt ta võib ELTL artikli 107 alusel tehtava kontrolli käigus kohaldada reaalturuväärtuse põhimõtet selleks, et hinnata, kas maksumeetme abil antakse integreeritud ettevõtjale valikuline eelis.

169 Sellega seoses tuleb märkida, et ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse põhjenduses 61 tõi komisjon välja, et selliste siirdehindade suhtes kohaldatava maksustamisega, mis ei vasta reaalturuväärtuse põhimõttele ja toob kaasa meetmest kasusaaja maksubaasi vähenemise, antakse talle eelis. Komisjoni selline tõdemus tugines tollal 22. juuni 2006. aasta kohtuotsusele Belgia ja Forum 187 *vs*. komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), nagu ka hiljem vaidlustatud otsuses.

170 Kuuendaks, tagasi tuleb lükata FFT argument, mille kohaselt kaldub komisjoni seisukoht seoses reaalturuväärtuse põhimõttega kõrvale tema varasemast otsustuspraktikast, kuna kõnealune otsustuspraktika, mis käsitleb muid juhtumeid, ei saa mõjutada vaidlustatud otsuse kehtivust, mida saab hinnata vaid EL toimimise lepingu objektiivsete normide alusel (vt sellega seoses 20. mai 2010. aasta kohtuotsus Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, punkt 21).

171 Seitsmendaks, kuigi FFT märgib, et komisjon on olnud määratletud reaalturuväärtuse põhimõttega seoses väga läbipaistmatu, keeldudes talle esitamast selle põhimõttega seotud slaide, mida komisjon kasutas riigiabi valdkonda käsitleval seminaril Brüsselis, tuleb see väide edutuna tagasi lükata. Komisjoni seisukoht seoses reaalturuväärtuse põhimõttega tuleneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 219–231, seega ei vähenda asjaolu, et komisjon ei ole esitanud slaide pärast teatud seminari, mingil määral vaidlustatud otsuse kehtivust.

172 Kaheksandaks, FFT märgib, et vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõte erineb OECD kasutatavast. FFT väidab, et OECD määratluse kohaselt on lubatav teha „asjakohaseid korrigeerimisi“, nagu FFT ülesannete eest tasu arvutamisel ettevõtja osaluse tütarettevõtjates väljajätmine. Seda asjaolu on väidetavalt selgitatud ka hagiavaldusele lisatud majandusnõustamist pakkuva ettevõtte aruandes. See väide tuleb osaliselt vastuvõetamatuse ja osaliselt põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

173 Seoses väitega, et reaalturuväärtuse põhimõte erineb OECD kasutatavast, ei ole FFT esitanud ühtegi konkreetset argumenti, välja arvatud väide, mis on seotud tema osaluste arvessevõtmisega. Kuigi FFT väidab, et komisjon on rikkunud OECD suuniste punkti 2.74, mille kohaselt tuleb tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel teha asjakohaseid korrigeerimisi, peab lisaks asjaolule, millele on juhitud tähelepanu eespool punktis 147, märkima, et komisjon ei ole nende suunistega formaalselt seotud, ning erinevalt sellest, mida väidab FFT, ei ole komisjon jätnud kõrvale võimalust teha „asjakohaseid korrigeerimisi“. Komisjon piirdus vaid märkimisega, et vaadeldaval juhul ei olnud FFT osaluse FFNAs ja FFCs väljajätmine põhjendatud, seda küsimust käsitletakse lisaks punktides 273–278.

174 Lisaks sellele, kuigi ühelt poolt osutab FFT majandusnõustamisega tegeleva ettevõtte aruandele, milles ekspert esitab argumente, mille eesmärk on näidata, et komisjon ei oleks pidanud võtma arvesse FFT osalust tütarettevõtjates, on nendele argumentidele osutamine järjepideva kohtupraktika kohaselt vastuvõetamatu, kuna seda ei ole tehtud hagiavalduse tekstis endas. Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi kohtupraktikast nähtub, et teatavate punktide osas hagiavalduse saab teksti toetada ja täiendada viidetega hagiavaldusele lisatud dokumentide lõikudele, ei saa üleüldine viide muudele dokumentidele, mis võivad olla isegi hagiavaldusele lisatud, asendada hagiavalduse olulisi osi ning lisadel on üksnes tõenduslik ja abistav ülesanne (vt 30. jaanuari 2007. aasta kohtuotsus France Télécom *vs*. komisjon, T-340/03, EU:T:2007:22, punkt 167 ja seal viidatud kohtupraktika).

175 Teiselt poolt tuleb igal juhul märkida, et isegi kui eeldada, et komisjon ei ole ekslikult teinud „asjakohaseid korrigeerimisi“, millele FFT osutab, ei saa see mõjutada tõdemust, mille kohaselt FFT ei esita mitte ühtegi veenvat põhjendust, mis võimaldaks mõista, miks komisjoni antud reaalturuväärtuse põhimõte on ekslik. Asjaolu, et OECD suunistes on ette nähtud „asjakohased korrigeerimised“, mis

võimaldavad arvesse võtta iga konkreetse juhtumi faktilisi asjaolusid, ning et vaadeldaval juhul võivad esineda asjaolud, mis nõuavad selliste korrigeerimiste tegemist, ei saa kahtluse alla seada tõdemust, mille kohaselt nõuab reaalturuväärtuse põhimõte sisuliselt seda, et integreeritud ettevõtjad kehtestaksid sellised siirdehinnad, mis vastavad konkurentsitingimustes kehtestatud hindadele, see vastab komisjoni vaidlustatud otsuses tehtud analüüsile.

176 Üheksandaks, tagasi tuleb lükata Luksemburgi Suurhertsogiriigi argument, mille kohaselt on vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõte subjektiivne ja meelevaldne. Ühelt poolt piisab sellest, kui märkida, et nagu tuleneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 231, seisneb reaalturuväärtuse põhimõtte kohane analüüs selles, et hinnatakse, kas vaadeldavas eelotsuses heaks kiidetud siirdehindade kindlaksmääramise meetod võimaldab saada turuväärtusele lähedase usaldusväärse tulemuse. Teiselt poolt osutab komisjon oma analüüsis ulatuslikult OECD suunistele, mis kajastavad laialdast konsensust. Seejuures ei vaidlusta Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT viimast asjaolu.

177 Kümnendaks, FFT märgib, et komisjon ei ole selgitanud, millisel õiguslikul alusel ta on tuletanud vaidlustatud otsuses kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte, samuti ei selgita ta selle põhimõtte sisu, rikkudes sellega ELTL artiklis 296 sätestatud põhjendamiskohustust.

178 Selle kohta tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab ELTL artikli 296 lõikes 2 nõutav põhjendus vastama akti laadile ning sellest peab selgelt ja ühemõtteliselt ilmnema akti koostanud institutsiooni arutluskäik, nii et huvitatud isikutel oleks võimalik teada saada võetud meetme põhjused ja pädeval kohtul teha kontrolli. Põhjendamise nõude hindamisel tuleb arvestada juhtumi asjaolusid, eelkõige akti sisu, põhjenduste olemust ning seda huvi, mis võib olla selgituste saamiseks akti adressaatidel või teistel isikutel, keda akt otseselt ja isiklikult puudutab. Ei ole nõutud, et põhjendus täpsustaks kõiki asjakohaseid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, kuna otsuse põhjenduse vastavust ELTL artikli 296 lõike 2 nõuetele ei tule hinnata mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja asjaomase valdkonna õigusnormide kogumit silmas pidades (vt 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon, C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika).

179 Vaadeldaval juhul on eespool punktides 149–151 ja154 juba tõdetud, et erinevalt sellest, mida väidab FFT, on komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 219–231 täpsustanud reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslikku alust ja sisu. Seega tuleb asuda seisukohale, et nende küsimustega seoses on vaidlustatud otsus piisavalt põhjendatud. Lisaks sellele, nagu on märgitud eespool punktis 153, tuleneb Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud menetlusdokumentidest kogumis, et nad on vaidlustatud otsusest õigesti aru saanud selles tähenduses, et vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtet kasutatakse ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtava riigisisese maksumeetme analüüsimisel.

180 Üheteistkümnendaks, kuigi FFT märgib, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 219–231 ja eeskätt vaidlustatud otsuse põhjenduses 228 komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõte toob kaasa õiguskindlusetuse ja segaduse, mis ei võimalda olla kindel selles, kas siirdehindadel põhinev eelotsus on kooskõlas riigiabi valdkonnas kohaldatavate eeskirjadega või mitte, tuleb see argument tagasi lükata.

181 Kohtupraktika kohaselt nõuab õiguskindluse põhimõte, mis on liidu õiguse üldpõhimõte, et õigusnormid oleksid selged ja täpsed, ning selle eesmärk on tagada liidu õigusega reguleeritavate õiguslike olukordade ja suhete prognoositavus (15. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Duff jt *vs.* komisjon, C-63/93, EU:C:1996:51, punkt 20).

182 Kuid ühelt poolt tuleb märkida, et riigiabi mõiste on määratletud, lähtudes meetme mõjust selle saaja konkurentsipositsioonile (vt selle kohta 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 87). Sellest tuleneb, et ELTL artikli 107 kohaselt on

keelatud kõik abimeetmed, sõltumata nende vormist või kasutatud normitehnikast, mille abil sellist abi antakse (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 79).

183 Teiselt poolt tuleb märkida, et Luksemburgi maksuõiguse kohaselt kohaldatakse integreeritud ettevõtjate ja sõltumatute ettevõtjate suhtes äriühingu tulumaksuga maksustamisel samu tingimusi. Seda arvestades oli võimalik ette näha, et komisjonil on õigus selleks, et otsustada, kas eelotsusega antakse selle adressaadile eelis, kontrollida ELTL artiklis 107 sätestatud analüüsi abil, kas kõnealuses eelotsuses heaks kiidetud siirdehindade kindlaksmääramise meetod annab tulemuse, mis erineb hinnast, mis oleks kokku lepitud turutingimustel.

184 Igal juhul, kuivõrd FFT piirdub kinnitamisega, et ta leiab, et vaidlustatud otsuse põhjendus 228 on ebaselge ja võib kaasa tuua õiguskindlusetuse, piisab sellest, kui märkida, et vaidlustatud otsust tuleb vaadelda tervikuna. Nagu ilmneb eespool esitatud punktidest 130–132, täpsustas komisjon vaidlustatud otsuses reaalturuväärtuse põhimõtte määratlust, ulatust ja õiguslikku olemust. Lisaks sellele, nagu on sedastatud eespool punktis 115, ei tulene vaidlustatud otsusest komisjoni seisukoht, et mis tahes eelotsuse näol on tingimata tegemist riigiabiga ELTL artikli 107 tähenduses. Kui ei anta valikulist eelist eeskätt sellega, et selle tulemusel väheneb abisaaja maksukoormus, ei ole sellise eelotsuse näol tegemist riigiabiga ELTL artikli 107 tähenduses ning sellele ei laiene määruse 2015/1589 artiklis 2 sätestatud teatamiskohustus.

185 Kaheteistkümnendaks, niivõrd kui FFT väidab, et komisjon on rikkunud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, kuna keegi ei prognoosinud ega saanudki prognoosida, et komisjon kohaldab reaalturuväärtuse põhimõtet, mis erineb OECD ette nähtud reaalturuväärtuse põhimõttest, tuleb see etteheide tagasi lükata.

186 Piisab sellest, kui märkida, et väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kõigil ettevõtjatel, kellel institutsioon on konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud lootusi, on võimalus tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele (vt 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Kone jt *vs.* komisjon, C-510/11 P, ei avaldata, EU:C:2013:696, punkt 76 ja seal viidatud kohtupraktika). Vaadeldaval juhul FFT ei põhjenda ning isegi ei esita väiteid selle kohta, milles seisnevad talle antud komisjoni konkreetsed kinnitused selle kohta, et vaadeldav eelotsus ei vasta ELTL artiklis 107 sätestatud riigiabi tingimustele. Lisaks sellele, üksnes asjaolu, et FFT leiab, et komisjon on sõnaselgelt oma teatud varasemad otsused riigiabi valdkonnas rajanud OECD näidislepingu artiklis 9 määratletud reaalturuväärtuse põhimõttele, ei ole käsitatav konkreetsete kinnitustena eespool osutatud kohtupraktika tähenduses.

187 Neil asjaoludel tuleb kõik Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT etteheited, mis puudutavad vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtet, tagasi lükata osaliselt põhjendamatuse tõttu ja osaliselt edutuna.

b) Väide, mis on seotud FFT tasu kindlaksmääramisel kasutatud väära arvutusmeetodiga

188 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab sisuliselt, et vaadeldava eelotsusega ei antud FFT-le eelist, kuna see ei toonud kaasa FFT makstud maksusumma vähenemist. Sellega seoses ei nõustu Luksemburgi Suurhertsogiriik väidetavate vigadega FFT tasu arvutamise meetodi kohaldamisel, mille Luksemburgi maksuhaldur on väidetavalt heaks kiitnud, ja mille komisjon on välja toonud vaidlustatud otsuses.

189 Komisjon ei nõustu Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumentidega.

1) Sissejuhatavad märkused

190 Luksemburgi Suurhertsogiriik märgib esimese väite teises osas, et komisjon ei ole tõendanud, et vaadeldavas eelotsuses heaks kiidetud meetod ei ole kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega, olgu siis Luksemburgi riigisiseses õiguses kehtestatud reaalturuväärtuse põhimõttega, OECD suunistes esitatud reaalturuväärtuse põhimõttega või vaidlustatud otsuses komisjoni kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõttega.

191 Sisuliselt vaidleb Luksemburgi Suurhertsogiriik vastu komisjoni väidetavalt tuvastatud viiele veale FFT tasu arvutamise meetodis.

192 Esmalt seab Luksemburgi Suurhertsogiriik sisuliselt kahtluse alla komisjoni hinnangu, mille kohaselt ei oleks FFT omakapitali tulnud osadeks jaotada, vaid kogu FFT raamatupidamisliku omakapitali suhtes oleks tulnud kohaldada sama määra (edaspidi „esimene viga“).

193 Lisaks sellele märgib Luksemburgi Suurhertsogiriik, et erinevalt sellest, mida komisjon kinnitas vaidlustatud otsuses, ei ole ta teinud viga, nõustudes hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite kasutamisega (edaspidi „teine viga“) ja arvutades nende hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite summa (edaspidi „kolmas viga“). Lisaks ei nõustu ta sellega, et on teinud vea, võimaldades maha arvata FFT osalused FFCs ja FFNAs (edaspidi „neljas viga“). Teine, kolmas ja neljas viga on seotud esimese veaga, mis puudutab kapitali osadeks jaotamist.

194 Luksemburgi Suurhertsogiriik vaidleb vastu ka komisjoni tuvastatud viiendale veale, mis puudutab hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite suhtes kohaldatud 6,05% suuruse tootluse määra arvutamist (edaspidi „viies viga“).

195 Kuigi Luksemburgi Suurhertsogiriigi vaidlustatud viis viga, eeskätt omakapitali osadeks jaotamist puudutav esimene viga, ei ole vaidlustatud otsuses sellistena selgelt välja toodud, tuleb märkida, et need viis viga ilmnevad sisuliselt kõnealuse otsuse tekstist.

196 Tuleb märkida, et komisjon leidis vaidlustatud otsuse põhjendustes 248–301 (otsuse jaod 7.2.2.5–7.2.2.9), et FFT rahastamistegevuse eest makstava tasu suuruse kindlaksmääramise meetod, millega on vaadeldavas eelotsuses nõustutud, sisaldab mitut viga, mis on seotud meetodi valikuga, parameetrite ja korrigeerimisega. Sellega seoses tuleb märkida, et tuvastatud vead puudutavad ühelt poolt tasustatava kapitali suurust, st kasumlikkuse näitajat, ja teiselt poolt kohaldatavat tootluse määra.

197 Ühelt poolt, seoses tasustatava kapitali suurusega leidis komisjon sisuliselt, et tehtud valik, mille kohaselt omakapital jagati kolme kategooriasse, mille suhtes kohaldati erinevat tootluse määra, on ekslik, see väide vastab esimesele veale. Nagu tuleneb eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustest 265, 278 ja 287, leidis komisjon, et omakapitali suhtes tervikuna oleks tulnud kohaldada ühtset tootluse määra. Komisjon kinnitas vaidlustatud otsuse põhjenduses 265 seega, et kui oleks kasutatud raamatupidamislikku omakapitali, ei oleks olnud vaja arvutada eraldi „tasu ülesannete täitmise eest“.

198 Esimesest veast on tingitud teine kuni neljas viga, millest igaühte on käsitletud vaidlustatud otsuse teatud konkreetses jaos. Esmalt leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 249–266 (otsuse jagu 7.2.2.6), et hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite kasutamine kasumlikkuse näitajana oli ekslik, see väide vastab teisele veale. Vaidlustatud otsuse põhjendustes 267–276 (jagu 7.2.2.7) kinnitas komisjon, et isegi kui eeldada, et hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite kasutamine oleks võimalik, on Baseli II raamistiku analoogia alusel kohaldamine FFT hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite suuruse kindlaksmääramiseks ekslik; see väide vastab kolmandale veale. Vaidlustatud otsuse põhjendustes 277–291 (jagu 7.2.2.8) leidis komisjon, et FFNA ja FFC osaluste mahaarvamine oli ekslik; see väide vastab neljandale veale.

199 Teiselt poolt, seoses tootluse määraga leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 292–301 (jagu 7.2.2.9), et finantsvarade hindamise mudeli kohaldamiseks arvutatud tasustatava kapitali tootluse määr 6,05% oli ekslik; see väide vastab viiendale veale.

200 Üldkohus analüüsib seega üksteise järel viit komisjoni tuvastatud ning Luksemburgi Suurhertsogiriigi vaidlustatud viga, nagu need on esitatud eespool punktides 196–199.

201 Selle kohta märgib Üldkohus, et kohtuasja T-755/15 esimese väite teise osa raames lahknevad Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja komisjoni seisukohad küsimuses, millises ulatuses võis komisjon kontrollida meetodit, mida Luksemburgi Suurhertsogiriik kasutas vaadeldavas eelotsuses FFT tasu arvutamiseks, võttes arvesse siirdehindade hindamisega seotud ebakindlust ja asjaolu, et tegemist on sekkumisega riigisiseste ametiasutuste tegevusvabadusse.

202 Tuleb meeles pidada, et põhimõtteliselt on riigiabi kontrolli valdkonnas komisjonil kohustus esitada vaidlustatud otsuses tõendid sellise abi olemasolu kohta (vt selle kohta 12. septembri 2007. aasta kohtuotsus Olympiaki Aeroporia Ypiresies *vs*. komisjon, T-68/03, EU:T:2007:253, punkt 34, ja 25. juuni 2015. aasta kohtuotsus SACE ja Sace BT *vs*. komisjon, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 95). Seda silmas pidades on komisjon kohustatud korraldama hoolikalt ja erapooletult asjaomaste meetmete uurimise menetluse, et tal oleks abi olemasolu ning olenevalt olukorrast abi kokkusobimatuse või ebaseaduslikkuse kohta lõpliku otsuse tegemisel olemas võimalikult täielikud ja usaldusväärsed tõendid (vt selle kohta 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90, ja 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs*. komisjon, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 63).

203 Seevastu on ettevõtjate eristamise kehtestanud liikmesriik kohustatud tõendama, et eristamine on õigustatud asjaomase süsteemi olemuse ja ülesehitusega. Nimelt ei hõlma riigiabi mõiste riigipoolseid meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate eristamine ja mis on seega *a priori* valikulised, kui selline eristamine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse need meetmed kuuluvad (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus BNP Paribas ja BNL *vs*. komisjon, C-452/10 P, EU:C:2012:366, punktid 120 ja 121 ja seal viidatud kohtupraktika).

204 Eelnevat arvesse võttes pidi komisjon vaidlustatud otsuses tõendama, et ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses on riigiabi olemasolu tingimused täidetud. Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi liikmesriigil on kaalutlusõigus siirdehindade heakskiitmisel, ei jää komisjon sellise kaalutlusõiguse tõttu ilma pädevusest kontrollida, et siirdehindade abil ei anta valikulist eelist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seda silmas pidades peab komisjon arvestama asjaoluga, et reaalturuväärtuse põhimõte võimaldab tal kontrollida, kas liikmesriigis kinnitatud siirdehind vastab turutingimustele lähedasele usaldusväärsele tulemusele, ja kas sellise analüüsi käigus tuvastatud võimalik erinevus ei ole suurem kui selle lähedase tulemuse saamiseks kasutatud meetodi olemuslik veapiir.

205 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja komisjoni seisukohad lahknevad ka selles, milline on Üldkohtu kontrollipädevuse ulatus seoses komisjoni hinnangutega, mis puudutavad FFT maksustatava kasumi suuruse arvutamist. Komisjoni väitel on Üldkohtul selliste keeruliste majanduslike hinnangute suhtes piiratud kontrollipädevus. Sellega seoses tuleb märkida, et nagu tuleneb ELTL artiklist 263, on tühistamishagi eesmärk kontrollida selles loetletud liidu institutsioonide vastuvõetud aktide õiguspärasust. Seetõttu ei asenda sellise hagi raames esitatud väidete analüüs oma eesmärgi ega ka mõju poolest sellise juhtumi täieulatuslikku uurimist haldusmenetluses (vt selle kohta 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 84).

206 Riigiabi valdkonnas tuleb meeles pidada, et mõiste „riigiabi“ niisugusena, nagu see on määratletud EL toimimise lepingus, on õigusmõiste ja seda tuleb tõlgendada objektiivsete asjaolude alusel. Seetõttu peab liidu kohus, võttes arvesse nii talle esitatud kohtuasja konkreetseid elemente kui ka komisjoni antud hinnangute tehnilisust või keerukust, üldjuhul kontrollima küsimust täielikult, et otsustada, kas meede kuulub ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse (4. septembri 2014. aasta kohtuotsus SNCM

ja Prantsusmaa *vs.* Corsica Ferries France, C-533/12 P ja C-536/12 P, EU:C:2014:2142, punkt 15, ja 30. novembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa ja Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, punkt 87).

207 Seoses küsimusega, kas teatav integreeritud äriühingu siirdehindade kindlaksmääramise meetod vastab reaalturuväärtuse põhimõttele, tuleb märkida, et nagu eespool juba märgitud, kui komisjon kasutab seda vahendit ELTL artikli 107 lõike 1 alusel antavas hinnangus, peab komisjon võtma arvesse, et tegemist on ligikaudse tulemusega. Seega on Üldkohtu tehtava kontrolli eesmärk veenduda, et vaidlustatud otsuses tuvastatud vead, millel põhineb komisjoni seisukoht eelise olemasolu kohta, on suuremad kui turutingimustele lähedase usaldusväärse tulemuse andva meetodi kohaldamise olemuslik veapiir.

208 Neid täpsustusi arvesse võttes tuleb analüüsida komisjoni tuvastatud erinevaid vigu.

2) Esimene viga, mis on seotud FFT kogu omakapitali arvesse võtmata jätmisega

209 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et komisjon on ekslikult leidnud, et arvesse tuleks võtta kogu raamatupidamislikku omakapitali ning FFT suhtes tuleks kohaldada ühtset 10% suurust tootluse määra, sõltumata ettevõtja erinevatest tegevusvaldkondadest. Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et vaadeldavas eelotsuses kinnitatud meetodi alusel kohaldatakse „funktsionaalse analüüsi“ põhimõtet, mis vastab Luksemburgi ja OECD eeskirjadele ning mille eesmärk on võtta arvesse FFT tegevuse mitmekesisust ning mille puhul arvestatakse kasutatud varasid ja võetud riske. Luksemburgi Suurhertsogiriigi väitel tuleks FFT tasu kindlaksmääramisel eraldada varad või kapital, mis on seotud tehingutega või asjakohaste ülesannete täitmisega, nii et arvestada tuleks OECD suuniste kohaselt üksnes käibevara ja kasutatud kapitali. Ringkirjaga on need nõuded üle võetud, kuna selle kohaldamisalast on kõigepealt jäetud välja valdusühinguna tegutsemisega seotud ülesanded, seejärel kasutatakse selles OECD suuniste terminoloogiat ning viimaseks määratakse kindlaks omakapital, mille abil kaetakse rahastamistegevusega seotud riskid.

210 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

i) Märkused vaadeldava eelotsuse kohta

211 Esiteks, nagu tuleneb vaadeldavast eelotsusest ja nagu on tuvastatud vaidlustatud otsuses (vt eeskätt kõnealuse otsuse põhjendus 70), käsitleb vaadeldav eelotsus FFT tasu, mis on seotud kontsernisisese rahastamistegevuse ja rahaliste vahendite haldamisega. Seetõttu arvutatakse FFT Luksemburgis tasumisele kuuluv maks, kasutades tavapärast Luksemburgis kohaldatavat äriühingu tulumaksu määra FFT puhaskasumi suhtes, võttes aluseks vaadeldavas eelotsuses kinnitatud tasu suuruse.

212 Sellega seoses tuleb esmalt märkida, et vaadeldavas eelotsuses on määratud kindlaks FFT tasu tehingute eest, mis on seotud tema kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega. Pooled on ühel nõul selles, et seda liiki tehinguid maksustatakse maksuseaduse alusel.

213 Samuti ei vaidle pooled vastu sellele, et kuna FFT kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud tehingute puhul on tegemist kontsernisiseste tehingutega, puudutab vaadeldav eelotsus nende tehingute siirdehindade kindlaksmääramist tasemel, mis vastab sellisele tasemele, mida oleks kasutatud juhul, kui sellelaadsed tehingud oleks sõlmitud sõltumatute äriühingute vahel turutingimustel. Lisaks sellele ei vaidle pooled vastu sellele, et see eelotsus võimaldab FFT-l kindlaks määrata oma maksubaasi Luksemburgis.

214 Samuti ei ole komisjon vaidlustatud otsuses vaielnud vastu vaadeldavas eelotsuses kinnitatud valikule kasutada FFT rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud tehingute siirdehindade asjakohasel tasemel kindlaksmääramiseks tehingupõhise tootluse meetodit. Sellega seoses on ilmne, et tehingupõhise tootluse meetodi nõuetekohane kohaldamine vaadeldaval juhul seisneb kapitali tootluse analüüsimises.

215 Poolte seisukohad lahknevad seega sisuliselt üksnes selles, milline peaks olema FFT tasu tase tehingute eest, mis on seotud tema kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega.

216 Teiseks, nagu tuleneb siirdehindade aruandest ja nagu komisjon on märkinud vaidlustatud otsuse tabelis 2 ning otsuse põhjendustes 61, 62, 65 ja 70, on siirdehindade aruandes kasutatud kapitali tootluse arvutamiseks FFT 287 477 000 euro suuruse omakapitali osadeks jaotamist vastavalt kolme järgmisesse vahendite rühma:

– esiteks hüpoteetilised regulatiivsed omavahendid Baseli II raamistiku tähenduses „riskide“ rahastamiseks summas 28 523 000 eurot, mille suhtes kohaldatakse tootluse määra 6,05%;

– teiseks omavahendid, mida kasutatakse FFNAsse ja FFCsse tehtud investeeringute tasustamiseks ning mis on seotud FFT tegutsemisega „valdusühinguna “ summas 165 244 000 eurot, mille suhtes ei kohaldatud mingit tootluse määra;

– kolmandaks omavahendid „ülesannete“ täitmise rahastamiseks, summas 93 710 000 eurot, mille suhtes kohaldatakse tootluse määra 0,87%. Need vastavad kogu raamatupidamislikule omakapitalile, millest on maha arvatud hüpoteetilised regulatiivsed omavahendid ja FFT osaluste summa FFNAs ja FFCs.

217 Sellega seoses ei vaidle pooled vastu sellele, et omakapitali osadeks jaotamise tulemusel väheneb tootluse arvutamiseks arvessevõetav kapitali baas. Sisuliselt lahknevad nende seisukohad põhimõttes, mille kohaselt võetakse tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel arvesse spetsiifiliste ülesannete jaoks kasutavaid vahendeid, mille suhtes kohaldatakse erinevat tootluse määra. Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT leiavad nimelt, et selline kapitali osadeks jaotamine on kooskõlas OECD suuniste ja ringkirjaga ning ka asjakohane, võttes arvesse FFT eri tegevusvaldkondi. Komisjon leiab seevastu, et selline osadeks jaotamine on ekslik.

218 Seega tuleb analüüsida, kas komisjon on õigesti leidnud, et omakapitali osadeks jaotamine ja eri osade suhtes erinevate tootluse määrade kohaldamine ei võimaldanud saada reaalturuväärtusele lähedast usaldusväärset tulemust ning seega tõi kaasa FFT maksukoormuse vähenemise.

ii) Võimalus kapitali osadeks jaotamiseks OECD suuniste ja ringkirja alusel

219 Nagu pooled on sisuliselt tunnistanud kohtuistungil, ei ole OECD suunistes ega ringkirjas, mis neile suunistele osutab, lubatud ega keelatud integreeritud äriühingu kapitali osadeks jaotamine vastavalt tema erinevatele tegevustele.

220 Igal juhul ei võimalda mitte ükski Luksemburgi Suurhertsogiriigi poolt tema menetlusdokumentides esitatud argument asuda seisukohale, et OECD suunised või ringkiri võimaldaksid reaalturuväärtusele vastava tulemuse saamiseks kapitali osadeks jaotada.

221 Esiteks väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et kogu FFT omakapitali suhtes ühetaolise tootluse määra kohaldamisel ei arvestataks OECD suunistes esitatud soovitustega ning eeskätt nõudega teha asjaomase ettevõtja tegevuse „funktsionaalne“ analüüs, mille käigus eristatakse ettevõtja erinevaid tegevusalasid ja tehakse kindlaks iga tegevusalaga seotud varad ja riskid. Sellega seoses tuleb märkida, et erinevalt

sellest, mida väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik, ei võimalda „funktsionaalset analüüsi“ käsitlev OECD suuniste punkt D.1.2.2 järeldada, et vaadeldaval juhul tuleks pidada õigeks FFT kapitali osadeks jaotamist, lähtudes ettevõtja erinevatest tegevusvaldkondadest.

222 OECD suuniste punktist 1.42 tuleneb nimelt, et eraldada ja teatud konkreetse riskide ja tegevusaladega seostada on võimalik iga tegevusalaga seotud varasid ja mitte kapitali. Kuigi Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et nii kapitali kui ka varade tootlust võib kasutada näitajana tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel, ei tähenda see siiski omakapitali samastamist käibevaraga. Erinevalt käibevarast on kapital nimelt asendatav ja seotud riskiga, sõltumata tegevusest, mis sellega ellu viiakse.

223 Teiseks, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik osutab OECD suuniste punktidele 2.77 ja 2.78, piisab sellest, kui sellega seoses märkida, nagu ka komisjon, et kuigi neist punktidest tuleneb ühelt poolt, et sisuliselt tuleb arvesse võtta üksnes tehinguga seotud tegureid, ei nähta neis punktides ette, et arvesse tuleb võtta üksnes maksustatavate tegevusaladega seotud kapitali. Kuid, nagu komisjon õigustatult märgib, on kapital oma olemuselt asendatav.

224 Kolmandaks, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et Luksemburgi õiguse kohaselt on võimalik seostada teatud kapitali teatud ülesannete täitmisega, tuleb märkida, et nagu on näidatud eespool punktides 212–215, puudutab vaadeldav eelotsus üksnes FFT kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud tehingute tasustamist reaalturuväärtusele vastaval tasemel. Nagu tuleneb eespool esitatud punktidest 137–139, on komisjonil võimalik ELTL artikli 107 lõike 1 alusel kontrollida, kas sellise tasu tase oli reaalturuväärtusele vastavast tasemest madalam, ning sellest tulenevalt seda, kas eelotsusega anti FFT-le eelis. Kontrollitava tehingu funktsionaalne analüüs võimaldab eeskätt valida konkreetsel juhul hinnatava osapoole, kõige asjakohasema siirdehindade kindlaksmääramise meetodi ja hinnatava finantsnäitaja, samuti võimaldab see analüüs määrata kindlaks olulised võrreldavuse tegurid, mida tuleb arvesse võtta.

225 Seevastu ei käsitle vaadeldav eelotsus küsimust, kas FFT funktsionaalse analüüsi põhjal ei kuulu FFT kapitali teatud osad Luksemburgi maksuseaduse alusel maksustamisele.

226 Lisaks sellele põhineb Luksemburgi Suurhertsogiriigi etteheide ühel õigusteaduslikul artiklil Luksemburgi maksukorralduse ja suurhertsogi määruse kohta. Samas tuleb märkida, et isegi kui eeldada, et need Luksemburgi õigust puudutavad asjaolud on asjakohased selleks, et ELTL artikli 107 lõike 1 alusel hinnata, kas FFT tasu tase oli madalam kui reaalturuväärtusele vastav tase, ei võimalda need tõendada, et FFT omakapitali võis kapitali tootluse arvutamiseks jaotada osadeks, lähtudes ettevõtja erinevatest tegevusaladest.

227 Ühelt poolt, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik osutab suurhertsogi 16. juuli 1987. aasta määrusele, millega muudetakse suurhertsogi 23. juuli 1983. aasta määrust, millega rakendatakse 23. juuli 1983. aasta seaduse artiklit 1, millega muudetakse 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseaduse teatavaid sätteid (avaldatud 6. augusti 1987. aasta väljaandes *Mémorial*, A osa, nr 65, lk 1540), tuleb rõhutada, et selles määruses on sätestatud, et „on kokku lepitud, et aktivasse kuuluvaid varasid rahastatakse omavahenditest järgmises järjekorras: materiaalne ja mittemateriaalne põhivara, finantsvarad, kättesaadav ja realiseeritav vara“. Seega tuleb tõdeda, et selles suurhertsogi määruses ei nähta erinevalt sellest, mida väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik, ette seda, et äriühingu omakapitali võib seostada äriühingu teatud kindlate varadega.

228 Teiselt poolt, niivõrd kui Luksemburgi Suurhertsogiriik toob välja lõigu õigusteaduslikus ajakirjas avaldatud artiklist Luksemburgi maksukorralduse kohta, mille kohaselt „tuginedes täiel määral majanduslikele kaalutlustele, tuleb märkida, et Saksamaa lähenemisviisi kohaselt seostatakse pikaajalisi ressursse eeskätt pikaajaliste varade rahastamisega“ ning „sellest lähtuvalt võib eeldada, et omavahendite abil rahastatakse eeskätt põhivara“, tuleb öelda, et selline õiguskirjandusest võetud väide ei ole piisav selleks, et põhjendada Luksemburgi Suurhertsogiriigi seisukohta, mille kohaselt on äriühingu omakapitali võimalik tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel osadeks jaotada, et

seostada see konkreetsete varade või tegevusaladega. Nimelt, kui seda lõiku on võimalik mõista nii, et äriühingule kuuluvaid osalusi rahastatakse esmajärjekorras omavahenditest, ei tulene esitatud lõigust ühemõtteliselt vastust küsimusele, kas selline kaalutlus on asjakohane tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel ja eeskätt asjakohane selleks, et määrata kindlaks kapitali tootlus. Lisaks sellele on see lõik esitatud ilma siduva kontekstita ning ilma, et seda oleks põhjendatud õiguskirjanduse muude elementidega, mistõttu on selle põhjendav jõud märkimisväärselt piiratud.

229 Seetõttu tuleb järeldada, et integreeritud äriühingu kapitali osadeks jaotamine lähtuvalt äriühingu erinevatest tegevusvaldkondadest ei ole sõnaselgelt lubatud ega keelatud. Seda asjaolu arvestades tuleb kontrollida, kas vaadeldavas eelotsuses tehtud osadeks jaotamine on asjakohane, võttes arvesse vaadeldava juhtumi eriomaseid asjaolusid.

iii) Omakapitali osadeks jaotamise asjakohasus

230 Poolte seisukohad lahknevad küsimuses, kas komisjon on teinud vea, leides, et vaadeldaval juhul ei olnud kapitali osadeks jaotamine asjakohane.

231 Esiteks tuleb märkida, et vaadeldaval juhul ei ole FFT omakapitali osadeks jaotamine põhjendatud vajadusega eristada FFT eri ülesannete täitmise eest makstud tasu.

232 Vastupidi sellele, mida sisuliselt väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik, ei peegelda omakapitali osadeks jaotamine, mida vaadeldavas eelotsuses kinnitati, siirdehindade aruandes tehtud nn funktsionaalse analüüsi põhjal kindlaks määratud erinevaid ülesandeid või tegevusalasid, mille tasu tase vaadeldavas eelotsuses heaks kiideti.

233 Nagu on tõdetud eespool punktis 211, ei ole vaadeldavas eelotsuses heaks kiidetud meetod seotud FFT valdusühinguna tegutsemise eest tasu kindlaksmääramisega, vaid üksnes FFT kontsernisisese tasuga rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud ülesannete eest.

234 Sellega seoses tuleb märkida, et siirdehindade aruanne [*konfidentsiaalne*].

235 Kuid vaadeldavas eelotsuses kinnitatud omavahendite kolm kategooriat puudutavad vastavalt tasu riskide, valdusühinguna tegutsemise ja ülesannete täitmise eest. Lisaks sellele tuleb seoses viimati nimetatud kategooriaga märkida, et siirdehindade aruandes on täpsustatud, et [*konfidentsiaalne*]. See osa vastab seega kõikidele FFT tegevusaladele, mida on käsitletud vaadeldavas eelotsuses.

236 Neist kahest tõdemusest tuleneb seega, et erinevalt sellest, mida väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik, ei ole omakapitali osadeks jaotamine seotud FFT ülesannete eristamise vajadusega.

237 Teiseks tuleb nentida, et komisjon ei teinud viga, leides, et omakapitali osadeks jaotamine, nagu seda on kinnitatud vaadeldavas eelotsuses, ei ole asjakohane, kuna see osadeks jaotamine tugineb FFT omavahendite kasutamise puhtkunstlikul analüüsil.

238 Esiteks tuleb märkida, nagu seda on sisuliselt kinnitanud komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 282, et FFT omakapitali osadeks jaotamine ei ole asjakohane, kuna sellised vahendid on olemuslikult asendatavad. Nimelt, kuna kogu FFT omakapital on seotud riskidega ning on kasutatav FFT maksujõulisuse tagamiseks, tuleb seda kapitali tasustada täies ulatuses, ilma seda osadeks jaotamata.

239 Sellega seoses, isegi kui eeldada, et vastab tõele väide, et osa FFT omakapitalist on seotud FFNAs ja FFCs omandatud osalustega, mis on juba maksustatud ega kuulu seega enam maksustamisele, ei mõjuta see asjaolu mingil määral tõdemust, et see omakapitali osa on samuti seotud riskidega ning selle suhtes peaks seega kohaldatama riskidega seotud tasu.

240 Nimelt tuleneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 247 ja 286, et jaotades omakapitali osadeks, selle asemel, et võtta kogu omakapital aluseks, mille põhjal arvutatakse kapitali tootlus, jätab Luksemburgi Suurhertsogiriik tähelepanuta asjaolu, et selleks, et täita rahastamisega seotud ülesandeid ja selleks, et katta vajaduse korral rahastamistegevusega seotud kahjum, on vajalik kogu omakapital. Nimelt, nagu komisjon kohtuistungil märkis, kui kapitali ja laenusummade vaheline võimendustegur läheb [*konfidentsiaalne*]%-lt 1,3 või 1,5%-le, jääb see madalamaks väärtusest, mis on krediidiasutuse jaoks vastuvõetav.

241 Lisaks sellele tuleb rõhutada, nagu leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 247, ilma et Luksemburgi Suurhertsogiriik oleks sellele vastu vaielnud, et FFT-l on oluline roll võlatähtaegade ümberkujundamisel ja finantsvahenduses, kuna ta võtab turgudel laene kontserni rahastamiseks. Nimelt, nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 43, toimub FFT rahastamine selliste instrumentide abil nagu võlakirjade emiteerimine, tähtajalised pangalaenud ja sihtotstarbelised või mittesihtotstarbelised krediidiliinid. Seega tuleb märkida, nagu on muuseas tunnistanud ka Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuistungil antud vastustes, et kui FFT võtab turul laene oma tegevuse rahastamiseks, võtavad võlausaldajatest turuosalised arvesse tema kapitali tervikuna. FFT omakapitali osadeks jaotamise puhul, lähtudes tema tegevusvaldkondadest, ei võeta aga arvesse asjaolu, et tema maksustatav kasum muutub sõltuvalt tema laenudega seotud kuludest, mis omakorda sõltuvad eeskätt tema kapitali suurusest.

242 Teiseks on vaidlustatud eelotsuses kinnitatud kapitali kolm osa igal juhul kunstlikud.

243 Esmalt, seoses esimese osaga, st omavahenditega, mida kasutatakse riskide katmiseks, piisab sellest, kui märkida, et nagu on sedastatud eespool punktis 238, on kogu FFT omakapital seotud riskidega.

244 Teiseks, seoses teise osaga, st omavahenditega, mida kasutatakse FFNAs ja FFCs omandatud osaluste rahastamiseks, piisab sellest, kui märkida, et kuna kapital on asendatav, ei saa vahendeid, mis vastavad FFNAs ja FFCs omandatud osaluste rahastamise summale, eraldada FFT ülejäänud omavahenditest. Nimelt vastupidi sellele, mida väidavad nii Luksemburgi Suurhertsogiriik kui ka FFT kohtuistungil esitatud seisukohtades, kuigi osalused FFNAs ja FFCs ei tekita maksustatavaid dividende, kuna dividendid on juba maksustatud enne FFT-le kui valdusühingule jaotamist, tuleb siiski märkida, et FFT maksujõuetuse korral kasutataks nende osalustega seotud omavahendeid nagu kõikide muude omavahendite ülejääke FFT võlgade katmiseks. Neid asjaolusid arvestades on FFT kogu kapital, sõltumata sellest, kas seda saab seostada tema omandatud osalustega või mitte, igal juhul seotud riskidega ning seda tuleb arvesse võtta FFT tasu suuruse arvutamisel.

245 Lisaks sellele tuleb kontsernisisest konteksti silmas pidades käsitada emaettevõtja osalusi tütarettevõtjates tegelikkuses kontsernisisese laenu andmisele alternatiivse kapitalisüstina. Seega on vahetegemine teise osa ja esimese osa vahel, mis vastab siirdehindade aruande kohaselt omavahenditele, mis on seotud riskidega, eeskätt krediidi- ja vastaspoole riskidega (vaidlustatud otsuse põhjendus 58), ka sel põhjusel kunstlik, kuna mõlemad võivad olla lõppkokkuvõttes kontsernisisese finantstehingu teatud väljendus, nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik on seda sisuliselt tunnistanud ka kohtuistungil.

246 Seoses kolmanda osaga, st omavahenditega, mida kasutatakse ülesannete täitmiseks, tuleb märkida, nagu seda on esile toonud ka komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 277, et see osa vastab järelejäävale omakapitalile, mis saadakse omakapitali kogusummast omakapitali esimese ja teise osa lahutamisel. Sellest tuleneb, et kuna tegemist on kapitali järelejääva osaga, ei vasta see tegelikkuses mitte ühelegi konkreetsele ülesandele või tegevusalale. Lisaks sellele, nagu komisjon on õigustatult märkinud vaidlustatud otsuse põhjenduses 265, ei vasta see osa mitte ühelegi nõutava tootluse määra arvutamiseks kasutatavate omavahendite tavapärasele osale. Lisaks sellele tuleb märkida, et [*konfidentsiaalne*]. Need ülesanded vastavad aga sellistele ülesannetele, mille puhul on arvutatud FFT tasu, nagu see on kinnitatud vaadeldava eelotsusega. Seetõttu tuleb tõdeda, et selline osadeks jaotamine on igal juhul kohatu.

247 Neist tõdemustest ilmneb, et komisjon ei teinud viga, leides sisuliselt, et omakapitali osadeks jaotamine on ekslik ning et riskidega seotud tasu puhul oleks tulnud arvesse võtta FFT kogu omakapitali.

248 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ülejäänud argumendid ei ole veenvad.

249 Kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et FFT maksukohustus oleks olnud sama suur, kui tema tegevusvaldkonnad oleksid jaotatud kolme erinevasse rühma, ei saa selle argumendiga nõustuda.

250 Ühelt poolt, nagu on tõdetud eespool punktis 235, ei vasta omakapitali osadeks jaotamine FFT erinevatele ülesannetele. Teiselt poolt, nagu on märgitud eespool punktis 241, võtsid võlausaldajatest turuosalised arvesse kogu FFT kapitali, ning ettevõtja laenusuutlikkus mõjutab paratamatult tema rahastamistegevust ja kasumit. Seega ei saa järeldada, et FFT maksukohustus oleks olnud sama suur, kui tema kapital oleks olnud jaotatud kolme eraldiseisva äriühingu vahel, et ellu viia tegevusi, mille tootlus on erinev. Lisaks sellele, nagu on näidatud eespool punktis 240, ei oleks rahastamistegevusega seotud FFT omakapital, kui seda oleks arvesse võetud, olnud piisav, võttes arvesse selle tegevusega seotud riske. Igal juhul tuleb see argument tagasi lükata, kuna see on seotud hüpoteetilise olukorraga, mis ei vasta käesolevas kohtuasjas käsitletavale olukorrale.

251 Eelneva põhjal tuleb märkida, et komisjon leidis õigustatult, et FFT kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud tegevuse rahastamise tasu suuruse arvutamisel oleks tulnud arvesse võtta FFT kogu omakapitali.

3) Teine viga, mis on seotud hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite arvessevõtmisega

252 Luksemburgi Suurhertsogiriik vaidleb sisuliselt vastu komisjoni hinnangule, mille kohaselt oli ekslik võtta FFT kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud riskide tasustamisel arvesse hüpoteetilisi regulatiivseid omavahendeid. Sellega seoses vaidleb Luksemburgi Suurhertsogiriik vastu komisjoni hinnangule, mille kohaselt puudub igasugune majanduslik otstarbekus selles, kui omakapitali tootlust kohaldatakse alusele, mille moodustab FFT regulatiivne kapital, samas kui tehingupõhise tootluse meetod nõuab FFT eri ülesannetega seostatud omakapitali hindamist, lisades, et Baseli II raamistik ja finantsvarade hindamise mudel on rahvusvahelised standardid.

253 Komisjon vaidleb neile väidetele vastu, tuues põhjenduseks, et FFT kasutatav maksubaasi arvutamine hüpoteetilise regulatiivse kapitali alusel on ühelt poolt ekslik ja teiselt poolt ebajärjekindel.

254 Esiteks tuleb meeles pidada, nagu seda on täheldanud ka komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 254 ja 262, ilma et Luksemburgi Suurhertsogiriik sellele vastu vaidleks, et Baseli II raamistikus on nõutavad regulatiivsed omavahendid määratletud kui osa panga või finantsasutuse omatavatest varadest, mis on kaalutud kõikide nende varadega seotud riskidega. Regulatiivsed omavahendid vastavad seega reguleeriva asutuse tehtud hinnangule panga või muu finantseerimisasutuse kapitali minimaalse suuruse kohta ning nende puhul ei ole tegemist selle üksuse kasumiga seotud tasuga ega tasuga selle üksuse kantavate riskide eest.

255 Teiseks, seoses komisjoni esimese võimalusena esitatud hinnanguga, mille kohaselt vaadeldavas eelotsuses kinnitatud valik, mis seisnes FFT hüpoteetilise regulatiivse kapitali arvessevõtmises, on ekslik, tuleb samalaadselt komisjoniga märkida, et erinevalt raamatupidamislikust omakapitalist, mida kasutati FFT rahastamistegevuse jaoks, ei ole regulatiivsed omavahendid mitte mingil määral seotud kasumiga, mida investor nõuaks äriühingult, millesse ta investeerib. Regulatiivsed omavahendid ei ole nimelt panga või finantsasutuse teenitud kasumi hindamiseks asjakohane näitaja, vaid üksnes nende ettevõtjate suhtes kohaldatava usaldatavusnõuete rakendamine. Hüpoteetilisi regulatiivseid omavahendeid, mis määratakse kindlaks analoogia alusel Baseli II raamistiku alusel, ei saa *a fortiori* käsitada asjakohase näitajana FFT kapitaliga seotud riskide tasu suuruse kindlaks määramisel.

256 Ükski Luksemburgi Suurhertsogiriigi esitatud argumentidest ei muuda seda seisukohta küsitavaks.

257 Esiteks ei saa Luksemburgi Suurhertsogiriigi vastuses, mille ta andis kohtuistungil Üldkohtu küsimusele, esitatud asjaolu, mille kohaselt maksuhalduril tekkis küsimus, kas FFT on nõuetekohaselt kapitaliseeritud, põhjendada seda, et hüpoteetilisi regulatiivseid omavahendeid kasutati kasumlikkuse näitajana.

258 Teiseks tuleb Luksemburgi Suurhertsogiriigi väide, mille kohaselt FFT-l oli finantsettevõtjast äriühinguna ringkirja alusel kohustus omada miinimumkapitali, edutuna tagasi lükata. Piisab sellest, kui märkida sama moodi kui komisjon, et selline kohustus ei põhjenda seda, et selle kohustuse kohaselt omatav miinimumkapital on asjakohane kasumlikkuse näitaja, kuna regulatiivne kohustus ei väljenda teenitud kasumi osi.

259 Kolmandaks, seoses komisjoni teise võimalusena esitatud hinnanguga, mille kohaselt ei ole järjekindel võtta raamatupidamisliku omakapitali tootluse kindlaksmääramiseks arvesse hüpoteetilisi regulatiivseid omavahendeid ja mitte hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite tootlust, tuleb märkida, et isegi kui eeldada, et võiks pidada õigeks võtta kasumlikkuse näitajaks üksnes hüpoteetilised regulatiivsed omavahendid, ei anna Luksemburgi Suurhertsogiriik mitte ühtegi veenvat selgitust kasutatud metoodikas ilmneva ebajärjekindluse kohta.

260 Nagu komisjon on märkinud vaidlustatud otsuse põhjendustes 253 ja 254, on omakapitali tootlus tootluse suhtarv. Raamatupidamisliku omakapitali arvessevõtmine võimaldab kindlaks määrata puhaskasumi, mis kujutab endast aktsionäride tasu, samas kui regulatiivsed omavahendid ei vasta mingile õigusele äriühingu kasumis, vaid kujutavad endast üksnes vahendeid, mida reguleeritud äriühing on kohustatud omama.

261 Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumendid, mille kohaselt omakapitali tootluse kindlaksmääramiseks kasutatav meetod ei ole „ebajärjekindel“, kuna ühelt poolt võimaldab see võtta arvesse FFT erinevaid tegevusvaldkondi ja teiselt poolt on Baseli II raamistiku ja finantsvarade hindamise mudeli näol tegemist rahvusvaheliselt kasutatava võrdlusalusega, tuleb edutuna tagasi lükata. Mitte ükski neist argumentidest ei võimalda nimelt selgitada põhjuseid, miks on regulatiivseid omavahendeid võimalik kasutada raamatupidamisliku omakapitali tootluse kindlaksmääramiseks.

262 Teiseks tuleb samuti märkida, et nagu komisjon on sedastanud vaidlustatud otsuse põhjenduses 263, kuivõrd siirdehindade aruandes finantsvarade hindamise mudeli kohaldamiseks tehtud FFT võrdlemine 66 maksunõustaja kindlaksmääratud äriühinguga ei põhine nende 66 äriühingu hüpoteetilistel regulatiivsetel omavahenditel, ei ole FFT hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite valimine kasumlikkuse näitajaks järjepidev.

263 Eelneva põhjal tuleb tõdeda, et komisjon on õigustatult leidnud, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei oleks pidanud võtma FFT hüpoteetilist regulatiivset kapitali riskitasu suuruse arvutamise aluseks.

264 Kuna on leitud, et komisjon on õigustatult asunud seisukohale, et hüpoteetilisi regulatiivseid omavahendeid ei saa kasutada FFT tasu suuruse arvutamiseks, ei ole vaja analüüsida Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumente, millega sooviti vaidlustada komisjoni hinnangut, mille kohaselt oli FFT hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite arvutus ekslik (kolmas viga). Nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 276, esitas komisjon selle arutluskäigu nimelt teise võimalusena ja see põhineb ekslikul eeldusel, mille kohaselt hüpoteetilisi regulatiivseid omavahendeid on võimalik kasutada kasumlikkuse näitajana FFT kantavate riskide puhul kohaldatava tasu arvutamisel.

4) Neljas viga, mis on seotud FFT osaluste arvesse võtmata jätmisega

265 Luksemburgi Suurhertsogiriik vaidleb vastu komisjoni hinnangule, mille kohaselt oleks tulnud FFT kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud tasu arvutamisel võtta arvesse kapitali, mis on seotud FFT osalustega FFCs ja FFNAs.

266 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab esmalt, et komisjon oleks pidanud leidma, et FFNA ja FFC osalusega seotud tasu oleks tulnud põhimõtteliselt siirdehindade kohaldamisalast välja arvata. Nendest osalustest pärinevad dividendid ei kuulu nimelt maksustamisele ning selle rahastamisega ei ole seotud mitte mingeid finantskulusid ega arvata maha.

267 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab seejärel, et erinevalt komisjoni vaidlustatud otsuse põhjenduses 282 väidetust tuleb Luksemburgi õiguse kohaselt kõik rahastamisallikad võimaluse piires seostada äriühingu iga vastava varaga. FFT osalusi rahastatakse aga omavahenditest summas 165 244 000 eurot ja need osalused jäävad siirdehindade kohaldamisalast välja ning neid ei tuleks arvesse võtta FFT kontsernisisese rahastamisega seoses kantavate riskide eest tasu arvutamisel.

268 Lisaks sellele väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et Baseli II raamistikus sätestatud eeskirjade kohaldamine võimaldab välja jätta osalused teistes krediidiasutustes. Kuivõrd komisjon lükkas selle argumendi vaidlustatud otsuse põhjenduses 281 tagasi, põhjusel, et FFT ei ole krediidiasutus, leiab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et selline lähenemine ei ole kooskõlas vaidlustatud otsuse ülejäänud osaga, kus komisjon kohaldas Baseli II raamistikku.

269 Veel vaidleb Luksemburgi Suurhertsogiriik vastu komisjoni hinnangule, mis on esitatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 286 ja mille kohaselt sisuliselt ei saa FFNA ja FFC osalusi maha arvata raamatupidamislikust omakapitalist, kuna sellega väheneks FFT võla ja omakapitali suhtele vastav finantsvõimendus, mille väärtus on [*konfidentsiaalne*]%, ja mille arvutamise alus on nimetatud osalused ja Euroopa pankade keskmine finantsvõimenduse kordaja [*konfidentsiaalne*], mille väärtus on 2,9% või 3,3% sõltuvalt kasutatavast valimist. Ühelt poolt ei ole komisjoni esitatud pankade valim ja sellest tulenev keskmine väärtus mingil määral lõplik võrdlusväärtus, kuna teiste pankade võlakordaja on märkimisväärselt suurem. Teiselt poolt ei oleks tulnud arvesse võtta mitte individuaalseid raamatupidamislikke omavahendeid, vaid konsolideeritud raamatupidamislikke omavahendeid. Lisaks sellele ei ole komisjoni kasutatud valim väidetavalt esinduslik.

270 Luksemburgi Suurhertsogiriik leiab ühtlasi, et komisjoni vaidlustatud otsuse põhjenduses 288 tehtud võrdlus Itaalias registreeritud rahaliste vahendite haldusettevõtjaga Fiat Finance SpA (edaspidi „FF“) ei ole väidetavalt ei asjakohane ega veenev. Sellega seoses ei nõustu ta, et FFi suhtes oleks tulnud kohaldada sama meetodit kui FFT puhul, st arvata osalused maha omavahenditest, kuna selle tulemusel oleks FFi kapital olnud negatiivne. Ühelt poolt tuleb märkida, et FF on Itaalia ja mitte Luksemburgi maksukohustuslane. Teiselt poolt on ainus, mida komisjon on näidanud, asjaolu, et FFi puhul rahastati osalusi väidetavalt võlgade arvelt.

271 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 277–290 leidis komisjon sisuliselt, et Luksemburgi Suurhertsogiriik on teinud hindamisvea, eraldades „FFNAsse ja FFCsse tehtud finantsinvesteeringud“, mille suurus FFT hinnangu kohaselt oli 165 244 000 eurot (vaidlustatud otsuse tabel 2), ja määrates nendele olematu tasu. Komisjoni väitel tõi see kaasa FFT tasumisele kuuluva maksu vähenemise.

272 Samuti tuleb märkida, et vaidlust ei ole selles, et meetod, millega Luksemburgi Suurhertsogiriik vaadeldavas eelotsuses nõustus, on suunatud sellele, et FFT tasutava maksu määramiseks kindlaks teha tasu, mida ettevõtja oleks saanud kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud tegevuse eest turutingimustel. Kõnealune meetod seisneb kapitali tootluse arvutamises. Seda silmas pidades võib asjaolu, et FFT ei tasu valdusettevõtjana maksu FFNAst ja FFCst saadavate dividendide pealt, mille puhul on kindel, et nende ettevõtjate makstavad dividendid on maksustatud, anda alust

arvata, et nende osalustega seotud kapitali ei tule arvesse võtta, et määrata kindlaks maks, mida FFT peaks maksma, kui ta tegutseks reaalturuväärtuse põhimõtte kohaselt. Siiski ei saa sellise väitega nõustuda järgmistel põhjustel.

273 Esiteks tuleb märkida, nagu seda väitis õigustatult komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 282, et omakapital on asendatav. FFT maksejõuetuse korral tehtaks võlausaldajatele tagasimaksed kogu omakapitali alusel. Sellega seoses, vastupidi sellele, mida väidavad nii Luksemburgi Suurhertsogiriik kui ka FFT kohtuistungil väljendatud seisukohtades, kuigi osalused FFNAs ja FFCs ei tekita maksustatavaid dividende, kuna dividendid on juba maksustatud enne FFT-le kui valdusühingule jaotamist, tuleb siiski märkida, et FFT maksujõuetuse korral kasutataks nende osalustega seotud omavahendeid sama moodi kui kõiki ülejäänud omavahendite ülejääke FFT võlgade katmiseks. Neil asjaoludel on FFT kogu kapital, sõltumata sellest, kas seda saab seostada äriühingu osalustega või mitte, igal juhul seotud riskidega ning seda tuleb arvesse võtta FFT tasu arvutamisel, vaatamata sellele, et FFNA ja FFC osalustest ei teki maksustatavat tulu.

274 Teiseks tuleb rõhutada, et nagu komisjon on õigustatult märkinud, ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriik tõendanud, et teised äriühingud, kellega ta FFTd võrdles, on oma kapitalist maha arvanud osalused tütarettevõtjates, või et ei ole tavaline, et turul tegutsevatel finantsasutustel on sellised osalused. Neil asjaoludel on komisjon õigesti leidnud, et FFT kahes tütarettevõtjas omatavate osaluste väljajätmine ei võimaldanud FFTd asjakohaselt võrrelda teiste turul tegutsevate ettevõtjatega.

275 Kolmandaks tuleb märkida, et isegi kui eeldada, et Baseli II raamistiku põhimõtted on vaadeldaval juhul kohaldatavad, ei vasta FFT tingimusele, mis on vajalik FFNA ja FFC osalusele vastava osa omakapitali summast mahaarvamiseks, st tingimus, et FFT, FFNA ja FFC kohta ei esitata Luksemburgis konsolideeritud aastaaruandeid. Nagu komisjon on märkinud vaidlustatud otsuse põhjendustes 112 ja 281 ning nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik on kinnitanud vastusena menetlust korraldavatele meetmetele, konsolideeriti FFT aastaaruanded Luksemburgis.

276 Neljandaks tuleb märkida, et kuigi Luksemburgi Suurhertsogiriik ei nõustu sellega, et FFT finantsvõimenduse määra tuleb võrrelda pankade valimiga, mida komisjon kasutas, ei esita ta siiski mitte ühtegi argumenti ega tõendit, mis võimaldaksid aru saada, millistel põhjustel – eeldusel et FFNAsse ja FFCsse tehtud investeeringuid katvaid omavahendeid ei tule arvesse võtta, kuigi need moodustavad ligi 60% FFT omakapitalist (vaidlustatud otsuse tabel 2) – ei oleks see määr selgelt väiksem komisjoni kindlakstehtud määrast ja isegi Luksemburgi Suurhertsogiriigi enda kasutatud määrast.

277 Nimelt, kuivõrd finantsvõimendusmäär arvutatakse omakapitali summast lähtudes, tuleb tõdeda, et kui komisjoni kindlaks tehtud [*konfidentsiaalne*]% suurune finantsvõimendusmäär [*konfidentsiaalne*], kui arvesse võetaks kogu FFT omakapitali, ning [*konfidentsiaalne*] kui omakapitali osa, mis vastab FFNAs ja FFCs omandatud osalustele, ei oleks arvesse võetud. Selline tõdemus peab paika olenemata sellest, kas turutingimustele vastav väärtus on 2,9% või 3,3%, nagu on kindlaks teinud komisjon, või isegi 4–4,5%, nagu tuleneb Luksemburgi Suurhertsogiriigi kasutatud võimendusmäärade valimist.

278 Eespool punktides 271–277 esitatud kaalutlustest lähtudes tuleb märkida, et komisjon leidis õigesti, et Luksemburgi Suurhertsogiriik on FFT kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud tegevuse tasu suuruse arvutamisel jätnud ekslikult välja FFT tütarettevõtjates omatavatele osalustele vastava osa FFT omakapitalist.

279 Eespool punktides 209–278 esitatud tõdemustest lähtuvalt tuleb märkida, et komisjon leidis õigustatult, et FFT tasu suuruse arvutamisel oleks tulnud arvesse võtta kogu FFT omakapitali ning et kohaldada oleks tulnud ühtset määra. Igal juhul leidis komisjon samuti õigusega, et meetod, mis seisnes ühelt poolt FFT hüpoteetilise regulatiivse kapitali arvessevõtmises ja teiselt poolt FFT FFNAs ja FFCs omatavate osaluste väljajätmises tasustatava kapitali summast, ei võimaldanud saada reaalturuväärtusele vastavat tulemust.

280 Neil asjaoludel tuleb märkida, et meetod, millega Luksemburgi Suurhertsogiriik nõustus, võimaldas minimeerida FFT tasu suuruse, mille alusel määrati kindlaks tema tasutav maks, ilma et oleks vaja hinnata Luksemburgi Suurhertsogiriigi etteheiteid seoses komisjoni tuvastatud viienda veaga, mis on seotud tootluse määraga. Üksnes tõdemusest, et tasustatava kapitali summa oli alahinnatud, piisab selleks, et vaadeldaval juhul tõendada eelise olemasolu.

281 Esiteks on vaadeldavas eelotsuses kasutatud meetodi puhul tegelikult arvesse võetud kapitali ja kogu omakapitali vaheline suhtarv nii suur, et viga tasusta kapitali kindlaksmääramisel toob paratamatult kaasa FFT maksukoormuse vähenemise, sõltumata sellest, kui suurt ühtset tootluse määra kohaldada. Nimelt, hüpoteetilise regulatiivse kapitali summa, mille suurus on 28 miljonit eurot, moodustab kõigest ligikaudu 10% kogu omakapitalist, mis ulatub 287 miljoni euroni.

282 Teiseks, nagu on märgitud eespool punktis 211, hõlmab FFT kontsernisisese rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega seotud tegevuse tasu suuruse kindlaksmääramise meetod, millega vaadeldavas eelotsuses on nõustutud, kaht etappi: esiteks määratakse kindlaks tasustatava kapitali suurus ja teiseks määratakse kindlaks kohaldatav tootluse määr. Esimese etapi puhul eristatakse vaadeldavas eelotsuses esitatud meetodi puhul kolme eraldi summat, mille suhtes kohaldatakse kolme erinevat tootluse määra, mis on kindlaks määratud erinevate meetodite alusel. Seega ei ole juhul, kui arvutuse esimeses etapis on viga, vajadust analüüsida arvutuse teist etappi. Nimelt, juhul kui vaadeldavas eelotsuses esitatud meetodi esimeses etapis on tuvastatud viga, kaob vajadus analüüsida võimalike vigade olemasolu tootluse määra arvutamisel, mis on selle meetodi teine etapp. Luksemburgi Suurhertsogiriik peaks tootluse täies ulatuses uuesti arvutama, lähtudes kogu kapitalist, mida oleks tulnud arvesse võtta. Vaidlustatud otsuse põhjendusest 311 tuleneb lisaks sellele, et FFT maksubaasi nõuetekohane hinnanguline suurus tuleks arvutada nii, et tema kogu raamatupidamisliku kapitali suhtes kohaldatakse ühtset määra.

283 Seoses tootluse määra suurusega tuleb märkida, et poolte seisukohad lahknevad küsimuses, kas see määr peaks olema 10%, nagu väidab komisjon, või 6,05%, nagu väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik (vaidlustatud otsuse põhjendus 304). Seega, isegi kui eeldada, et kohaldada tuleks kõige madalamat määra, oleks selle kohaldamise tulemusel saadava FFT tasu suurus märkimisväärselt suurem vaadeldavas eelotsuses kinnitatust. Nimelt, seda määra, mis vastab kapitali esimese osa suhtes kohaldatavale tootluse määrale, tuleks kohaldada kogu omakapitali suhtes, mis on kümme korda suurem kui summa, mille suhtes seda vaadeldava eelotsuse alusel tegelikult kohaldati. Seda silmas pidades tuleb märkida, et igal juhul ei võimalda ükski Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumentidest seoses tootluse määraga seada kahtluse alla komisjoni tõdemust eelise olemasolu kohta.

284 Seetõttu leiab Üldkohus, et kuigi Luksemburgi Suurhertsogiriik on vaidlustanud komisjoni tuvastatud viienda vea, mis puudutab tootluse määra (vt eespool punkt 194), ei ole nende argumentide põhjendatust vaja hinnata.

285 Neil asjaoludel tuleb kõik Luksemburgi Suurhertsogiriigi etteheited, mis puudutavad komisjoni analüüsi FFT tasu suuruse arvutamise meetodi kohta, tagasi lükata.

286 Eespool punktides 211–285 esitatud tõdemustest tuleneb, et komisjon on põhjendatult leidnud, et vaadeldavas eelotsuses nõustuti FFT tasu suuruse kindlaksmääramise meetodiga, mis ei võimaldanud saada reaalturuväärtusele vastavat tulemust ning mis tõi kaasa FFT maksukoormuse vähenemise. Seetõttu leidis komisjon oma esimese võimalusena esitatud arutluskäigu raames õigustatult, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le eelis.

3. Komisjoni teise võimalusena esitatud arutluskäik, mille kohaselt vaadeldav eelotsus moodustab erandi tulumaksuseaduse artikli 164 lõikest 3 ja ringkirjast

287 Piisab vaid tõdemusest, mis on esitatud eespool punktis 286, mille kohaselt komisjon ei ole teinud viga oma esimese võimalusena esitatud arutluskäigus, järeldamaks, et komisjon on tõendanud, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le eelis. Sellele vaatamata peab Üldkohus täielikkuse huvides vajalikuks analüüsida komisjoni teise võimalusena esitatud arutluskäiku, mille kohaselt vaadeldav eelotsus moodustab erandi maksuseaduse artikli 164 lõikest 3 ja ringkirjast.

288 Sellega seoses märgib Üldkohus, et Luksemburgi Suurhertsogiriik rõhutas oma esimese väite teises osas, et vaadeldav eelotsus on kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega sellisel kujul, nagu see on ette nähtud Luksemburgi riigisiseses õiguses.

289 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

290 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et komisjon on teise võimalusena vaidlustatud otsuse jaos 7.2.4 „Teine põhjendus: valikuline eelis seoses erandiga [tulumaksuseaduse] artikli 164 ja/või ringkirja suhtes“ (vaidlustatud otsuse põhjendused 315–317) leidnud, et vaadeldava eelotsusega antakse FFT-le valikuline eelis põhjusel, et see kaldub kõrvale Luksemburgi õiguses sätestatud reaalturuväärtuse põhimõttest, mis on kehtestatud tulumaksuseaduse artikli 164 lõikega 3 ja ringkirjaga (vt vaidlustatud otsuse põhjendused 316 ja 317).

291 Nimelt märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 316 järgmist:

„[T]eise põhjendusena […] vaidlusaluse maksuotsusega antakse FFT-le valikuline eelis ka piiratuma võrdlusaluse puhul, mis hõlmab üksnes kontserni kuuluvaid äriühinguid, kes kohaldavad siirdehindu ja kelle suhtes kohaldatakse […] tulumaksuseaduse artikli 164 lõiget 3 ning ringkirja sätteid. Selle sättega kehtestatakse Luksemburgi maksuõiguses reaalturuväärtuse põhimõte, mille kohaselt samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel sõlmitud tehingud peavad olema hüvitatud samal hinnatasemel tehingutega, mis on samaväärsetel asjaoludel sõlmitud iseseisvate äriühingute vahel reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel. Ringkirja 2. jagu hõlmab seejuures reaalturuväärtuse põhimõtte kirjeldust, mis vastab siirdehindade valdkonnas kohaldatavates OECD juhistes esitatud määratlusele, mis on üle võetud siseriiklikku õigusse“.

292 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 317 kinnitas komisjon, et ta on vaidlustatud otsuse jaos 7.2.2 juba tõendanud, et vaadeldava eelotsuse kohaldamisel ei ole võimalik saada turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust. Sellele tõdemusele tuginedes järeldas komisjon, et vaadeldava eelotsusega „ant[i] samuti valikuline eelis piiratuma võrdlussüsteemi puhul, mis tuleneb […] tulumaksuseaduse artikli 164 lõikest 3 või ringkirja sätetest, kuna sellega vähendat[i] FFT tasutavat maksusummat võrreldes olukorraga, kui kõnealuses sättes sisalduvat reaalturuväärtuse põhimõtet oleks nõuetekohaselt kohaldatud“.

293 Vaidlustatud otsuse põhjendustest 316 ja 317 tuleneb ühemõtteliselt, et komisjon tegi järelduse, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le valikuline eelis, kuna selle kohaldamise tulemusel vähenes tasumisele kuuluv maks võrreldes olukorraga, kus tulumaksuseaduse artikli 164 lõikes 3 ja ringkirjas sätestatud reaalturuväärtuse põhimõtet oleks nõuetekohaselt kohaldatud.

294 Seega tuleb märkida, et komisjoni see järeldus tugineb vaadeldava eelotsuse hindamisele esimese võimalusena tehtud analüüsi raames. Seetõttu kinnitas komisjon, et ta on vaidlustatud otsuse jaos 7.2.2 juba tõendanud, et vaadeldav eelotsus ei võimaldanud saada reaalturuväärtuse põhimõttele lähedast usaldusväärset tulemust.

295 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et tulumaksuseaduse artikli 164 lõikes 3 on sätestatud, et „[k]asumi varjatud jagamist tuleb arvesse võtta maksustatava tulu kindlaksmääramisel“ ning et „[k]asumi varjatud jagamisega on tegemist juhul, kui seotud ettevõte, osanik või huvitatud isik saab otseselt või kaudselt osa äriühingu või ettevõtte tulust ning kui ta seda osa ei oleks ilma vastava staatuseta saanud“. Lisaks sellele on ringkirja punktis 2 ette nähtud, et „[k]ui on osutatud kontsernisisene teenus, tuleb sellega seoses, nagu ka teiste kontsernisiseste tehingute puhul kindlaks määrata, kas selle eest kokkulepitud tasu vastab reaalturuväärtuse põhimõttele, see tähendab, kas see vastab hinnale, mida kasutavad ja millega nõustuvad sõltumatud ettevõtjad võrreldavates tingimustes“. Sellest tuleneb, et tulumaksuseaduse artikli 164 lõikes 3 ja ringkirjas on sätestatud, et kontsernisiseste tehingute tasu suurus tuleb kindlaks määrata nii, nagu oleks nende tehingute hind kokku lepitud sõltumatute ettevõtjate vahel. Seejuures ei vaidle Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT vastu komisjoni vaidlustatud otsuse põhjenduses 75 esitatud hinnangule, mille kohaselt nende sätetega kehtestatakse reaalturuväärtuse põhimõte Luksemburgi õiguses.

296 Teiseks tuleb märkida, et ringkirjas osutatakse OECD näidislepingu artiklile 9 ja OECD suunistele kui siirdehindade kindlaksmääramise rahvusvahelisele võrdlusstandardile. Valikulise eelise esimese võimalusena esitatud analüüsis osutas komisjon ulatuslikult OECD suunistele, eeskätt selleks, et tuvastada FFT tasu kindlaksmääramise meetodis viis viga. Sellest tuleneb, et sama analüüsi struktuuri võis komisjon kasutada nii esimese võimalusena esitatud analüüsi kui ka teise võimalusena esitatud analüüsi raames.

297 Sellepärast tuleb praegustel konkreetsetel asjaoludel järeldada, et komisjon ei teinud viga, leides, et ta võib üle kanda analüüsi, mille ta tegi vaidlustatud otsuses kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte alusel ja mis seisnes FFT tasu kindlaksmääramises, selleks et järeldada, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le eelis, kuna ta tasus maksu, mis on väiksem sellest, mida ta oleks pidanud tasuma tulumaksuseaduse artikli 164 lõike 3 ja ringkirja alusel.

298 Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumendid, mille kohaselt vaadeldav eelotsus on kooskõlas Luksemburgi õigusega, ei sea eespool punktis 297 esitatud tõdemust kahtluse alla. Sellised argumendid on nimelt juba tagasi lükatud eespool punktides 226 ja 227.

299 Eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et komisjon on õigustatult leidnud, et vaadeldava eelotsusega anti igal juhul FFT-le eelis, kuna see tõi kaasa FFT maksukoormuse vähenemise võrreldes maksukoormusega, mis tal oleks olnud tulumaksuseaduse artikli 164 lõike 3 ja ringkirja alusel.

4. Väide, mis on seotud eelise puudumisega kontserni tasandil

300 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT väidavad sisuliselt, et komisjon ei ole tõendanud eelise olemasolu Fiat/Chrysleri kontserni tasandil ning on sellega rikkunud ELTL artiklis 296 sätestatud põhjendamiskohustust ning ELTL artiklit 107.

301 Konkreetsemalt leiab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et vaidlustatud otsuse põhjendus on ilmselgelt puudulik ja vastuoluline, kuna komisjon ei ole selle otsuse põhjenduses 314 arvesse võtnud otsuse mõju Fiat/Chrysleri kontserni tasandil, tuues samas põhjendustes 342 ja 344 välja selle eelise mõju, väites, et kõnealune kontsern on väidetava abi saaja.

302 Ühelt poolt väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et erinevalt asjaoludest, mille alusel tehti 31. augusti 2010. aasta kohtumäärus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, ei avaldata, EU:C:2010:475, punkt 43), ei saa väita, et teiste tütarettevõtjate võimalik finantskoormus, nagu kõrgem maksustamise määr „ei ole […] seotud“ FFT saadud väidetava eelisega. Teiselt poolt osutab ta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsusele Hispaania jt *vs.* komisjon (T-515/13 ja T-719/13, EU:T:2015:1004, punktid 115 ja 116), heites komisjonile ette, et komisjon ei ole uurinud ega põhjendanud seda, kuidas Fiat/Chrysleri kontsern tegelikult eelise sai.

303 FFT väidab, et komisjon on rikkunud ELTL artiklit 107, jättes FFT ja Fiat/Chrysleri kontserni saadud eelise olemasolu analüüsimisel arvesse võtmata vaadeldava eelotsuse mõju Fiat/Chrysleri kontsernile tervikuna.

304 Ühelt poolt väidab FFT, et komisjoni 26. mai 2010. aasta otsuse 2011/276/EL riigiabi kohta, mida Belgia andis maksukokkuleppe vormis äriühingule Umicore S.A. (endine „Union Minière S.A.“) (riigiabi C 76/03 (ex NN 69/03)) (ELT 2011, L 122, lk 76, edaspidi „Umicore'i otsus“), põhjenduses 155 tunnistas komisjon, et riigisisesel maksuhalduril peab siirdehindade kohta hinnangute andmisel olema kaalutlusõigus. Ent FFT-le antud eelis ei ole ebaproportsionaalne ning tuleneb üksnes sellisest kaalutlusõigusest.

305 Teiselt poolt märgib FFT, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 314 on komisjon ekslikult leidnud, et ei ole vajadust analüüsida, kas vaadeldava eelotsuse mõju kontserni tasandil oli neutraalne. FFT väidab seega, et isegi kui tema enda ja kontserni kuuluva teise äriühingu vahelised tehingud andsid talle Luksemburgis kõrgema kasumimarginaali, tähendab see, et teisel Fiat/Chrysleri kontserni kuuluval äriühingul on õigus sellele vastavas ulatuses intressikulusid maha arvata.

306 Lisaks sellele väidab FFT, et vaidlustatud otsus on vastuoluline, kuna komisjon järeldab ühelt poolt, et majanduseelis antakse tervele kontsernile ja teiselt poolt ei pea vajalikuks võtta arvesse meetme mõju tervele kontsernile. FFT väidab, et erinevalt asjaoludest, mida käsitleti 30. novembri 2009. aasta kohtuotsuses Prantsusmaa ja France Télécom *vs.* komisjon (T-427/04 ja T-17/05, EU:T:2009:474), on vaadeldaval juhul meetme mõjud kontserni tasandil neutraliseeritud, mistõttu eelist ei ole.

307 Veel väidab FFT, et seitsmes kohtuotsuses, millele komisjon osutab, ei ole esitatud seisukohta, mille kohaselt komisjon ei pea kontrollima eelise olemasolu Fiat/Chrysleri kontserni tasandil.

308 Sellega seoses märgib FFT, et seda, kui oluliseks tuleb pidada Fiat/Chrysler kontsernile avaldatavat mõju seoses selle kindlaks tegemisega, kas vaadeldava eelotsusega anti eelis, näitavad kõnealuse kontserniga seotud probleemid, kuivõrd Itaalia maksuhaldur leidis, et FFT maksustatav kasum on liiga suur selleks, et seda võiks käsitada kasumina, mis on realiseeritud reaalturuväärtusele vastavates tingimustes. Sellest tulenevalt on FFT ülehinnanud oma maksustatavat kasumit ja maksnud Luksemburgis liiga palju äriühingu tulumaksu.

309 Ühtlasi leiab FFT seoses mitmesuguste meetodiga seotud küsimustega, et määrates kindlaks, kas vaadeldava eelotsusega anti talle eelis, oleks komisjon pidanud kohaldama proportsionaalsuse kriteeriumi. Lisaks sellele väidab FFT, et ta toetab reservatsioonideta Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumente kohtuasjas T-755/15, mis puudutavad tema tasu kindlaksmääramise meetodit ja millega vaieldakse vastu komisjoni tuvastatud vigadele.

310 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

311 Sissejuhatavalt tuleb märkida, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei tee oma argumentide puhul vahet neil argumentidel, mis on seotud ELTL artikli 107 rikkumisega, ja neil, mis on seotud sellekohase põhjenduse puudumisega. Samas tuleb märkida, et sisuliselt püüab ta oma argumentidega ühelt poolt näidata, et tegemist on põhjenduse puudumisega, kuna vaidlustatud otsus ei ole järjekindel, ning teiselt poolt, et komisjon on rikkunud ELTL artiklit 107, kuna nii tema enda kui ka FFT väitel ei saanud komisjon järeldada, et FFT ja Fiat/Chrysleri kontsern said eelise.

312 Esiteks tuleb seoses vaidlustatud otsuse väidetava ebajärjekindlusega märkida ühelt poolt, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 314 on komisjon sisuliselt järeldanud, et FFT sai valikulise eelise, kuna tema maksukohustus Luksemburgis vähenes. Sellega seoses märkis komisjon samas põhjenduses, et tulenevalt kohtupraktikast ei mõjuta asjaolu, et selle maksukohustuse vähenemine Luksemburgis tõi kaasa maksukohustuse suurenemise teises liikmesriigis, vaadeldava meetme kvalifitseerimist abiks.

313 Teiselt poolt on komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 341–345 leidnud, et kuivõrd vaadeldava eelotsusega anti FFT-le valikuline eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, sai FFT maksusoodustusest kasu kontsern tervikuna, kuna FFT ja Fiat/Chrysleri kontsern moodustavad ühe majandusüksuse. Sellega seoses täpsustas komisjon, et kuna FFT tasutud maksusumma mõjutas FFT poolt kõnealusesse kontserni kuuluvatele äriühingutele antud kontsernisiseste laenude hinnatingimusi, tõi FFT tasutavate maksude vähenemine kaasa kontsernisiseste laenude leebemad hinnatingimused.

314 Seega tuleb märkida seoses eelise olemasolu tingimusega, mis on eespool punktis 118 osutatud kohtupraktika kohaselt kolmas riigiabi olemasolu tuvastamiseks nõutav tingimus, et vaidlustatud otsuses esitatud komisjoni hinnang ei ole ebajärjekindel seoses abisaaja kindlaksmääramisega, sisuliselt on otsene abi saaja FFT ning kaudne abi saaja Fiat/Chrysleri kontsern, kuna FFT ja Fiat/Chrysleri kontsern moodustavad riigiabi valdkonnas kohaldatavate õigusnormide tähenduses ühe majandusüksuse ja sellest tulenevalt ühe ettevõtja.

315 Järelikult tuleb see Luksemburgi Suurhertsogiriigi esimene etteheide, mis on seotud põhjenduse puudumisega, põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

316 Seoses etteheitega, mille kohaselt on komisjon rikkunud ELTL artiklit 107, leides, et FFT-le ja Fiat/Chrysleri kontsernile anti eelis, tuleb kõigepealt tõdeda, et nagu komisjon on märkinud, ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriik esitanud ühtegi argumenti, mis võimaldaks tõendada, et Fiat/Chrysleri kontsern ja FFT ei moodusta riigiabi valdkonnas kohaldatavate eeskirjade tähenduses üht majandusüksust. Igal juhul, nagu märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 342, kontrollib FFTd täies ulatuses Fiat SpA, kes kontrollib omakorda kogu Fiat/Chrysleri kontserni. Seega on mis tahes FFT-le antud abi antud samal ajal kontsernile tervikuna, eriti juhul, kui sellega kaasnevad, nagu märkis komisjon, ilma et Luksemburgi Suurhertsogiriik oleks sellele vastu vaielnud, FFT poolt kontserni teistele äriühingutele antud laenude soodsamad tingimused, mis tulenevad asjaolust, et FFT maksukohustus vähenes.

317 Lisaks sellele, isegi kui eeldada, et seda asjaolu võiks pidada asjakohaseks, tuleb igal juhul märkida, et ei Luksemburgi Suurhertsogiriik ega FFT ei ole tõendanud, et FFT maksu vähenemine Luksemburgis oleks „neutraliseeritud“ maksude suurenemisega teistes liikmesriikides.

318 Lisaks sellele, isegi kui see peaks vastama tõele, ei võimalda selline „neutraliseerimine“ järeldada, et FFT või Fiat/Chrysleri kontsern ei saanud Luksemburgis eelist. Tuleb märkida, et maksumeetme puhul määratakse eelise olemasolu kindlaks tavapäraste maksueeskirjade kaudu, seega ei ole teise liikmesriigi maksueeskirjad asjakohased (vt analoogia alusel 11. novembri 2004. aasta kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon, C-73/03, ei avaldata, EU:C:2004:711, punkt 28). Seega juhul, kui on tuvastatud, et integreeritud ettevõtja maksukohustus on liikmesriigi kohaldatud maksumeetme tulemusel vähenenud võrreldes maksukoormusega, mis sellel ettevõtjal oleks olnud tavapäraste maksueeskirjade kohaldamisel, ei mõjuta kontserni kuuluva teise ettevõtja maksuolukord teises liikmesriigis otsust eelise olemasolu kohta. Samal põhjusel ning ilma et tuleks igal juhul otsustada FFT pärast repliiki esitatud nende dokumentide vastuvõetavuse üle, mille eesmärk on tõendada, et on algatatud vahekohtumenetlus FFT topeltmaksustamise vältimiseks Luksemburgis ja Itaalias, tuleb põhjendamatuse tõttu tagasi lükata FFT argument, mille kohaselt oleks sisuliselt tema tulud igal juhul maksustatud kas Itaalias või Luksemburgis, nii et ta ei saanud eelist.

319 Mitte ükski Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud argumentidest ei saa seda tõdemust kahtluse alla seada.

320 Esiteks, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et komisjon ei saanud osutada 31. augusti 2010. aasta kohtumäärusele kohtuasjas France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, ei avaldata, EU:C:2010:475, punkt 43), kuna ta ei analüüsinud seda, kas Fiat/Chrysleri kontsern sai tegelikult

eelise, tuleb see argument põhjendamatuse tõttu tagasi lükata. Sellega seoses piisab, kui tõdeda, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 343 leidis komisjon, et FFT suhtes kohaldatud maksusoodustus toob igal juhul kasu kontserni kuuluvatele teistele äriühingutele, kelle suhtes FFT kohaldas siirdehindu.

321 Teiseks, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik osutab 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsusele Hispaania jt *vs.* komisjon (T-515/13 ja T-719/13, EU:T:2015:1004, punktid 115 ja 116), näitamaks, et komisjon oleks pidanud analüüsima seda, kas Fiat/Chrysleri kontsern sai tegelikult eelise, tuleb märkida, et lisaks sellele, et Euroopa Kohus tühistas kõnealuse kohtuotsuse (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania jt, C-128/16 P, EU:C:2018:591), ei ole selle kohtuotsuse aluseks oleva kohtuasja faktilised asjaolud mingil viisil seotud vaadeldava juhtumi asjaoludega.

322 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuses Hispaania jt *vs.* komisjon (T-515/13 ja T-719/13, EU:T:2015:1004) otsustas Üldkohus nimelt, et komisjon on teinud vea, leides, et abisaajad olid majandushuviühingud ja nende liikmed, samas kui ei olnud võimalik tõendada, et nende ühingute liikmed, keda abi tagasimaksmise korraldus ainsana puudutas, said valikulisi eeliseid.

323 Vaadeldaval juhul on komisjon õiguslikult piisavalt tõendanud, et mitte üksnes FFT, vaid ka kõik teised kontserni kuuluvad ja FFTga tehinguid teinud äriühingud said kasu FFT-le antud maksusoodustusest, võttes arvesse selle soodustuse mõju kontsernisiseste laenude hinnatingimustele. Seega tuleb Luksemburgi Suurhertsogiriigi see argument põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

324 Kolmandaks, kuivõrd FFT leiab, et komisjon oleks pidanud kohaldama proportsionaalsuse kriteeriumi, et teha kindlaks, kas vaadeldava eelotsusega anti eelis, pidades eeskätt silmas Umicore'i otsust, tuleb see argument põhjendamatuse tõttu tagasi lükata. Ühelt poolt tuleb märkida, et komisjoni otsustuspraktika ei ole tema jaoks siduv. Teiselt poolt, nagu komisjon rõhutab Umicore'i otsuses, on ta tunnustanud maksuhalduri kaalutlusõigust kohtuvaidluse lõpetamise kokkuleppe puhul, mis võimaldab vältida võimalikku pikka ja ebakindlat kohtumenetlust, ning mitte eelotsuse puhul, mille abil määratakse kindlaks äriühingu tulevikus makstav maksusumma.

325 Eeltoodust tuleneb, et kolmas väide tuleb põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

326 Seetõttu, võttes arvesse eespool punktides 118–325 esitatud kaalutlusi, tuleb asuda seisukohale, et komisjon ei ole rikkunud ELTL artiklit 107, leides, et FFT-le ja Fiat/Chrysleri kontsernile anti eelis, mis tulenes asjaolust, et FFT tasutud maksu oli väiksem kui turutingimustel tehinguid tegeva ettevõtja oma.

327 Neil asjaoludel tuleb Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud teine väidete rühm, mis on seotud eelise olemasoluga, tervikuna tagasi lükata.

E. Kolmas väidete rühm, mis on seotud FFT-le antud eelise valikulisuse puudumisega

328 Kohtuasjas T-755/15 esitatud esimese väitega ja kohtuasjas T-759/15 esitatud esimese väite esimese osa esimese etteheitega väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT, et komisjon on ekslikult leidnud, et vaadeldava eelotsuse näol on tegemist valikulise meetmega. Eeskätt väidavad nad, et kolmeetapilise valikulisuse analüüsi käigus võttis komisjon arvesse ebaõiget võrdlusraamistikku. Nende sõnul ei moodusta vaadeldav eelotsus erandit integreeritud äriühingute maksustamise süsteemist, mis oleks asjakohane võrdlusraamistik. Nad väidavad seega, et komisjon ei ole tõendanud, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le soodsamad tingimused kui need, mis anti teistele integreeritud äriühingutele.

329 Lisaks sellele vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT vastu komisjoni argumendile, mille kohaselt oli komisjonil igal juhul õigus eeldada vaadeldava eelotsuse valikulisust, kuna tegemist on üksikmeetmega ning kuna ta on tõendanud, et sellega anti FFT-le eelis. Nad väidavad, et kohtupraktikas eristatakse *ad hoc* üksikmeetmeid ja üldise maksumeetme kohaldamiseks võetavaid

individuaalseid maksumeetmeid. Viimasel juhul ei saa nende meetmete valikulisust eeldada, vaid meedet tuleb hinnata Luksemburgi õigusest ja praktikast lähtudes, et määrata kindlaks, kas meetme kohaldamise tingimused on diskrimineerivad või kas riiklikele ametiasutustele jäetud kaalutlusõigus on liiga ulatuslik. Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT väidavad, et vaadeldava eelotsuse puhul ei ole tegemist *ad hoc* üksikmeetmega, vaid üksikmeetmega, mis kuulub üldise korra alla, millega nähakse ette lisatasude kehtestamine, st õigusnormid siirdehindade kohta, nagu ka kohtuasjas, milles tehti 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

330 Iirimaa väidab, et kohtupraktika ja õiguskirjanduse kohaselt on ainus asjakohane võrdlussüsteem maksumeetme valikulisuse hindamiseks selle liikmesriigi maksusüsteem, kus meedet kohaldatakse, ja mitte abstraktne või hüpoteetiline maksusüsteem, mida komisjon on ekslikult kasutanud vaidlustatud otsuses. Iirimaa leiab, et arvessevõetav võrdlussüsteem oleks pidanud olema integreeritud äriühingute maksustamise erisüsteem.

331 Komisjon vaidleb kõigile neile argumentidele vastu.

332 Sissejuhatavalt tuleb märkida, et ELTL artikli 107 lõikest 1 tulenevat valikulisuse nõuet tuleb selgelt eristada majandusliku eelise samaaegsest tuvastamisest selles mõttes, et kui komisjon on tuvastanud asjaomasest meetmest otseselt või kaudselt tuleneva eelise olemasolu laiemas tähenduses, peab ta veel tõendama, et sellest eelisest saab konkreetselt kasu üks või mitu ettevõtjat. Eelkõige tuleb komisjonil selleks näidata, et meede põhjustab selliste ettevõtjate erinevat kohtlemist, kes on taotletava eesmärgi seisukohast sarnases olukorras. Selleks peab eelis olema antud valikuliselt ning võimaldama asetada teatavad ettevõtjad soodsamasse olukorda kui teised (4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59).

333 Tuleb siiski märkida, et valikulisuse nõue on erinev olenevalt sellest, kas meede kujutab endast üldist abikava või individuaalne abi. Viimati nimetatud juhul võimaldab majandusliku eelise tuvastamine põhimõtteliselt eeldada, et see on valikuline (edaspidi „valikulisuse eeldus“). Seevastu üldise abikava analüüsimisel tuleb kindlaks teha, kas asjaomane meede, mis annab küll üldise ulatusega eelise, teeb seda ainult teatavate ettevõtjate või teatavate tegevussektorite huvides (4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 60, ja 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Belgia *vs.* komisjon, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 49; vt sellega seoses ka 26. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Orange *vs.* komisjon C-211/15 P, EU:C:2016:798, punktid 53 ja 54). Tuleb täpsustada, et kui tegemist on individuaalse abiga, on valikulisust võimalik eeldada sõltumata küsimusest, kas asjassepuutuval turul või turgudel on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid (13. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Kreeka *vs.* komisjon, T-314/15, ei avaldata, EU:T:2017:903, punkt 79).

334 Järjepidevast kohtupraktikast tuleneb samuti, et komisjon peab selleks, et kvalifitseerida „valikuliseks“ riigisisene maksumeede, mis ei ole üksikmeede, esmalt kindlaks tegema, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksusüsteem, ja seejärel tõendama, et kõnealune maksumeede kaldub üldisest süsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49; 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57, ja 13. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Kreeka *vs.* komisjon, T-314/15, ei avaldata, EU:T:2017:903, punkt 85).

335 Meetmed, mis eristavad asjaomase õiguskorra eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, ei ole siiski hõlmatud mõistega „riigiabi“, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et selline eristamine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

336 Alles pärast eespool punktides 334 ja 335 näidatud kolmeetapilise analüüsi tegemist on võimalik järeldada, et riigisisene maksumeede, mis ei ole üksikmeede, on valikuline.

337 Käesoleval juhul tuleb märkida, et komisjon hindas vaidlustatud otsuses esimese võimalusena meetme valikulisust vastavalt eespool punktides 334–336 nimetatud kolmele etapile. Samas kohaldas ta ka valikulisuse eeldust, mille kohaselt meede on eeldatavasti valikuline, kui sellega antakse eelis ning kui tegemist on üksikmeetmega. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 218 ja menetlusdokumentides märkis komisjon nimelt, et „Euroopa Kohus on sedastanud, et individuaalse abimeetme puhul, erinevalt abikavast, võimaldab majandusliku eelise tuvastamine põhimõtteliselt eeldada, et see on valikuline“. Lisaks sellele rõhutas komisjon kohtuistungil Üldkohtu küsimustele antud vastustes, et ta on kõnealust valikulisust vaidlustatud otsuses tõendanud mitmel viisil, sealhulgas ka valikulisuse eelduse alusel, mille õiguspärasust kohtupraktikas tunnistati küll alles pärast vaidlustatud otsuse vastuvõtmist.

338 Üldkohus peab kohaseks alustada sellest, et analüüsib Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT argumente, mille kohaselt komisjon ei saanud eeldada abi valikulisust ega asuda seisukohale, et nad ei ole valikulisuse eeldust ümber lükanud.

339 Esimesena, seoses valikulisuse eeldusega tuleb märkida, et nagu sisuliselt tuleneb eespool punktis 333 osutatud kohtupraktikast, saab seda kohaldada juhul, kui samal ajal on täidetud kaks tingimust, ühelt poolt peab vaadeldava meetme näol olema tegemist üksikmeetmega (ja mitte abikavaga) ning teiselt poolt antakse selle meetmega eelis ettevõtjale, kes sellest kasu saab. Kuna tegemist on lihteeldusega, on hagejal selle ümberlükkamiseks kohustus tõendada, et üks nimetatud kahest tingimusest ei ole täidetud.

340 Esiteks tuleb seoses eelise olemasoluga seotud tingimusega tõdeda, et see tingimus on täidetud. Nagu on märgitud eespool punktis 286, ei suutnud Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT tõendada, et komisjon on ekslikult järeldanud, et maks, mille FFT pidi tasuma, oli väiksem, kui see oleks olnud tavapärastel turutingimustel.

341 Teiseks, seoses tingimusega, mille kohaselt vaadeldav meede peab olema individuaalne abi, vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT nii oma menetlusdokumentides kui ka kohtuistungil Üldkohtu esitatud küsimustele antud vastustes sisuliselt vastu sellele, et vaadeldava eelotsuse puhul võib olla tegemist *ad hoc* individuaalse abiga. Nende väitel on tegemist individuaalse rakendusmeetmega, mis on seotud üldise korraga, nagu ka kohtuasjas, milles tehti 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

342 Sellega seoses tuleb märkida, et määruse 2015/1589 artikli 1 punkti e kohaselt on individuaalne abi selline abi, mida ei anta abikava raames, või abikava raames antav abi, millest tuleb kõnealuse määruse artikli 2 kohaselt teatada.

343 Määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d kohaselt on abikava „mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse ilma edasiste rakendusmeetmeteta anda individuaalset abi õigusaktis üldiselt ja abstraktselt määratletud ettevõtjatele, ja mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse anda eriprojektiga sidumata abi ühele või mitmele ettevõtjale määramata ajaks ja/või määramata ulatuses“.

344 Määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d sõnastatud abikava määratlusest, millele on viidatud eespool punktis 343, nii nagu seda on tõlgendatud Euroopa Kohtu praktikas, võib teha järgmised järeldused.

345 Esiteks eeldab abikava olemasolu üldjuhul õigusaktide kindlaksmääramist, mille alusel abi anti. Samas on kohus leidnud, et abikava uurimisel, juhul kui ei ole kindlaks määratud õigusakti, millega abikava on kehtestatud, võib komisjon tugineda asjaolude kogumile, mis võimaldab tuvastada abikava *de facto* olemasolu (vt selle kohta 13. aprilli 1994. aasta kohtuotsus Saksamaa ja Pleuger Worthington *vs.* komisjon, C-324/90 ja C-342/90, EU:C:1994:129, punktid 14 ja 15).

346 Teiseks, kuivõrd individuaalset abi antakse edasisi rakendusmeetmeid kohaldamata, peavad abikava kesksed elemendid tingimata selguma sätetest, mis on kindlaks määratud kui kõnealuse abikava alus.

347 Kolmandaks, kui riiklikud ametiasutused abikava rakendavad, ei või neil olla kaalutlusruumi asjaomase abi kesksete elementide kindlaksmääramisel ega selle andmise põhjendatuse osas. Selleks et selliste rakendusmeetmete olemasolu välistada, peavad riiklike ametiasutuste volitused piirduma üksnes vaadeldava kava moodustavate sätete tehnilise kohaldamisega, vajaduse korral eelnevalt kontrollides, kas taotlejad vastavad abi saamise eeltingimustele.

348 Neljandaks tuleneb määruse 2015/1589 artikli 1 punktist d, et abikava aluseks olevates õigusaktides peavad abisaajad olema määratletud üldiselt ja abstraktselt, isegi juhul, kui neile antud abi on määratlemata.

349 Vaadeldaval juhul tuleb märkida, nagu komisjon seda rõhutas kohtuistungil antud vastustes, et vaadeldavat eelotsust ei saa käsitada abikava alusel võetud meetmena.

350 Esiteks tuleb märkida, et ei üldise äriühingute maksustamissüsteemi, integreeritud äriühingute maksustamise erisüsteemi ega mitte ühegi muu poolte nimetatud õigusnormi näol ei ole tegemist määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d esimese ja teise lauseosa tähenduses sellise abikavaga, mille alusel vaadeldavat meedet FFT suhtes oleks kohaldatud. Samuti ei viita pooled selliste asjaolude kogumile, mis võimaldaks tuvastada abikava *de facto* olemasolu.

351 Samuti tuleb märkida, et vaadeldav meede ei puuduta maksuhaldurite eelotsuste tegemist üldiselt, vaid konkreetselt ja ainult FFTd puudutavat eelotsust (vt 13. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Kreeka *vs.* komisjon, T-314/15, ei avaldata, EU:T:2017:903, punktid 80 ja 81). Kuid on ilmne, et vaadeldava eelotsuse eesmärk on määrata kindlaks maksusumma, mida ainult FFT peab tasuma kohaldatavate Luksemburgi maksuõigusnormide kohaselt, mistõttu puudutab vaadeldav eelotsus üksnes FFT individuaalset olukorda. Seega tuleb tõdeda, et abimeetme olulised asjaolud ja eeskätt eelise iseloomulikud tunnused, st FFT tasu kindlaksmääramise sellise meetodi kinnitamine, mis põhineb omakapitali osadeks jaotamisel ning nende osade suhtes erineva tootluse määra kohaldamine, millega saadud tulemus ei vasta reaalturuväärtusele, tulenevad üksnes vaadeldavast eelotsusest ja mitte Luksemburgi maksuõigusnormidest, mille alusel vaadeldav eelotsus väidetavalt vastu võeti.

352 Lisaks sellele tuleb nentida, et nagu märkis Luksemburgi Suurhertsogiriik vastustes Üldkohtu suulistele küsimustele, tuleneb igal juhul Luksemburgi õigusaktidest endist, et maksuhalduril on kaalutlusõigus selleks, et iga üksiku juhtumi asjaoludest lähtudes hinnata, milline on kõige asjakohasem meetod iga eelotsuse taotluse esitanud äriühingu maksustatava summa kindlaksmääramiseks. Eelotsus, mille võtab vastu Luksemburgi maksuhaldur, nõuab nimelt igal üksikjuhul spetsiifilist analüüsi, mis eeldab keerukat hinnangut. Selline kaalutlusõigus, mis Luksemburgi maksuhalduril on igas eelotsuses, välistab seega võimaluse, et vaadeldava eelotsuse näol on tegemist üksnes abikava raames võetava rakendusmeetmega.

353 Sellega seoses tuleb rõhutada, et asjaolu, et vaadeldav eelotsus ei ole üksikmeede, vaid üks väga mitmest Luksemburgis asuvate ettevõtjate suhtes tehtud eelotsusest, ei mõjuta tõdemust, et kuna vaadeldava eelotsusega anti FFT-le eelis, on sellise eelotsuse näol tegemist kõnealusele ettevõtjale antud individuaalse abiga.

354 Neist kaalutlustest ja eeskätt eespool esitatud punktidest 345 ja 350 tuleneb, et vaadeldav eelotsus ei ole abikava ega abikava alusel vastuvõetud individuaalne meede määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d esimese ja teise lauseosa tähenduses. Ühelt poolt ei hõlma vaadeldav eelotsus nimelt ühtegi sätet, mille alusel saaks anda abi määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d esimese ja teise lauseosa tähenduses. Teiselt poolt ei võimalda mitte ükski asjaolu järeldada, et vaadeldav eelotsus on vastu võetud sellise sätte alusel.

355 Neil asjaoludel tuleb märkida, et vaadeldavat eelotsust tuleb käsitada individuaalse abina määruse 2015/1589 artikli 1 punkti e tähenduses.

356 Seda järeldust ei sea kahtluse alla muud Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud argumendid.

357 Ühelt poolt tuleb põhjendamatuse tõttu tagasi lükata Luksemburgi Suurhertsogiriigi argument, mille kohaselt ei saanud komisjon sisuliselt seada kahtluse alla abikava alusel võetud abimeedet enne kõnealust abikava eelnevalt kahtluse alla seadmata, kuivõrd vaadeldav eelotsus ei olnud vastu võetud abikava alusel.

358 Teiselt poolt, kuivõrd FFT väidab, et vaadeldava eelotsuse puhul on tegemist siirdehindade valdkonnas kohaldatavate eeskirjade kohaldamisega Luksemburgis ning komisjon väidetavalt ei määratlenud, missugused ettevõtjad on FFTga samalaadses faktilises ja õiguslikus olukorras ega võtnud arvesse olulisi erinevusi kontserni kuuluvate äriühingute ja sõltumatute äriühingute vahel, tuleb see argument edutuna tagasi lükata. Nimelt ei sea see argument kahtluse alla tõdemust, mille kohaselt on vaadeldav meede *ad hoc* individuaalne abi.

359 Eeltoodut arvestades tuleb järeldada, et komisjon ei ole mingil juhul teinud viga, leides, et vaadeldava eelotsusega FFT-le antud eelis on valikuline, kuna valikulisuse eeldusega seotud tingimused olid käesoleval juhul täidetud.

360 Igal juhul ja isegi kui eeldada, et valikulisuse eeldust ei saa kohaldada, tuleb märkida, et komisjon on samuti märkinud, et vaadeldava eelotsusega FFT-le antud eelis osutus valikuliseks ka eespool punktides 334–336 tehtud kolmeetapilise analüüsi tulemusel. See analüüs seisneb esimeses etapis asjakohase võrdlusraamistiku kindlaksmääramises, seejärel teises etapis kontrollimises, kas vaadeldav meede moodustab erandi sellest võrdlusraamistikust, ning lõpuks kolmandas etapis kontrollimises, kas sellist erandit on võimalik põhjendada võrdlusraamistiku moodustavate eeskirjade laadi või üldise ülesehitusega. Komisjon tegi selle analüüsi, kasutades esimese võimalusena võrdlusraamistikuna Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldist süsteemi ja teise võimalusena tulumaksuseaduse artiklit 164 ja ringkirja.

361 Seoses esimese ja teise etapiga tuleb märkida, et sõltumata sellest, kas komisjoni valitud võrdlusraamistik on äriühingu tulumaksu üldine süsteem või tulumaksuseaduse artikkel 164 ja ringkiri, võis komisjon põhjendatult järeldada, et vaadeldav eelotsus moodustab erandi mõlema võrdlusraamistiku moodustavatest eeskirjadest. Nimelt, nagu on sedastatud eespool punktides 286 ja 299, leidis komisjon õigustatult nii äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel esimese võimalusena tehtud analüüsi tulemusel kui ka tulumaksuseaduse artikli 164 ja ringkirja alusel teise võimalusena tehtud analüüsi tulemusel, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le eelis. Kuid nagu on märgitud eespool punktis 122, hindas komisjon samal ajal eelise olemasolu ning valikulisuse analüüsi raames ka erandi tegemist eelnevalt määratletud võrdlusraamistikest. Nimelt, nagu komisjon kinnitas vaidlustatud otsuse põhjenduses 217, langeb küsimus, kas kõnealune eelotsus moodustab võrdlussüsteemist erandi või mitte, kokku meetmest kasusaajatele antava eelise tuvastamisega.

362 Neid asjaolusid arvestades tuleb tõdeda, et poolte argumendid, millega vaieldakse vastu komisjoni määratletud võrdlusraamistikule, on edutud ning põhjendamatuse tõttu tuleb tagasi lükata argumendid, millega vaieldakse vastu komisjoni arutluskäigu teises etapis tehtud analüüsile, st võrdlusraamistikust erandi tegemise analüüsile.

363 Seoses kolmanda etapiga tuleb märkida, et vaidlustatud otsuses leidis komisjon ühelt poolt, et ei Luksemburgi Suurhertsogiriik ega FFT ei ole esitanud ühtegi asjaolu, mis võimaldaks põhjendada vaadeldavast eelotsusest tulenevat FFT valikulist eelist. Teiselt poolt kinnitas komisjon, et ta ei ole tuvastanud ka ühtegi asjaolu, mis võiks põhjendada eeliskohtlemist, mida FFT suhtes kohaldati (vaidlustatud otsuse põhjendused 337 ja 338).

364 Lisaks sellele, kuivõrd FFT väidab tehtud erandi põhjendamiseks, et vaadeldav eelotsus on kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega, piisab sellest, kui märkida, et see argument põhineb ekslikul eeldusel.

365 Seoses FFT argumendiga, mille kohaselt vaadeldav eelotsus võimaldas vältida topeltmaksustamist, tuleb tõdeda, et komisjon on õigustatult rõhutanud, et FFT ei väida ega tõenda seda, et tal oli võimalik vältida topeltmaksustamist üksnes tingimusel, et vaadeldav eelotsus vastu võetakse. Lisaks sellele tuleb igal juhul märkida, nagu seda õigustatult tegi komisjon, et küsimus topeltmaksustamisest ei ole seotud eelise valikulisuse kindlaksmääramisega ega mõjuta seda.

366 Seega tuleneb eespool punktides 360–365 esitatud kaalutlustest, et komisjon ei teinud ühtegi viga, leides kolmeetapilise analüüsi tulemusel, et vaadeldav meede on valikuline.

367 Eelnevat arvesse võttes tuleb Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FTT esitatud kolmas väidete rühm, mis on seotud FFT-le antud eelise valikulisuse puudumisega, tervikuna tagasi lükata.

F. Neljas väidete rühm, mis on seotud konkurentsi piiramisega

368 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et komisjon ei ole ELTL artikleid 107 ja 296 rikkudes esitanud ühtegi põhjendust, mis näitaks tegelikku või võimalikku konkurentsi piiramist.

369 Luksemburgi Suurhertsogiriigi väitel ei ole komisjon ühelt poolt ei vaidlustatud otsuse põhjenduses 189 ega kõnealuse otsuse põhjendustes 343 ja 345 selgitanud seda, mil viisil FFT vabastamine maksukohustusest, mida ta oleks tavapäraselt pidanud maksma, võib anda tulemuseks ettevõtja enda või Fiat/Chrysleri kontserni konkurentsiseisundi tugevnemise mis tahes turul. Teiselt poolt ei ole vaidlustatud otsuse põhjenduses 189 esitatud üldine viide kontserni finantspositsioonile üksinda ilmselgelt piisav selleks, et iseloomustada sellist kas või potentsiaalset mõju.

370 FFT märgib samuti, et komisjon on rikkunud ELTL artikleid 107 ja 296, kuna ta ei ole vaidlustatud otsuses peaaegu mitte mingil määral analüüsinud vaadeldava eelotsuse mõju konkurentsile.

371 Esimesena heidab FFT komisjonile ette seda, et too piirdus vaidlustatud otsuse põhjenduses 189 vaid kinnitamisega, et vaadeldava eelotsusega tugevdati ettevõtja enda ja Fiat/Chrysleri kontserni finantspositsiooni ning et kõnealune eelotsus võis seega kahjustada konkurentsi.

372 Lisaks sellele rõhutab FFT, et lähtudes kohtupraktikast, tuleb meedet hinnata selle avaldatava mõju ja mitte meetme eesmärkide alusel. Kuid lihtne kinnitamine, mille kohaselt ettevõtja maksukohustuse vähenemine Luksemburgis tugevdas Fiat/Chrysleri kontserni konkurentsivõimet, on käsitatav hinnangu andmisena meetme eesmärgi alusel, samas kui loeb ainult meetme mõju. Komisjon ei saa alati eeldada, et konkurentsi on kahjustatud. FFT lisab, et vaadeldaval juhul on käsitletavad asjaolud keerulised ning arvesse tuleb võtta vaadeldava eelotsuse üldist mõju kontsernile.

373 Veel väidab FFT, et isegi kui eeldada, et tema suhtes on kohaldatud ülemääraselt madalat ettevõtte tulumaksu määra, ei osuta ta teenuseid ega tarni kaupa kolmandatele isikutele, nii et tal puudub igasugune konkurentsivõime turul, mille konkurentsi meetmega oleks võimalik kahjustada.

374 Teisena väitab FFT, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 345 esitatud andmed, mida tema hinnangul ei ole vaidlustatud otsuses tehtud konkurentsile avaldatava mõju analüüsis kasutatud, ei ole täpsed.

375 Kolmandana väidab FFT, et komisjoni järeldus, mille kohaselt vaadeldav eelotsus mõjutab konkurentsi, põhineb oletusel, mille kohaselt FFT on maksnud vähem äriühingu tulumaksu kui sõltumatu äriühing. FFT ei nõustu sellise võrdlusega.

376 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

377 Seoses komisjoni järeldusega konkurentsi piiramise esinemise kohta, mis on riigiabi olemasolu neljas tingimus, tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 189 meenutab komisjon esmalt, et riigi kohaldatavat meedet käsitatakse meetmena, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi juhul, kui see võib tugevdada sellest meetmest kasusaaja konkurentsiseisundit võrreldes teiste ettevõtjatega, kellega ta konkureerib. Seejärel tõdes komisjon, et kuna vaadeldava eelotsusega vabastati FFT kohustusest tasuda maksusumma, mida ta oleks äriühingu tulumaksu üldise süsteemi kohaselt pidanud tasuma, kahjustab või ähvardab kahjustada kõnealune eelotsus konkurentsi, tugevdades FFT ja Fiati/Chrysleri kontserni finantspositsiooni.

378 Lisaks sellele on komisjon täpsustanud vaidlustatud otsuse põhjendustes 343–345, milles käsitletakse vaidlustatud meetmest kasusaajat, et vaadeldavast eelotsusest kasusaajaks on Fiat/Chrysleri kontsern tervikuna, kuna selle meetmega ei antud täiendavaid ressursse mitte üksnes FFT-le, vaid tervele kontsernile. Komisjon lisas, et FFT Luksemburgis tasutud maksusumma avaldas mõju FFT poolt kõnealusesse kontserni kuuluvatele äriühingutele antud kontsernisiseste laenude hinnatingimustele, kuna need tingimused määratakse kindlaks kontserni kapitali keskmise hinna põhjal. Komisjon järeldas sellest, et FFT tasutava maksu vähenemine tõi vältimatult kaasa leebemad kontsernisiseste laenude hinnatingimused.

379 Nagu on märgitud eespool punktis 178, peab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ELTL artikliga 296 nõutav põhjendus vastama asjaomase akti olemusele ning sellest peab selgelt ja ühemõtteliselt ilmnema vaidlusaluse akti andnud institutsiooni arutluskäik, nii et huvitatud isikutel oleks võimalik teada saada võetud meetme põhjustest ja liidu kohtul teha kontrolli.

380 Meetme abiks kvalifitseerimise puhul nõuab see põhimõte, et oleks näidatud, mis põhjusel komisjon leiab, et asjaomane meede kuulub ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse. Sellega seoses, isegi kui abi andmise asjaoludest nähtub, et see abi võib mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust või kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, peab komisjon oma otsuse põhjendustes vähemalt need asjaolud ära märkima (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 89, ja 30. aprilli 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia ja Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, punkt 49).

381 Seoses konkurentsi moonutamist puudutava tingimusega ilmneb kohtupraktikast, et abi, mille eesmärk on vabastada ettevõtja jooksva haldamise või tavakohase tegevuse käigus tavaliselt tekkivatest kuludest, kahjustab põhimõtteliselt konkurentsi (19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 30, ja 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, punkt 55).

382 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ei tule selleks, et riigisisest meedet „riigiabiks“ kvalifitseerida, tõendada mitte abi tegelikku mõju liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja tegelikku konkurentsi moonutust, vaid üksnes uurida, kas abi võib mõjutada seda kaubandust ja kahjustada konkurentsi (vt 10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 140 ja seal viidatud kohtupraktika).

383 Lisaks sellele, seoses eeskätt sellise tegevusabiga nagu vaadeldav abi, tuleneb komisjoni väitel kohtupraktikast, et nende eesmärk on vabastada ettevõtja jooksva haldamise või tavakohase tegevuse käigus tavaliselt tekkivatest kuludest ja need kahjustavad põhimõtteliselt konkurentsitingimusi (vt 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere“ jt *vs.* komisjon, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 136 ja seal viidatud kohtupraktika).

384 Vaadeldaval juhul tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustest 189, 343 ja 345, mille sisu on kokkuvõtlikult esitatud eespool punktides 377 ja 380, tuleneb, et komisjon leidis, et FFT ja kontsern, millesse ta kuulub, said eelise, mis tulenes maksusoodustusest, mida konkureerivate äriühingute suhtes ei kohaldatud ning mis võis seega tugevdada tema finantspositsiooni turul, mistõttu piiras vaadeldav eelotsus konkurentsi. Komisjoni väitel andis vaadeldavast eelotsusest tulenev FFT maksukoormuse

vähenemine täiendavaid ressursse tervele kontsernile, kuna selle tulemuseks olid ettevõtja antud kontsernisiseste laenude leebemad hinnatingimused. Eespool punktides 379–382 osutatud kohtupraktikat silmas pidades tuleb aga märkida, et nendest asjaoludest piisab selleks, et teha järeldus, mille kohaselt komisjon on toonud välja asjaolud, mille alusel ta leidis, et vaadeldav meede võis mõjutada konkurentsi ja kahjustada kaubandust. Sellega seoses tuleb meeles pidada, et nagu tuleneb eespool punktist 7, osutab FFT rahaliste vahendite haldamisteenuseid ja rahastamisteenuseid selle kontserni Euroopas, v.a Itaalias, asuvatele äriühingutele.

385 Seega tuleb leida, et komisjon ei rikkunud oma põhjendamiskohustust ega teinud hindamisviga, järeldades, et vaadeldav meede võib piirata konkurentsi turul, kuna asjaomane maksuvähendus tugevdas FFT ja kontserni, millesse ta kuulub, finantspositsiooni võrreldes tema konkurentidega.

386 Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT teised argumendid.

387 Esimesena, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik osutab 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsusele Hispaania jt *vs.* komisjon (T-515/13 ja T-719/13, EU:T:2015:1004), tuleb märkida, nagu on mainitud eespool punktis 321, et Euroopa Kohus tühistas selle kohtuotsuse 25. juuli 2018. aasta kohtuotsusega komisjon *vs.* Hispaania jt (C-128/16, EU:C:2018:591).

388 Igal juhul tuleb nentida, et 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuses Hispaania jt *vs.* komisjon (T-515/13 ja T-719/13, EU:T:2015:1004) leidis Üldkohus, et komisjoni otsuse põhjendus ei olnud piisav, kuna põhjused, mille tõttu investoritele ja abi mittesaanud mereveoettevõtjatele ja laevatehastele antud eelis võis moonutada konkurentsi, ei olnud otsuses piisavalt selgelt välja toodud. Kuid vaadeldaval juhul on faktilised asjaolud erinevad, kuna eelis anti FFT-le ja kontsernile, millesse ta kuulub. Seetõttu ei nõua käesoleva juhtumi asjaolud mingit täiendavat selgitust lisaks sellele, et FFT ja Fiat/Chrysleri kontserni äriühingud, kellel tuli tasuda väiksem maks, said eelise, mis mõjutas konkurentsi turgudel, kus Fiat/Chrysleri kontserni äriühingud tegutsesid.

389 Teisena toob FFT oma argumentide toetuseks välja kolm kohtuotsust, mille kohaselt oleks komisjon pidanud faktilisi asjaolusid üksikasjalikumalt analüüsima.

390 Esiteks, seoses 17. septembri 1980. aasta kohtuotsusega Philip Morris *vs.* komisjon (730/79, EU:C:1980:209, punkt 11), ja 15. juuni 2000. aasta kohtuotsusega Alzetta jt *vs.* komisjon (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97–kuni T-607/97, T-1/98, T-3/98–T-6/98 ja T-23/98, EU:T:2000:151, punkt 80) tuleb tõdeda, et erinevalt sellest, mida väidab FFT, kuigi komisjon on nendes kohtuasjades määranud konkreetselt kindlaks asjaomase turu, konkurentsi eelneva seisu ja abi eesmärgi, ei tulene mitte ühestki neist kohtuotsustest, et komisjon peab tegema alati sellise analüüsi, kui ta toob välja põhjused, mille tõttu vaadeldav meede kahjustab konkurentsi. Kuid nagu on märgitud eespool punktis 384, tõi komisjon välja põhjused, mille tõttu vaadeldava meetme puhul oli tegemist tegevustoetusega, millega anti FFT-le ja Fiat/Chrysleri kontserni äriühingutele eelis ja tugevdati nende finantspositsiooni ning FFT puhul muutusid tema kontsernisiseste laenude hinnatingimused leebemaks.

391 Lisaks sellele, erinevalt selle kohtuasja faktilistest asjaoludest, mille kohta tehti 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Saksamaa jt *vs.* komisjon (C-329/93, C-62/95 ja C-63/95, EU:C:1996:394), millega Euroopa Kohus tühistas komisjoni otsuse ebapiisava põhjenduse tõttu, ning erinevalt faktilistest asjaoludest, mille alusel tehti 13. märtsi 1985. aasta kohtuotsus Madalmaad ja Leeuwarder Papierwarenfabriek *vs.* komisjon (296/82 ja 318/82, EU:C:1985:113), on komisjon vaadeldaval juhul tegelikult esitanud põhjused, mille tõttu ta leidis, et tegemist oli konkurentsi piiramisega.

392 Need argumendid tuleb seega põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

393 Kolmandana, kuivõrd FFT väidab, et meedet tuleb hinnata lähtuvalt tema mõjust ja mitte lähtuvalt tema eesmärkidest, piisab sellest, kui märkida, et eespool punktis 118 osutatud kohtupraktikast tuleneb, et abi peab kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi. Käesoleval juhul, nagu on sedastatud eespool punktis 384, on komisjon õigesti leidnud, et vaadeldava meetme avaldatav mõju kahjustas konkurentsi.

394 Neljandana, kuivõrd FFT väidab, et komisjoni järeldus, mille kohaselt vaadeldav eelotsus mõjutas konkurentsi, põhineb ekslikul oletusel, et FFT on maksnud vähem äriühingu tulumaksu kui sõltumatu äriühing, tuleb see väide põhjendamatuse tõttu tagasi lükata. Komisjon leidis nimelt õigustatult, et FFT sai maksusoodustuse, mistõttu sai ta järeldada, et selline soodustus võib kahjustada konkurentsi turgudel, kus tegutsevad FFT ja kontsern, millesse ta kuulub.

395 Viiendana, kuivõrd FFT väidab, et isegi kui eeldada, et tema suhtes on kohaldatud Luksemburgis ülemääraselt madalat äriühingu tulumaksu, ei osuta ta teenuseid ega tarni kaupa kolmandatele isikutele, nii et tal puudub igasugune konkurentsivõime turul, mille konkurentsi võidaks kahjustada, või et kontserni kuuluvate äriühingute pakutavad kaubad ja teenused alluvad turutingimustele, tuleb need argumendid põhjendamatuse tõttu tagasi lükata. Kuivõrd FFT maksukohustus vähenes, oli tal võimalus rahastada kontserni teiste äriühingute tegevust odavamalt, see aga kahjustas konkurentsi turgudel, kus need äriühingud tegutsevad.

396 Kuuendana väitab FFT, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 345 esitatud andmed, mida tema hinnangul ei ole vaidlustatud otsuses konkurentsile avaldatava mõju analüüsis kasutatud, ei ole täpsed. FFT väitel on komisjon selles põhjenduses ekslikult leidnud, et FFT Luksemburgis tasutav maksusumma on seotud Fiat/Chrysleri kontserni äriühingutele antavate laenude suhtes kohaldatava intressiga. Sellega seoses piisab, kui märkida, nagu tunnistab ka FFT ise, et see, kui komisjon on teinud vea arvesse võetava intressi kindlaksmääramisel, ei mõjuta järeldust konkurentsi piiramise kohta. Seega tuleb kõnealune argument edutuna tagasi lükata.

397 Seitsmendana, kuivõrd FFT väidab, et Euroopa Kohtu 30. aprilli 2009. aasta kohtuotsusega komisjon *vs.* Itaalia ja Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272) tühistatud otsus sarnaneb käesoleva juhtumiga, tuleb see argument, mida FFT ei tõstatanud esimese väite teises osas, põhjendamatuse tõttu tagasi lükata. Komisjoni väite kohaselt leidis Euroopa Kohus esimeses kohtuasjas, et selle abi näol ei olnud tegemist tegevusabiga. Lisaks sellele ei ole FFT seadnud kahtluse alla kohtupraktikat, millele komisjon tugines käesoleval juhul ja mille kohaselt moonutab tegevusabi üldjuhul konkurentsitingimusi. Samuti ei ole FFT tõendanud, et selline eeldus käesoleval juhul ei kehti.

398 Eeltoodut silmas pidades tuleb tagasi lükata Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud väited, mille kohaselt komisjon ei ole tõendanud konkurentsipiirangu olemasolu.

G. Viies väidete rühm, mis on seotud abi tagasinõudmisega

399 See väidete rühm, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas teise võimalusena ja mis puudutab abi tagasinõudmist, jaguneb kahte ossa.

1. Esimene osa, mille kohaselt on rikutud määrust 2015/1589, kuna vaadeldava väidetava abi tagasinõudmine on vastuolus õiguskindluse põhimõttega

400 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et andes korralduse vaadeldav väidetav abi tagasi nõuda, rikkus komisjon õiguskindluse põhimõtet ja määruse 2015/1589 artikli 16 lõiget 1.

401 Iirimaa märgib, et ta jagab Luksemburgi Suurhertsogiriigi seisukohta, mille kohaselt komisjon rikkus õiguskindluse põhimõtet.

402 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

403 Määruse 2015/1589 artikli 16 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui ebaseadusliku abi korral tehakse negatiivne otsus, nõuab komisjon, et kõnealune liikmesriik peab võtma kõik vajalikud meetmed, et abisaajalt abi tagasi saada […]. Komisjon ei nõua abi tagastamist, kui see on vastuolus liidu õiguse üldpõhimõttega“.

404 Komisjon märkis vaidlustatud otsuses esmalt, et määruse 2015/1589 artikli 16 lõike 1 kohaselt peab ta ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi tagasi nõudma, kui see tagasinõudmine ei ole vastuolus õiguse mõne üldpõhimõttega (vaidlustatud otsuse põhjendused 354 ja 355). Seejärel leidis komisjon, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi esitatud argumendid, mille kohaselt abi tagasinõudmine rikub õiguspärast ootuse kaitse põhimõtet ja õiguskindluse põhimõtet, on alusetud (vaidlustatud otsuse põhjendus 364). Esiteks, seoses õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega märgib komisjon, et ta ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriigile või FFT-le andnud mingeid konkreetseid kinnitusi (vaidlustatud otsuse põhjendused 356–358). Teiseks, seoses õiguskindluse põhimõtte rikkumisega väidab komisjon, et ei ole olemas mingit varasemat otsustuspraktikat, mis võiks tekitada ebakindlust seoses sellega, et eelotsustega võidakse anda riigiabi. Lisaks sellele märgib komisjon eeskätt, et kohtupraktika kohaselt ei ole ta kohustatud näitama tagasinõutava abi täpset summat (vaidlustatud otsuse põhjendused 360–363).

405 Kohtupraktika kohaselt nõuab õiguskindluse põhimõte, mis on liidu õiguse üldpõhimõte, et õigusnormid oleksid selged ja täpsed, ning selle eesmärk on tagada liidu õigusest tulenevate õiguslike olukordade ja suhete prognoositavus (15. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Duff jt *vs.* komisjon, C-63/93, EU:C:1996:51, punkt 20).

406 Vaadeldaval juhul, esiteks, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et määruse 2015/1589 artikli 16 lõike 1 kohaselt ei tule abi tagasi nõuda, kuna see kahjustab õiguskindluse põhimõtet, tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse vastuvõtmise aluseks olev õigusnorm, st ELTL artikkel 107 ja sellise abi olemasolu neli tingimust, mida on meelde tuletatud eespool punktis 118, on selged ja täpsed.

407 Sellega seoses tuleb meeles pidada, et riigiabi mõiste on määratletud meetme mõjust abisaaja konkurentsipositsioonile lähtudes (vt selle kohta 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 87). Sellest tuleneb, et ELTL artikli 107 kohaselt on keelatud kõik abimeetmed, sõltumata nende vormist või kasutatud normitehnikast, mille abil sellist abi antakse (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punkt 79).

408 Sellest tuleneb, et mis tahes riiklik meede, nagu eelotsus, mille puhul on täidetud ELTL artiklis 107 osutatud tingimused, on põhimõtteliselt keelatud ja selle alusel antud abi tuleb tagasi nõuda.

409 Teiseks tuleb igal juhul tõdeda, nagu seda on teinud komisjon, et mitte ükski objektiivne asjaolu ei võimaldanud Luksemburgi Suurhertsogiriigil või FFT-l järeldada, et komisjon ei kohalda ELTL artiklit 107 eelotsuste suhtes. Ühelt poolt tuleneb komisjoni otsustuspraktikast, millele komisjon osutab vaidlustatud otsuse 71. joonealuses märkuses ja mille põhjendatust Luksemburgi Suurhertsogiriik ei vaidlusta, et ta on varasemalt hinnanud eelotsuste kooskõla ELTL artikliga 107. Teiselt poolt ei vaidle Luksemburgi Suurhertsogiriik vastu sellele, et komisjon on varasemalt analüüsinud individuaalseid maksumeetmeid ning kasutanud reaalturuväärtuse põhimõtet selleks, et anda korraldus abi tagasi nõuda.

410 Neil asjaoludel ei saa üksnes ELTL artikli 107 kohaldamist eelotsuse suhtes käsitada õiguskindluse põhimõtte rikkumisena. Seetõttu ei saa selle põhimõtte rikkumisele õiguspäraselt tugineda selle põhjendamiseks, et määruse 2015/1589 artikli 16 lõike 1 alusel ei saa vaadeldava eelotsusega antud abi tagasi nõuda.

411 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Iirimaa esitatud ülejäänud argumendid ei ole veenvad.

412 Esmalt, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et komisjoni kasutatud FFT maksubaasi analüüsimise skeem ei olnud piisavalt prognoositav, et komisjon oleks pidanud üles näitama paindlikkust ja mitte nõudma ebarealistlikku täpsusastet ning et ei ole võimalik järeldada, et Luksemburgi Suurhertsogiriik oli pahauskne, tuleb märkida, et liikmesriikidel on siirdehindade kindlaksmääramisel kaalutlusõigus ning komisjonil on õigus tuvastada abi olemasolu üksnes juhul, kui ta tuvastab nende siirdehindade kindlaksmääramisel vea, mille tõttu need siirdehinnad ei vasta turuväärtusele lähedasele usaldusväärsele tulemusele (vt eespool punkt 204). Käesoleval juhul leidis Üldkohus, et komisjon järeldas õigusega, et Luksemburgi Suurhertsogiriik on vaadeldavas eelotsuses kinnitanud selliseid FFT tasu kindlaksmääramise meetodis sisalduvaid vigu, mis ei võimaldanud saada selliseid siirdehindu, mis vastaksid turutingimustes kokku lepitud hindadele. Neid asjaolusid arvestades ei saa asuda seisukohale, et komisjon nõudis ebarealistlikku täpsusastet või et tema kasutatud analüüsiskeem ei olnud prognoositav. Luksemburgi Suurhertsogiriik ei saa seega õigustatult väita, et ei olnud võimalik prognoosida, et komisjon tuvastab abi olemasolu ja kohustab abi tagasi nõudma.

413 Edasi, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et tema eelotsustega seotud praktika vastas ettevõtjate maksustamise valdkonnas kohaldatavale käitumisjuhendile ja OECD suunistele, siis piisab sellest, kui märkida, et komisjon tuvastas, et vaadeldava eelotsusega, millest komisjonile ei teatatud, andis Luksemburgi Suurhertsogiriik ELTL artikli 107 tähenduses siseturuga kokkusobimatut abi. Ühelt poolt ei seadnud komisjon selliselt toimides kahtluse alla eelotsuste praktikat kui sellist. Teiselt poolt, riigiabi olemasolu hinnatakse ELTL artiklis 107 sätestatud kriteeriumide alusel. Sellises olukorras ei mõjuta asjaolu, et siirdehindade valdkonna tekstid, mis ei ole komisjoni jaoks siduvad, on heaks kiitnud Euroopa Liidu Nõukogu või OECD, tõdemust, et vaadeldava eelotsusega antakse FFT-le valikuline eelis.

414 Lisaks sellele väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Iirimaa, et õiguskindluse põhimõtte kohaldamine võib nõuda õigusakti tagasiulatuva mõju piiramist, kui esinevad tõsised majandusriskid ja kui asjaomased isikud on heausksed; need tingimused on vaadeldaval juhul täidetud. Kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik esitab selle argumendi selleks, et vaielda vastu vaadeldava abi tagasinõudmisele, piisab sellest, kui märkida, et tagasinõudmise korralduse näol ei ole tegemist õigusakti tagasiulatuva kohaldamisega. Ebaseadusliku abi lõpetamine tagasinõudmise teel on nimelt selle abi ebaseaduslikkuse tuvastamise loogiline tagajärg ning selle eesmärk on varasema olukorra taastamine (19. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus CDA Datenträger Albrechts *vs.* komisjon, T-324/00, EU:T:2005:364, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika).

415 Igal juhul, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et vaidlustatud otsus toob tema ja teiste liikmesriikide jaoks kaasa tõsised majanduslikud tagajärjed või tõsised probleemid, nagu seda on samuti täheldanud Ameerika Ühendriikide esindajad, tuleb ühelt poolt märkida, et määruse 2015/1589 artikli 16 lõikes 1 ei ole sätestatud, et kokkusobimatuks kuulutatud abi oleks võimalik sel põhjusel jätta tagasi nõudmata. Teiselt poolt ei võimalda mitte ükski Luksemburgi Suurhertsogiriigi esitatud argument tõendada selliste tõsiste majanduslike tagajärgede olemasolu. Nimelt on ilmne, et vaadeldava meetme alusel antud abi sissetagasinõudmine iseenesest ei saa avaldada Luksemburgi Suurhertsogiriigi jaoks negatiivset majanduslikku mõju, kuna tagasinõutavad summad laekuvad riigieelarvesse. Lisaks, erinevalt sellest, mida tundub väitvat Luksemburgi Suurhertsogiriik, ei saa vaadeldava eelotsuse alusel FFT-le antud abi tagasinõudmine iseenesest otseselt „seada kahtluse alla väga suurt arvu eelotsuseid Luksemburgi Suurhertsogiriigis ja võimalik, et tuhandeid eelotsuseid kõikides teistes liikmesriikides“. Asjaolu, et komisjon seadis kahtluse alla eelotsuse, millega anti teatud ettevõtjale valikuline eelis, tähendab nimelt üksnes seda, et tagasi tuleb nõuda abi, mis anti ELTL artikli 107 sätteid rikkudes vastu võetud kõnealuse eelotsuse alusel, ja mitte seda, et tagasinõuded puudutavad kõiki eelotsuseid, sealhulgas ka selliseid eelotsuseid, mille puhul ei ole tegemist riigiabiga.

416 Seega ei ole põhjust asuda seisukohale, et vaidlustatud otsusel on uusi või tõsiseid tagajärgi rahvusvahelisele maksustamisele, kuna komisjonil on alati olnud pädevus analüüsida seda, kas mis tahes maksumeede kujutab endast riigiabiga ELTL artikli 107 tähenduses.

417 Viimaks, kuivõrd Iirimaa väidab sisuliselt, et juhul kui komisjon ei määra kindlaks abisummat, ei saa ta soovitada, nagu ta tegi vaidlustatud otsuses, et liikmesriik pöörduks tema poole selle abisumma kindlaksmääramiseks, piisab, kui tõdeda, et vaadeldaval juhul Luksemburgi Suurhertsogiriik ei väida ega tõenda, et komisjoni vaidlustatud otsuse põhjenduses 311 antud hinnangud FFT tasumisele kuuluva maksu arvutamise meetodi kohta oleksid nii ebatäpsed, et tal ei oleks saadud abisummat olnud võimalik ilma komisjoni poole pöördumata välja arvutada, mistõttu vaidlustatud otsus tekitab õiguskindlusetuse. Vastupidi, Luksemburgi Suurhertsogiriik tunnistab, et tema hinnangul on tagasinõutav abisumma 23,1 miljonit eurot. See argument tuleb seega põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

418 Eeltoodust tuleneb, et tagasinõudmisega seotud väidete rühma esimene osa tuleb põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

2. Teine osa, et rikutud on määrust 2015/1589, kuna vaadeldava väidetava abi tagasinõudmine on vastuolus kaitseõigustega

419 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et komisjoni otsustuspraktika kohaselt ei tule abi tagasi nõuda, kui abisummat ei ole võimalik kindlaks määrata. Nimelt, kui puudub võimalus täpselt kindlaks määrata abisumma suurus või parameetrid, mis võimaldavad liikmesriigil koostöös komisjoniga abisumma suurus täpselt kindlaks määrata, piirab see liikmesriigi kaitseõigusi ja takistab abi tagasinõudmist.

420 Sellega seoses märgib Luksemburgi Suurhertsogiriik, et ta on väidetava abi saajalt tegelikult nõudnud teatud summa kandmist blokeeritud kontole. Selle summa suurus on arvutatud vastavalt andmetele, mille komisjon esitas vaidlustatud otsuse põhjenduses 311 ja millele on lisatud täpsustus, mille kohaselt ei mõjuta see arvutus komisjoni kasutatud meetodi vaidlustamist. Siiski leiab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et see arvutus on täiesti kunstlik, kuna väidetava abi suurust ei ole võimalik täpselt hinnata, „tuginemata komisjoni poolt vaadeldaval juhul antud täiesti meelevaldsetele hinnangutele“. Nimelt ei ole sisuliselt olemas õiget siirdehinda vastavalt OECD ja komisjoni seisukohale, vaid õigete hindade lai vahemik. Lisaks sellele ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriigil mõistlikku kaalutlusruumi, et kalduda kõrvale komisjoni vaidlustatud otsuses soovitatud meetodist.

421 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

422 Esmalt leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 367, et tulenevalt kohtupraktikast, kuigi liidu õigusega ei ole pandud talle kohustust määrata kindlaks täpne tagasinõutava abisumma suurus, piisab seevastu sellest, kui komisjoni otsuses on andmed, mis võimaldavad otsuse adressaadil iseseisvalt ja ülemääraste raskusteta selle summa kindlaks teha. Komisjon täpsustas seejärel, et ta määras vaidlustatud otsuse põhjenduses 311 kindlaks meetodi, mis võib kõrvaldada vaadeldava eelotsuse abil FFT-le antava valikulise eelise, kui Luksemburgi Suurhertsogiriik otsustaks valida tehingupõhise tootluse meetodi, ning märkis, et ta on enne selle otsuse rakendamist nõus kasutama mõnda muud meetodit (vaidlustatud otsuse põhjendused 367–369).

423 Vaadeldaval juhul tuleb esiteks märkida, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei vaidle vastu komisjoni hinnangule, mille kohaselt tuleneb 18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsusest komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-441/06, EU:C:2007:616, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika), et komisjon ei pea tingimata näitama tagasinõutava abisumma suurust, kui otsuses on andmed, mis võimaldavad otsuse adressaadil iseseisvalt ja ülemääraste raskusteta selle summa kindlaks teha.

424 Teiseks tuleb märkida, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei väida, et vaadeldaval juhul ei ole vaidlustatud otsuses andmeid, mis võimaldavad tal iseseisvalt tagasinõutava summa kindlaks teha. Ühelt poolt tunnistab ta nimelt, et ta arvutas selle summa välja, et see FFT-lt tagasi nõuda, ning tema hinnangul on see 23,1 miljonit eurot. Teiselt poolt ei väida ta kaugeltki, et komisjoni kasutatud arvutusmeetod on ebatäpne, vaid väidab sisuliselt üksnes seda, et kõnealune meetod ei anna talle „mõistlikku kaalutlusruumi, et kalduda kõrvale komisjoni dogmaatilisest seisukohast“. Sellega tunnistab Luksemburgi Suurhertsogiriik vähemalt kaudselt, et see meetod on piisavalt täpne selleks, et võimaldada tal arvutada tagasinõutava abisumma suurus.

425 Sellistel asjaoludel ei saa komisjonile ette heita, et ta on rikkunud Luksemburgi Suurhertsogiriigi kaitseõigusi, jättes vaidlustatud otsuses näitamata tagasinõutava abisumma.

426 Ükski Luksemburgi Suurhertsogiriigi esitatud argumentidest ei sea seda järeldust kahtluse alla.

427 Esmalt, Luksemburgi Suurhertsogiriigi väide, et asjaolu, et ta nõudis FFT-lt 23,1 miljoni euro suuruse summa kandmist blokeeritud kontole, ei mõjuta asjaolu, et ta vaidleb vastu komisjoni esitatud arvutusmeetodile, tuleb edutuna tagasi lükata. Luksemburgi Suurhertsogiriik ei tõenda nimelt, et vaidlustatud otsus ei ole piisavalt täpne, nii et tal ei ole võimalik määrata sissenõutava summa suurust. Ta piirdub vaid sellega, et vaidleb vastu komisjoni kasutatavale meetodile tagasinõutava abisumma arvutamiseks, pidades seda meelevaldseks. Kuid küsimus, kas meetod on nõuetekohane või mitte, ei ole mingil määral seotud kaitseõiguste rikkumisega, millel põhineb viienda väidete rühma teine osa.

428 Edasi, kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et määrates kindlaks võimalike summade „laia vahemiku“, ei arvestata vaidlustatud otsuses nõudega määrata tagasinõutav summa kindlaks piisavalt täpselt, tuleb ühelt poolt märkida, et määrates kindlaks meetodi, mida Luksemburgi Suurhertsogiriik järgis, täitis komisjon nõude, mis on esitatud eespool punktis 423 osutatud kohtupraktikas ja mille kohaselt peab meetod võimaldama tagasinõutava summa raskusteta kindlaks määrata. Teiselt poolt ei puuduta komisjoni pakutud vahemik tagasinõutavat summat, vaid summat, mida ta peab asjakohaseks FFT maksubaasi jaoks. Sellised andmed on aga piisavalt täpsed, et võimaldada Luksemburgi Suurhertsogiriigil arvutada tagasinõutava abisumma suurus. Lisaks sellele ei sea asjaolu, et komisjon on kinnitanud, et mõne muu meetodi abil oleks võidud tulemuseks saada teistsuguse summa, ning et ta andis võimaluse teha ettepanek tagasinõutava summa arvutamisel mõne muu meetodi kasutamiseks, kahtluse alla asjaolu, et vaidlustatud otsuses on tagasinõudmisega seoses piisavalt täpsed andmed, ega takista iseenesest abi tagasi nõudmist.

429 Neil asjaoludel tuleb tagasinõudmisega seotud viienda väidete rühma teine osa ja kogu see väidete rühm põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

430 Esitatud kaalutlustest tuleneb, et kohtuasjades T-755/15 ja T-759/15 esitatud hagid tuleb rahuldamata jätta.

IV. Kohtukulud

A. Kohtuasi T-755/15

431 Kodukorra artikli 134 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik on kohtuvaidluse kaotanud, jäetakse tema kohtukulud tema enda kanda ja vastavalt komisjoni nõudele mõistetakse temalt välja komisjoni kohtukulud.

432 Vastavalt kodukorra artikli 138 lõikele 1 kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ise oma kohtukulud. Järelikult jäetakse Iirimaa kohtukulud tema enda kanda.

B. Kohtuasi T-759/15

433 Kodukorra artikli 134 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna FFT on kohtuvaidluse kaotanud, jäetakse tema kohtukulud tema enda kanda ja vastavalt komisjoni nõudele mõistetakse temalt välja komisjoni kohtukulud.

434 Vastavalt kodukorra artikli 138 lõikele 1 kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ise oma kohtukulud. Järelikult jäetakse Iirimaa kohtukulud tema enda kanda.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus)

otsustab:

1. **Liita kohtuasjad T-755/15 ja T-759/15 kohtuotsuse tegemiseks.**

2. **Jätta hagid rahuldamata.**

3. **Jätta Luksemburgi Suurhertsogiriigi kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Euroopa Komisjoni kohtukulud kohtuasjas T-755/15.**

4. **Jätta Fiat Chrysler Finance Europe'i kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja komisjoni kohtukulud kohtuasjas T-759/15.**

5. **Jätta Iirimaa kohtukulud tema enda kanda.**

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 24. septembril 2019 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

I. Vaidluse taust 2

A. Luksemburgi maksuhalduri FFT suhtes tehtud eelotsus 2

B. Komisjoni haldusmenetlus 2

C. Vaidlustatud otsus 2

1. Vaidlustatud meetme kirjeldus 3

2. Luksemburgi siirdehindade valdkonna eeskirjade kirjeldus 4

3. OECD suuniste kirjeldus 4

4. Vaidlustatud meetme hindamine 4

II. Menetlus ja poolte nõuded 9

A. Menetluse kirjalik osa ja poolte nõuded kohtuasjas T-755/15 9

1. Kohtu koosseis ja eelisjärjekorras menetlemine 9

2. Kiirendatud menetluse taotlus 10

3. Menetlusse astumine 10

4. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks 10

5. Poolte nõuded 10

B. Menetluse kirjalik osa ja poolte nõuded kohtuasjas T-759/15 11

1. Kohtu koosseis ja eelisjärjekorras menetlemine 11

2. Kiirendatud menetluse taotlus 11

3. Menetlusse astumine 11

4. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks 11

5. Poolte nõuded 12

C. Kohtuasjade liitmine menetluse suulise osa huvides ja kohtuasjade T-755/15 ja T-759/15 menetluse suuline osa 12

1. Kohtuasjade liitmine 12

2. Kohtuasjade T-755/15 ja T-759/15 menetluse suuline osa 12

III. Õiguslik käsitlus 13

A. Kohtuasjade liitmine käesoleva otsuse huvides 13

B. Esitatud väited ja käesolevate hagiavalduste läbivaatamise struktuur 13

C. Esimene väidete rühm, mis on seotud ELL artiklite 4 ja 5 rikkumisega, kuna komisjon viis läbi maksustamise varjatud ühtlustamist 15

D. Teine eelotsuse küsimuste rühm, mis on seotud eelise puudumisega 16

1. Sissejuhatavad märkused 16

2. Komisjoni esimese võimalusena esitatud arutluskäik, mille kohaselt vaadeldav eelotsus moodustab erandi Luksemburgi äriühingute maksustamise üldisest süsteemist 18

a) Väited, mis on seotud reaalturuväärtuse põhimõtte väära kohaldamisega riigiabi kontrolli valdkonnas 18

b) Väide, mis on seotud FFT tasu kindlaksmääramisel kasutatud väära arvutusmeetodiga ... 26

1) Sissejuhatavad märkused 27

2) Esimene viga, mis on seotud FFT kogu omakapitali arvesse võtmata jätmisega 29

i) Märkused vaadeldava eelotsuse kohta 29

ii) Võimalus kapitali osadeks jaotamiseks OECD suuniste ja ringkirja alusel 30

iii) Omakapitali osadeks jaotamise asjakohasus 32

3) Teine viga, mis on seotud hüpoteetiliste regulatiivsete omavahendite arvessevõtmisega 34

4) Neljas viga, mis on seotud FFT osaluste arvesse võtmata jätmisega 36

3. Komisjoni teise võimalusena esitatud arutluskäik, mille kohaselt vaadeldav eelotsus moodustab erandi tulumaksuseaduse artikli 164 lõikest 3 ja ringkirjast 39

4. Väide, mis on seotud eelise puudumisega kontserni tasandil 40

E. Kolmas väidete rühm, mis on seotud FFT-le antud eelise valikulisuse puudumisega 43

F. Neljas väidete rühm, mis on seotud konkurentsi piiramisega 48

G. Viies väidete rühm, mis on seotud abi tagasinõudmisega 51

1. Esimene osa, mille kohaselt on rikutud määrust 2015/1589, kuna vaadeldava väidetava abi tagasinõudmine on vastuolus õiguskindluse põhimõttega 51

2. Teine osa, et rikutud on määrust 2015/1589, kuna vaadeldava väidetava abi tagasinõudmine on vastuolus kaitseõigustega 54

IV. Kohtukulud 55

A. Kohtuasi T-755/15 55

B. Kohtuasi T-759/15 56