A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kibővített hetedik tanács)

2019. szeptember 24.*

„Állami támogatások – Luxemburg által végrehajtott támogatás – A támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek és jogellenesnek nyilvánító és a visszatéríttetését elrendelő határozat – Feltételes adómegállapítási határozat *(tax ruling)* – Előny – A szokásos piaci ár elve – Szelektív jelleg – Vélelem – A verseny korlátozása – Visszatérítttetés”

A T-755/15. sz. és T-759/15. sz. ügyekben,

a **Luxemburgi Nagyhercegség** (képviselik kezdetben: D. Holderer és T. Uri, később: T. Uri, meghatalmazott minőségben, segítőik kezdetben: D. Waelbroeck, S. Naudin és A. Steichen, később: D. Waelbroeck és A. Steichen ügyvédek)

felperesnek a T-755/15. sz. ügyben,

támogatja:

Írország (képviselik kezdetben: E. Creedon, G. Hodge és A. Joyce, később: G. Hodge, M. Browne és M. Joyce, végül M. Joyce és J. Quaney, meghatalmazotti minőségben, segítőik: P. Gallagher, M. Collins SC, B. Doherty és S. Kingston barristers)

beavatkozó fél,

a **Fiat Chrysler Finance Europe** (székhelye: Luxembourg [Luxemburg], képviselik: J. Rodríguez solicitor, G. Maisto és M. Engel ügyvédek)

felperesnek a T-759/15. sz. ügyben,

támogatja:

Írország (képviselik kezdetben: E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan és A. Joyce, később: G. Hodge, K. Duggan, M. Browne és M. Joyce, végül: M. Joyce és J. Quaney, meghatalmazotti minőségben, segítőik: M. Collins, P. Gallagher SC, S. Kingston és B. Doherty barristers)

beavatkozó fél,

az **Európai Bizottság** (képviselik: P.-J. Loewenthal és B. Stromsky, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) állami támogatásról szóló, 2015. október 21-i (EU) 2016/2326 bizottsági határozat (HL 2016. L 351., 1. o.) megsemmisítése iránt az EUMSZ 263. cikk alapján benyújtott kérelmei tárgyában,

* Az eljárás nyelvei: francia és angol.

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hetedik tanács),

tagjai: M. van der Woude elnök, V. Tomljenović (előadó), E. Bieliūnas, A. Marcoulli és A. Kornezov bírák,

hivatalvezető: S. Spyropoulos tanácsos,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2018. június 21-i tárgyalásra,

meghozta a következő

Ítéletet

I. A jogvita előzményei

A. A luxemburgi adóhatóságok által az FFT javára hozott feltételes adómegállapítási határozatról

1 2012. március 14-én a Fiat Chrysler Finance Europe (korábbi nevén: Fiat Finance and Trade Ltd, a továbbiakban: FFT) adótanácsadója levelet küldött a luxemburgi adóhatóságok részére, annak érdekében, hogy feltételes adómegállapítási határozat meghozatalát kérje. [*bizalmas*] [1]

2 2012. szeptember 3-án a luxemburgi adóhatóságok feltételes adómegállapítási határozatot hoztak az FFT javára (a továbbiakban: a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat). Az említett határozat egy olyan levél részét képezte, amelyben az szerepelt, hogy „ami a 2012. március 14-én kelt, az FT csoporton belüli finanszírozási tevékenységeivel kapcsolatos levelet illeti, megerősítést nyert, hogy a transzferárazási elemzés a 2011. január 28-i 164/2. sz. körlevél szerint, a szokásos piaci ár elvének tiszteletben tartásával készült”.

3 A 2012. szeptember 3-i levél azt is rögzítette, hogy az abban szereplő határozat ötéves időtartamra (a 2012. adóévtől a 2016. adóévig) köti az adóhatóságokat.

B. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról

4 2013. június 19-én az Európai Bizottság elküldte a Luxemburgi Nagyhercegség részére az első információkérést, amelyben részletes tájékoztatást kért az ország feltételes adómegállapítással kapcsolatban alkalmazott gyakorlatáról. Ezt az első információkérést számos levélváltás követte a Luxemburgi Nagyhercegség és a Bizottság között, míg az utóbbi 2014. március 24-én meg nem hozott egy határozatot, amely információszolgáltatásra kötelezte a Luxemburgi Nagyhercegséget.

5 2014. június 11-én a Bizottság megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében előírt hivatalos vizsgálati eljárást (a továbbiakban: a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat) a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat vonatkozásában. Az eljárás megindításáról szóló határozat elfogadása és 2015. július 15. között a Bizottság számos alkalommal levelezett a Luxemburgi Nagyhercegséggel, valamint az FFT-vel, többek között a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat tárgyában.

1 Kitakart bizalmas adatok.

C. A megtámadott határozatról

6 2015. október 21-én a Bizottság elfogadta a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) állami támogatásról szóló (EU) 2016/2326 bizottsági határozatot (HL 2016. L 351., 1. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat).

1. A vitatott intézkedés ismertetése

7 A megtámadott határozatnak „A támogatási intézkedés leírása” című 2. szakaszában a Bizottság elsősorban ismertette az FFT-t, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat kedvezményezettjét, amely a Fiat/Chrysler autóipari csoport (a továbbiakban: Fiat/Chrysler csoport) részét képezi. A Bizottság kiemelte, hogy az FFT vállalkozásfinanszírozási szolgáltatásokat és finanszírozást nyújt az említett csoporthoz tartozó, európai székhelyű társaságoknak (az olaszországi székhelyűek kivételével), valamint hogy az luxemburgi székhelyéről működik. A Bizottság rámutatott, hogy az FFT különösen a piaci finanszírozásban és a likviditási befektetésekben, a pénzügyi piaci szereplőkkel való kapcsolattartásban, a pénzügyi koordinációban és a csoporthoz tartozó vállalatoknak nyújtott konzultációs szolgáltatásokban, a csoporthoz tartozó vállalatoknak nyújtott készpénzkezelési szolgáltatásokban, a rövid távú és középtávú vállalatközi finanszírozásban, valamint a többi vállalkozásfinanszírozási vállalattal való koordinációban vesz részt (a megtámadott határozat (34)–(51) preambulumbekezdése).

8 Másodsorban a Bizottság ismertette a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot, kiemelve, hogy azt a luxemburgi adóhatóság 2012. szeptember 3-án fogadta el. Rámutatott, hogy e határozat elfogadására egyrészt az FFT adótanácsadója által 2012. március 14-én a luxemburgi adóhatóság részére küldött, egy előzetes transzferár-megállapodás jóváhagyását kérő levél, másrészt pedig az adótanácsadó által az FFT részéről benyújtott feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelem alátámasztása céljából elkészített transzferárazási elemzést tartalmazó transzferárazási jelentés (a továbbiakban: transzferárazási jelentés) nyomán került sor (a megtámadott határozat (9), (53) és (54) preambulumbekezdése).

9 A Bizottság ismertetése szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat olyan módszert hagy jóvá, amelynek segítségével a Fiat/Chrysler csoporton belül a nyereséget az FFT-hez rendelik, ami lehetővé teszi az FFT számára, hogy évente meghatározza a Luxemburgi Nagyhercegség felé fennálló társaságiadó-fizetési kötelezettségének összegét. Kiemelte, hogy a feltételes adómegállapítási határozat ötéves időtartamig volt kötelező, a 2012. adóévtől a 2016. adóévig (a megtámadott határozat (52) és (54) preambulumbekezdése).

10 A Bizottság megállapította, hogy a transzferárazási jelentés szerint az FFT adóköteles nyereségének meghatározására legalkalmasabb módszer az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer (a továbbiakban: ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer). E módszer a Bizottság szerint abban áll, hogy figyelembe veszi a független társaságok által végzett összehasonlítható ügyletek során elért nettó nyereséget. E döntést az említett jelentés szerint az igazolta, hogy az FFT kizárólag pénzügyi szolgáltatásokat nyújtott a Fiat/Chrysler csoporthoz tartozó vállalkozások számára. A Bizottság ehhez hozzátette, hogy a transzferárazási jelentés szerint az FFT részére járó, az adóköteles nyereséget alkotó díjazást az FFT által feladatainak ellátásához és kockázatainak viseléséhez szükséges tőkére tekintettel kell megállapítani, figyelemmel a felhasznált eszközökre (a megtámadott határozat (55) és (56) preambulumbekezdése).

11 Közelebbről a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által jóváhagyott transzferárazási jelentés azt javasolja, hogy az FFT finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységéért, valamint az általa viselt kockázatokért az FFT-nek járó teljes díjazást két elem alapján számítsák ki (a megtámadott határozat (70) preambulumbekezdése):

– a „kockázat-ellentételezés”, amelynek kiszámítása úgy történik, hogy az FFT Bázel II. keretrendszer analógiájára 28 500 000 euró összegre becsült feltételezett szavatolótőkéjét megszorozzák a 6,05%-os adózás előtti várható megtérüléssel, amelyet a tőkeeszköz-árazási modell (a továbbiakban: CAPM) módszer segítségével becsültek meg;

– a „feladatteljesítés ellentételezése”, amelynek kiszámítása úgy történik, hogy az FFT feladatteljesítéshez használt tőkéjének nevezett 93 710 000 euróra becsült összeget megszorozzák a rövid lejáratú betétekre vonatkozó, 0,87%-ra becsült piaci kamatlábbal.

12 Ezenkívül a Bizottság rámutatott, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat jóváhagyta a transzferárazási jelentés arra irányuló javaslatát, hogy ne ellentételezzék az FFT tőkéjének azon részét, amely az FFT Fiat Finance North America Inc.-be (a továbbiakban: FFNA) és a Fiat Finance Canada Ltd-be (a továbbiakban: FFC) történt pénzügyi befektetéseinek támogatására használt tőkéje (a megtámadott határozat (69) preambulumbekezdése).

2. A luxemburgi transzferárazási szabályok ismertetése

13 A Bizottság jelezte, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot a luxemburgi code des impôts sur les revenus (a társasági adóról szóló, 1967. december 4-i módosított törvény, a továbbiakban: adókódex) 164. cikkének (3) bekezdése és a luxemburgi adóügyi főigazgató 2011. január 28-i 164/2. sz. L.I.R. körlevele (a továbbiakban: körlevél) alapján hozták meg. E tekintetben a Bizottság egyrészt rámutatott, hogy az említett cikk vezette be a luxemburgi adójogba a szokásos piaci ár elvét, amely szerint a csoporton belüli vállalatok (a továbbiakban: integrált társaságok) közötti ügyleteket úgy kell ellentételezni, mintha azokra a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független társaságok (a továbbiakban: független társaságok) között került volna sor. Másrészt hozzátette, hogy a körlevél pontosította többek között azt, hogy miként kell meghatározni a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazást, különösen a csoport finanszírozási társaságai tekintetében (a megtámadott határozat (74)–(83) preambulumbekezdése).

3. Az OECD irányelvek ismertetése

14 A Bizottság ismertette a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) transzferárazási irányelveit, és kiemelte, hogy a transzferárak az ugyanazon vállalatcsoporthoz tartozó különböző jogalanyok közötti kereskedelmi ügyletekért felszámított árakra utalnak. Kijelentette, hogy annak elkerülése érdekében, hogy a multinacionális vállalatokat pénzügyileg arra ösztönözzék, hogy a lehető legkevesebb nyereséget allokálják az olyan területekre, ahol a nyereséget magasabb adó terheli, a szokásos piaci ár elvének megfelelően az adóhatóságoknak csak akkor lett volna szabad elfogadniuk az integrált társaságok közötti transzferárakat, ha az ügyleteket úgy ellentételezték, mintha azokra a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független vállalkozások között került volna sor. A Bizottság kiemelte, hogy ez az elv a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD modellegyezmény (a továbbiakban: OECD modellegyezmény) 9. cikkében szerepel (a megtámadott határozat (84)–(87) preambulumbekezdése).

15 A Bizottság emlékeztetett arra, hogy a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Adóügyi Bizottságának 1995. június 27-i ülésén elfogadott és 2010. július 22-én felülvizsgált, a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára szóló transzferár irányelveiben (a továbbiakban: OECD irányelvek) öt módszert sorolnak fel az integrált társaságok között az ügyletek és

a nyereség felosztása céljából a szokásos piaci ár megközelítése érdekében. Ezek közül csak kettő volt releváns a megtámadott határozattal összefüggésben (a megtámadott határozat (88) és (89) preambulumbekezdése).

16 Az első, a hagyományos ügyleti módszerek közé tartozó módszer az összehasonlítható független árak módszere (a továbbiakban: az összehasonlítható független árak módszere). A Bizottság emlékeztetett arra, hogy az összehasonlítható független árak módszere a két kapcsolt vállalkozás közötti ügylet során átadott áruk vagy szolgáltatások árát hasonlítja össze az összehasonlítható körülmények között két független vállalkozás között történt összehasonlítható ügylet során az árukért vagy szolgáltatásokért felszámított árral (a megtámadott határozat (90) preambulumbekezdése).

17 A második módszer az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer, amely az azonos csoporthoz tartozó társaságok között az ügyletek és a nyereség felosztása céljából a szokásos piaci ár megközelítése érdekében alkalmazott közvetett módszer. A Bizottság ismertetése szerint e módszernél megbecsülik a szokásos piaci ár elve alapján a nyereség potenciális összegét egy egészében értékelt tevékenység, nem pedig az egyes konkrét ügyletek alapján. Rámutatott, hogy ebben az összefüggésben ki kellett választani egy nyereségszint mutatót, mint a költségek, a forgalom vagy az állóeszköz-beruházások, és erre kellett alkalmazni az összehasonlítható szabadpiaci ügyletek során megfigyeltnek megfelelő nyereségrátát (a megtámadott határozat (91) preambulumbekezdése).

4. A vitatott intézkedés értékelése

18 A megtámadott határozatnak „A kifogásolt intézkedés értékelése” című 7. szakaszában a Bizottság megállapította az állami támogatás fennállását.

19 Az állami támogatás fennállása feltételeinek felidézését követően – amelyek szerint ahhoz, hogy valamely állami intézkedést az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak lehessen minősíteni, először is állami beavatkozásról vagy állami forrásból történő beavatkozásról kell, hogy szó legyen, másodszor ennek a beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet, harmadszor a kedvezményezettjét szelektív előnyben kell részesítenie, negyedszer pedig torzítania kell a versenyt vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie – a Bizottság megállapította, hogy a jelen ügyben az első feltétel teljesült. E tekintetben egyrészt rámutatott, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat a Luxemburgi Nagyhercegségnek volt betudható. Másrészt a Bizottság megállapította, hogy e határozat eredményeként az állami források csökkentek, mivel az FFT által fizetendő adó csökkenése veszteséget jelent azon adóbevétel szempontjából, amely egyéb esetben Luxemburg rendelkezésére állna (a megtámadott határozat (185)–(188) preambulumbekezdése).

20 A második és a negyedik feltételt illetően a Bizottság egyrészt úgy ítélte meg, hogy mivel az FFT egy, a tevékenységét valamennyi tagállamban kifejtő csoporthoz tartozik, a számára biztosított bármilyen támogatás alkalmas arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Másrészt úgy vélte, hogy mivel a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat adófizetési kötelezettség alól mentesíti az FFT-t, javítja annak pénzügyi helyzetét, és ezáltal torzítja a versenyt vagy a verseny torzításával fenyeget (a megtámadott határozat (189) preambulumbekezdése).

21 Az állami támogatás fennállásának harmadik feltételét illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosít az FFT számára, mivel az érintett által Luxemburgban fizetendő adó csökkenésével jár, eltérve attól az adótól, amelyet az általános társaságiadó-rendszer alapján kellene megfizetnie (a megtámadott határozat (190) preambulumbekezdése).

22 A Bizottság előzetesen emlékeztetett arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint annak eldöntéséhez, hogy az intézkedés szelektív-e, háromlépéses elemzést kell végezni. Az első lépésben azonosítani kell az adott tagállamban hatályban lévő közös vagy általános adózási rendszert, azaz a „referenciarendszert". Másodszor, meghatározzák, hogy a szóban forgó adóintézkedés az említett rendszertől való eltérésnek minősül-e, azaz különbséget tesz-e a rendszerből fakadó célok tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. A Bizottság ezt követően emlékeztetett arra, hogy harmadszor, ha az intézkedés a referenciarendszertől való eltérést jelent, akkor a tagállamnak meg kell állapítania, hogy az eltérést indokolja-e a referenciarendszer jellege vagy általános kialakítása (a megtámadott határozat (192) preambulumbekezdése).

23 Az első, a referenciarendszer meghatározásához kapcsolódó lépést illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a jelen ügyben az említett rendszer a luxemburgi társaságiadó-rendszer, amelynek célja, hogy megadóztassa a Luxemburgban adóköteles összes társaság nyereségét. E tekintetben kimondta, hogy az általános luxemburgi társaságiadó-rendszer a Luxemburgban illetőséggel rendelkező belföldi és külföldi társaságokra vonatkozik, a külföldi társaságok luxemburgi fióktelepeit is beleértve. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy az, hogy eltérés áll fenn az adóköteles nyereség számítását illetően a független társaságok és az integrált társaságok között, semmilyen hatással nincs az általános luxemburgi társaságiadó-rendszer céljára, ami az, hogy megadóztassa a Luxemburgban adóköteles összes társaság nyereségét, függetlenül attól, hogy azok integráltak-e, vagy sem, továbbá hogy a két társaságtípus az e rendszerből fakadó célok tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben van. A Bizottság elutasította a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által felhozott valamennyi érvet, amelyek szerint az adókódex 164. cikke vagy a körlevél képezte a referenciarendszert, valamint azon érvüket is, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektivitásának értékelése céljából figyelembe veendő referenciarendszernek csak a transzferárazási szabályok hatálya alá tartozó vállalkozásokat kellene magában foglalnia (a megtámadott határozat (193)–(215) preambulumbekezdése).

24 A második lépést illetően a Bizottság mindenekelőtt kiemelte, hogy az a kérdés, hogy egy adóintézkedés eltérést jelent-e a referenciarendszertől, általában egybevág annak megállapításával, hogy ezen intézkedés révén előnyt biztosítottak a kedvezményezett számára. Álláspontja szerint, ha egy adóügyi intézkedés a kedvezményezett adófizetési kötelezettségének indokolatlan mérséklését eredményezi, akinek egyébként a referenciarendszer alapján magasabb adót kellene fizetnie, e mérséklés egyszerre minősül az intézkedés által nyújtott előnynek és a referenciarendszertől való eltérésnek. Ezt követően a Bizottság emlékeztetett arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint egyedi intézkedés esetében a gazdasági előny azonosítása főszabály szerint lehetővé teszi az említett intézkedés szelektivitásának vélelmezését (a megtámadott határozat (216)–(218) preambulumbekezdése).

25 Ezt követően a Bizottság kijelentette, hogy az az adóintézkedés, amelynek eredményeként egy vállalatcsoporthoz tartozó társaság olyan transzferárakat alkalmaz, amely árak nem állnak közel a független vállalkozások között, a szokásos piaci ár elvének megfelelően alkalmazott árakhoz, előnyt biztosít e társaság számára, mivel annak eredményeként csökken az adóalapja, és így az általános társaságiadó-rendszer szerinti adókötelezettsége, amit a Bíróság is elismert. Ennélfogva a Bizottság kiemelte, hogy meg kell vizsgálnia, hogy a luxemburgi adóhatóság által a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén az FFT luxemburgi adóköteles nyereségének meghatározása céljából elfogadott módszer eltér-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését eredményező módszertől, és így a szokásos piaci ár elvétől. Ebben az esetben úgy tekintenék, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosít az FFT számára (a megtámadott határozat (222)–(227) preambulumbekezdése).

26 Következésképpen a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi az integrált társaságok részére biztosított adókedvezmények kapcsán az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján általa végzett értékelésnek, függetlenül attól, hogy valamely tagállam ezt az elvet beépítette-e a nemzeti jogrendszerébe. A Bizottság ezt követően a Luxemburgi Nagyhercegség által a közigazgatási eljárás során felhozott érvekre válaszolva kiemelte, hogy nem azt vizsgálta, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelel-e az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésében, vagy

a körlevélben meghatározott szokásos piaci ár elvének, hanem azt próbálta megállapítani, hogy a luxemburgi adóhatóság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosított-e az FFT részére (a megtámadott határozat (228)–(231) preambulumbekezdése).

27 Elsősorban, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség által jóváhagyott és a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban található transzferárazási elemzés mögött meghúzódó több módszertani döntés azon társasági adó csökkenését eredményezi, amelyet a független társaságoknak kellett volna megfizetni (a megtámadott határozat (234)–(240) preambulumbekezdése).

28 Először, az ellentételezésre szánt tőke összegét illetően a Bizottság úgy vélte, hogy az FFT adótanácsadó által kiválasztott feltételezett szavatolótőkéje nem megfelelő nyereségszint mutató az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során az FFT által gyakorolt funkciók vonatkozásában a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazás megbecslése céljából. A Bizottság ezt követően megállapította, hogy azáltal, hogy a 28 500 000 euró összegű feltételezett szavatolótőkét vette figyelembe, nem pedig a 2011-ben 287,5 millió euró összegű számviteli saját tőkét, amely alapján a CAPM alkalmazására sor került, az adótanácsadó tizedére csökkentette az FFT adóköteles díjazását. A Bizottság kiemelte, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT valamennyi e tekintetben előterjesztett érvét elutasította (a megtámadott határozat (248)–(266) preambulumbekezdése).

29 Másodszor, a feltételezett szavatolótőke meghatározása céljából a Bázel II. keretrendszer alkalmazását illetően a Bizottság úgy vélte, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség hibákat követett el, amelyek eredményeként alulbecsülte az FFT feltételezett szavatolótőkéjének összegét, és amelyek folytán csökkent az FFT által megfizetendő adó összege (a megtámadott határozat (267)–(276) preambulumbekezdése).

30 Harmadszor, a Bizottság úgy tekintette, hogy az adótanácsadó több olyan levonást is eszközölt az FFT fennmaradó tőkéjéből, amelyek eltértek a piaci alapú eredménytől. Mindenekelőtt úgy ítélte meg, hogy ha a feltételezett szavatolótőkét helyesen becsülték volna meg, akkor valószínű, hogy a saját tőke nem lett volna magasabb a szavatolótőkénél. Ezt követően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy nem volt helyénvaló az adótanácsadó azon döntése, hogy „az FFNA-ba és az FFC-be történt pénzügyi befektetéseket támogató tőkének” nevezett tőkekomponenst elkülöníti, és nulla ellentételezésnek felelteti meg az FFT adóalapjának megbecslése céljából. A Bizottság jelezte, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség érvei e tekintetben nem meggyőzők (a megtámadott határozat (277)–(291) preambulumbekezdése).

31 Negyedszer, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az adótanácsadó azon döntése, hogy 0,29 értékű bétát használ a CAPM alkalmazásában az FFT feltételezett szavatolótőkéjére alkalmazandó tőkemegtérülés meghatározása tekintetében, olyan mértékű nyereséghez juttatta az FFT-t, amely nem felel a szokásos piaci ár elvének (a megtámadott határozat (292)–(301) preambulumbekezdése).

32 A fent ismertetett megfontolások fényében a Bizottság úgy ítélte meg többek között, hogy először is, az FFT pénzügyi és vállalkozásfinanszírozási funkcióinak ellátásáért jár díjazás megfelelő szintjét a számviteli saját tőke alapján kell megállapítani, másodszor, hogy 2012 megfelelő referenciaév az FFT luxemburgi adóalapjának értékelésére, harmadszor, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által elfogadott és a CAPM módszerrel kiszámított 6,05%-os adózás előtti tőkearányos jövedelmezőség (és a megfelelő, adózás utáni 4,3%) jóval kisebb a pénzügyi szektorban elvárt tőkemegtérülésnél, ami folyamatosan 10%-os vagy annál magasabb szinten áll, negyedszer, hogy a tőkemegtérülés elvárt szintje 10%-os, a számviteli saját tőkéjének teljes összege tekintetében alkalmazott adózás utáni értéknek felelt meg (a megtámadott határozat (302)–(311) preambulumbekezdése).

33 Másodsorban a Bizottság elutasította az FFT azon érvét, amely szerint a Fiat/Chrysler csoport nem jutott semmilyen előnyhöz, mivel bármely adóalap növekedését Luxemburgban teljes mértékben ellensúlyozta egy nagyobb adólevonás egy másik tagállamban (a megtámadott határozat (312)–(314) preambulumbekezdése).

34 Harmadsorban, másodlagosan úgy vélte, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat mindenféleképpen szelektív előnyt biztosított a Luxemburgi Nagyhercegség által hivatkozott azon szűkebb referenciarendszerre figyelemmel is, amely az adókódex 164. cikkének (3) bekezdéséből és a körlevélből áll, amelyek a luxemburgi jogban rögzítették a szokásos piaci ár elvét (a megtámadott határozat (315)–(317) preambulumbekezdése).

35 Negyedsorban a Bizottság nem értett egyet az FFT azon érvével, amely szerint annak bizonyításához, hogy az FFT szelektív bánásmódban részesült a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén, a Bizottságnak össze kell vetnie a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot a luxemburgi adóhatóság körlevél szerint megállapított igazgatási gyakorlatával és különösen a pénzügyi és vállalkozásfinanszírozási vállalatokra vonatkozó feltételes adómegállapítási határozatokkal, amelyeket a Luxemburgi Nagyhercegség az adómegállapítási gyakorlatában alkalmazott reprezentatív minta részeként nyújtott be a Bizottságnak (a megtámadott határozat (318)–(336) preambulumbekezdése).

36 Ötödsorban, sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az FFT nem szolgáltatott olyan indokolást, amely igazolhatná az FFT-vel szemben alkalmazott, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból következő szelektív bánásmódot. A Bizottság sem tudott egyetlen olyan lehetséges okot sem azonosítani, amely igazolná az FFT-vel szembeni preferenciális bánásmódot (a megtámadott határozat (337) és (338) preambulumbekezdése).

37 A Bizottság ezt követően a fenti megfontolásokra figyelemmel megállapította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosított, mivel az FFT adófizetési kötelezettségének csökkenését eredményezte, elsődlegesen az általános luxemburgi társaságiadó-rendszer szerinti adókötelezettség vonatkozásában a független társaságokhoz képest, másodlagosan pedig az integrált társaságok adórendszere szerinti adókötelezettség vonatkozásában (a megtámadott határozat (339) és (340) preambulumbekezdése).

38 Végül a Bizottság úgy vélte, hogy a szóban forgó előny kedvezményezettje az egész Fiat/Chrysler csoport volt, mivel az FFT gazdasági egységet alkotott az említett csoport többi jogalanyával, amelyek előnyben részesültek az FFT részére biztosított adócsökkentésből, figyelemmel arra, hogy e csökkentés szükségképpen az FFT csoporton belüli hitelei árszabási feltételeinek csökkenésével jártak (a megtámadott határozat (341)–(345) preambulumbekezdése).

39 A fenti megfontolások összességére figyelemmel a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat állami támogatásnak minősült, valamint hogy működési támogatásról volt szó (a megtámadott határozat (346) és (347) preambulumbekezdése).

40 A megtámadott határozatnak „A támogatás összeegyeztethetősége” című 8. szakaszában a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az FFT részére nyújtott támogatás összeegyeztethetetlen a belső piaccal. E vonatkozásban megállapította egyrészt azt, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség nem hivatkozott egyik, az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdésében előírt eltérésre sem, másrészt pedig, hogy a szóban forgó támogatás, amely működési támogatásnak tekintendő, rendesen nem tekinthető összeegyeztethetőnek a belső piaccal (a megtámadott határozat (348)–(351) preambulumbekezdése).

41 A megtámadott határozatnak „A támogatás jogellenessége” című 9. szakaszában a Bizottság megállapította, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség nem jelentett be részére az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megfelelően semmilyen, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozattal

kapcsolatos tervezetet, és nem tartotta tiszteletben az őt e cikk alapján terhelő felfüggesztési kötelezettséget. Következésképpen az említett rendelkezés megsértésével végrehajtott jogellenes állami támogatásról volt szó (a megtámadott határozat (352) és (353) preambulumbekezdése).

42 A megtámadott határozat „Behajtás” című 10. szakaszában a Bizottság először úgy ítélte meg, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség által előterjesztett, a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvének tiszteletben tartásához kapcsolódó érvek megalapozatlanok (a megtámadott határozat (354)–(364) preambulumbekezdése).

43 Másodszor, a Bizottság kiemelte, hogy nem köteles megállapítani a visszatérítendő támogatás pontos összegét, mivel elegendő, ha a megtámadott határozat olyan információt tartalmaz, amely lehetővé teszi a címzett számára, hogy jelentős nehézség nélkül maga állapítsa meg ezt az összeget. A jelen ügyben a Bizottság a megtámadott határozatban olyan módszert javasolt, amellyel megszüntethető a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén az FFT részére biztosított szelektív előny, és jelezte, hogy elfogadhatna másik számítási módszert is, ha a Luxemburgi Nagyhercegség másik módszert javasolna a megtámadott határozat végrehajtási határidejének lejárta előtt, amennyiben e módszer a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését eredményezi (a megtámadott határozat (365)–(369) preambulumbekezdése).

44 Harmadszor, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a Luxemburgi Nagyhercegségnek először az FFT-vel kell visszatéríttetnie a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén biztosított jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatást. Ha az FFT nem lenne abban a helyzetben, hogy a támogatás teljes összegét visszafizesse, a Luxemburgi Nagyhercegségnek a fennmaradó összeget a Fiat SpA jogutódjával, a Fiat Chrysler Automobiles NV-vel kell visszatéríttetnie, mivel ezen egység irányítja azt a csoportot, amelyhez a Fiat tartozik (a megtámadott határozat (370) preambulumbekezdése).

45 Következtetésként a Bizottság megállapította, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén jogellenesen, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését megsértve nyújtott állami támogatást az FFT, valamint azon csoport számára, amelyhez az tartozott, hogy e támogatás összeegyeztethetetlen volt a belső piaccal, valamint hogy ebből következően az említett támogatást a Luxemburgi Nagyhercegségnek vissza kell téríttetnie az FFT-vel vagy a Fiat Chrysler Automobiles-szal, ha az FFT nem téríti vissza a támogatás teljes összegét (a megtámadott határozat (371) preambulumbekezdése).

46 A megtámadott határozat rendelkező részének szövege a következő:

„1. cikk

[A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat], amelynek révén [az FFT] öt évig meghatározhatja az éves luxemburgi adókötelezettségét, az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének értelmében olyan támogatásnak minősül, amely összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és amelyet [a Luxemburgi Nagyhercegség] az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével jogszerűtlenül hajtott végre.

2. cikk

(1) [A Luxemburgi Nagyhercegség] visszafizetteti [az FFT-vel] az 1. cikkben említett összeegyeztethetetlen és jogellenes támogatást.

(2) [Az FFT-től] behajthatatlan fennmaradó összeget az (1) bekezdésben meghatározott visszatérítésnek megfelelően a Fiat Chrysler Automobiles N. V.-vel fizetteti meg.

(3) A visszafizettetendő támogatási összegek tartalmazzák a kamatokat, attól az időponttól kezdődően, amikor azokat a kedvezményezett rendelkezésére bocsátották, tényleges visszafizetésük időpontjáig.

(4) A kamatokat a 794/2004/EK rendelet V. fejezetével összhangban kamatos kamattal kell kiszámítani.

3. cikk

(1) Az 1. cikkben említett támogatást azonnal és ténylegesen vissza kell fizettetni.

(2) [A Luxemburgi Nagyhercegség] biztosítja e határozatnak az arról szóló értesítéstől számított négy hónapon belüli végrehajtását.

4. cikk

(1) [A Luxemburgi Nagyhercegség] az e határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül benyújtja a Bizottságnak a támogatás pontos összegének kiszámítására használt módszertannal kapcsolatos információkat.

(2) Amíg az 1. cikkben említett odaítélt támogatást teljes egészében vissza nem fizetik, [a Luxemburgi Nagyhercegség] folyamatosan tájékoztatja a Bizottságot az e határozat végrehajtásának érdekében meghozott nemzeti intézkedések előrehaladásáról. A Bizottság kérésére [a Luxemburgi Nagyhercegség] haladéktalanul tájékoztatást nyújt az e határozatnak való megfelelés érdekében már megtett és tervezett intézkedésekről.

5. cikk

E határozat címzettje a Luxemburgi Nagyhercegség.”

II. Az eljárás és a felek kérelmei

A. Az eljárás írásbeli szakaszáról és a felek kérelmeiről a T-755/15. sz. ügyben

47 A Törvényszék Hivatalához 2015. december 30-án a T-755/15. sz. ügyben benyújtott keresetlevelével a Luxemburgi Nagyhercegség keresetet indított a megtámadott határozat megsemmisítése iránt.

1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról

48 A Törvényszék Hivatalához 2016. június 6-án benyújtott beadványában a Luxemburgi Nagyhercegség azt kérte, hogy az ügyet kibővített ítélkező testület bírálja el. A Törvényszék eljárási szabályzata 28. cikkének (5) bekezdése alapján rögzítette, hogy a T-755/15. sz. ügyet a kibővített ötödik tanács elé utalták.

49 Mivel 2016. szeptember 26-tól módosult a Törvényszék tanácsainak összetétele, és az előadó bírót a Törvényszék eljárási szabályzata 27. cikkének (5) bekezdése alapján a kibővített hetedik tanácshoz osztották be, ezért a T-755/15. sz. ügyet e tanácsnak osztották ki.

50 Mivel a kibővített hetedik tanács egyik tagja nem tudott részt venni az ügy elbírálásában, a Törvényszék elnöke 2017. február 6-i határozatában a tanács létszámának kiegészítése érdekében a Törvényszék elnökhelyettesét jelölte ki.

51 2017. december 12-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott az előadó bíró azon javaslatának, hogy a T-755/15. sz. ügyet az eljárási szabályzat 67. cikkének (2) bekezdése alapján soron kívül tárgyalják.

2. A gyorsított eljárási iránti kérelemről

52 A Törvényszék Hivatalához 2015. december 30-án érkezett beadványával a Luxemburgi Nagyhercegség kérte, hogy a T-755/15. sz. ügyet az eljárási szabályzat 151. cikkében előírt gyorsított eljárásban tárgyalják. A Törvényszék 2016. február 2-án úgy határozott, hogy nem ad helyt e kérelemnek.

3. A beavatkozásokról

53 A Törvényszék Hivatalához 2016. április 6-án benyújtott beadványával Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága azt kérte, hogy a Bizottság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson.

54 A Törvényszék Hivatalához 2016. április 7-én érkezett beadványával Írország kérte, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson.

55 2016. május 25-i végzésével a Törvényszék ötödik tanácsának elnöke helyt adott az Egyesült Királyság és Írország beavatkozási kérelmének.

56 A Törvényszék Hivatalához 2016. november 9-én benyújtott beadványával az Egyesült Királyság visszavonta beavatkozását

57 2016. december 15-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a T-755/15. sz. ügyből törölte az Egyesült Királyságot mint beavatkozó felet.

4. A bizalmas kezelés iránti kérelmekről

58 A Törvényszék Hivatalához 2016. április 29-én, 2016. június 27-én és 2016. október 24-én benyújtott beadványaiban a Luxemburgi Nagyhercegség a keresetlevélben, a válaszban és a viszonválaszban, valamint e beadványok egyes mellékleteiben található egyes információk bizalmas kezelését kérte. A Törvényszék Hivatalához 2017. január 3-án benyújtott beadványában a Luxemburgi Nagyhercegség arról tájékoztatta a Törvényszéket, hogy a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyek egyesítése esetén fenn kívánja tartani a bizalmas kezelés iránti kérelmeit Írország vonatkozásában.

5. A felek kérelmeiről

59 A Luxemburgi Nagyhercegség azt kéri, hogy a Törvényszék:

– nyilvánítsa a jelen keresetet elfogadhatónak és megalapozottnak;

– elsődlegesen semmisítse meg a megtámadott határozatot;

– másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozatot, amennyiben az elrendeli a támogatás visszatérítttetését;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

60 A Luxemburgi Nagyhercegség kérelmeinek támogatása érdekében beavatkozó Írország azt kéri, hogy a Törvényszék részben vagy egészben semmisítse meg a megtámadott határozatot.

61 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– nyilvánítsa a keresetet megalapozatlannak;

– a Luxemburgi Nagyhercegséget kötelezze a költségek viselésére.

B. Az eljárás írásbeli szakaszáról és a felek kérelmeiről a T-759/15. sz. ügyben

62 A Törvényszék Hivatalához 2015. december 29-én a T-759/15. sz. ügyben benyújtott keresetlevelével a FFT keresetet indított a megtámadott határozat megsemmisítése iránt.

1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról

63 Mivel 2016. szeptember 26-tól módosult a Törvényszék tanácsainak összetétele, és az előadó bírót a Törvényszék eljárási szabályzata 27. cikkének (5) bekezdése alapján a kibővített hetedik tanácshoz osztották be, ezért a T-759/15. sz. ügyet e tanácsnak osztották ki.

64 Hetedik tanácsának javaslatára a Törvényszék 2017. február 15-én úgy határozott, hogy az ügyet kibővített ítélkező testület elé utalja.

65 Mivel a kibővített hetedik tanács egyik tagja nem tudott részt venni az ügy elbírálásában, a Törvényszék elnöke 2017. február 23-i határozatában a tanács létszámának kiegészítése érdekében a Törvényszék elnökhelyettesét jelölte ki.

66 2017. december 12-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott az előadó bíró azon javaslatának, hogy a T-759/15. sz. ügyet az eljárási szabályzat 67. cikkének (2) bekezdése alapján soron kívül tárgyalják.

2. A gyorsított eljárási iránti kérelemről

67 A Törvényszék Hivatalához 2015. december 29-én érkezett beadványával az FFT kérte, hogy a T-759/15. sz. ügyet az eljárási szabályzat 151. cikkében előírt gyorsított eljárásban tárgyalják. A Törvényszék 2016. február 2-én úgy határozott, hogy nem ad helyt e kérelemnek.

3. A beavatkozásokról

68 A Törvényszék Hivatalához 2016. április 6-án benyújtott beadványában az Egyesült Királyság kérte, hogy a Bizottság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson az eljárásba.

69 A Törvényszék Hivatalához 2016. április 7-én érkezett beadványával Írország kérte, hogy a Bizottság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson.

70 2016. július 18-i végzésével a Törvényszék ötödik tanácsának elnöke helyt adott az Egyesült Királyság és Írország beavatkozási kérelmének.

71 A Törvényszék Hivatalához 2016. november 9-én benyújtott beadványával az Egyesült Királyság visszavonta beavatkozását

72 2016. december 15-i határozatával a kibővített hetedik tanács elnöke a T-759/15. sz. ügyből törölte az Egyesült Királyságot, mint beavatkozót.

4. A bizalmas kezelés iránti kérelmekről

73 A Törvényszék Hivatalához 2016. május 20-án, 2016. június 11-én, 2016. július 27-én és 2016. július 28-án benyújtott beadványaiban az FFT a keresetlevélben, az ellenkérelemben, a válaszban, valamint e beadványok egyes mellékleteiben található egyes információk bizalmas kezelését kérte az Egyesült Királyság és Írország vonatkozásában.

74 A Törvényszék Hivatalához 2017. január 17-én benyújtott beadványában az FFT jelezte, hogy a T-755/15. sz. üggyel való egyesítés esetén megerősíti a bizalmas kezelés iránti kérelmeit Írország vonatkozásában.

5. A felek kérelmeiről

75 Az FFT azt kéri, hogy a Törvényszék:

– nyilvánítsa a keresetet elfogadhatónak;

– semmisítse meg a megtámadott határozat 1. és 4. cikkét;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

76 Az FFT kérelmeinek támogatása érdekében beavatkozó Írország azt kéri, hogy a Törvényszék részben vagy egészben semmisítse meg a megtámadott határozatot.

77 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– nyilvánítsa a keresetet megalapozatlannak;

– az FFT-t kötelezze a költségek viselésére.

C. Az ügyek egyesítéséről a szóbeli szakasz lefolytatása céljából, valamint a szóbeli szakasz lefolytatásáról a T-755/15. sz. és T-759/15. sz. ügyekben

1. Az ügyek egyesítéséről

78 A Törvényszék Hivatalához 2016. december 1-jén benyújtott beadványában a Luxemburgi Nagyhercegség kérte a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyek egyesítését a szóbeli szakasz lefolytatása és az eljárást befejező határozat meghozatala céljából.

79 A Törvényszék Hivatalához 2016. december 1-jén benyújtott beadványában a FFT kérte a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyek egyesítését a szóbeli szakasz lefolytatása és az eljárást befejező határozat meghozatala céljából.

80 A Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a 2018. április 27-i végzésében a felek meghallgatását követően az eljárási szabályzat 68. cikke (1) bekezdésének megfelelően a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyeket a szóbeli szakasz lefolytatása céljából egyesítette. Ugyanezen végzéssel kizárta a bizalmas adatokat az Írország számára hozzáférhető iratokból.

2. Az eljárás szóbeli szakaszáról a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyekben

81 A Luxemburgi Nagyhercegség a Törvényszék Hivatalához 2017. február 7-én benyújtott levélben az eljárási szabályzat 106. cikkének (2) bekezdése alapján tárgyalás tartását kérte.

82 Az FFT a Törvényszék Hivatalához 2017. február 10-én benyújtott levélben az eljárási szabályzat 106. cikkének (2) bekezdése alapján tárgyalás tartását kérte.

83 Az előadó bíró jelentése alapján a Törvényszék a szóbeli szakasz megnyitása mellett döntött a T-755/15. sz. és T-759/15. sz. ügyben. A Törvényszék eljárási szabályzatának 89. cikkében szabályozott pervezető intézkedések keretében írásban kérdéseket intézett a felekhez. A felek e felhívásnak az előírt határidőn belül eleget tettek.

84 2017. május 24-én az FFT egy új bizonyítékokat felajánló beadványt nyújtott be, amelyre a felek észrevételeket tettek.

85 A Törvényszék a 2018. június 21-i tárgyaláson meghallgatta a felek szóbeli előadásait és a Törvényszék által feltett kérdésekre adott válaszait.

III. A jogkérdésről

A. Az ügyek egyesítéséről a jelen ítélet meghozatala céljából

86 Az eljárási szabályzat 19. cikkének (2) bekezdése alapján a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyek eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő egyesítését illetően a hatáskörébe tartozó határozat meghozatalát átengedte a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának.

87 Miután a feleket a tárgyaláson meghallgatták az esetleges egyesítést illetően, a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyeket az eljárást befejező határozat meghozatala céljából egyesíteni kell, a közöttük fennálló összefüggés miatt, az eljárási szabályzat 68. cikke (1) bekezdésének megfelelően.

B. A hivatkozott jogalapokról és a jelen keresetek vizsgálatának szerkezetéről

88 A T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyekben benyújtott keresetek a megtámadott határozat megsemmisítésére irányulnak, amennyiben az a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősíti, valamint amennyiben elrendeli a Luxemburgi Nagyhercegség által az FFT-től és a Fiat/Chrysler csoporttól a társasági adó címén be nem szedett összegek visszatéríttetését.

89 Keresete alátámasztására a Luxemburgi Nagyhercegség három jogalapot hoz fel.

90 Az első, lényegében a szelektív előny fennállására és a Bizottság adóügyi hatáskörére vonatkozó jogalap három részre oszlik. Először, a Luxemburgi Nagyhercegség úgy véli, hogy a vitatott intézkedés szelektivitásának vizsgálatával összefüggésben a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy a releváns referenciakeret az általános társaságiadó-rendszer (első rész). Másodszor, a Luxemburgi Nagyhercegség kifejti, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltérést jelentett a megállapított referenciakerettől, sem pedig, hogy eltért a szokásos piaci ár elvétől (második rész). Harmadszor, a Luxemburgi Nagyhercegség úgy véli, hogy a Bizottság megsértette az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikket, valamint az EUMSZ 114. cikket, kerülő úton történő adójogi harmonizáció révén, amely a *sui generis* szokásos piaci ár elvének bevezetését jelentette (harmadik rész).

91 A második, két részből álló jogalap az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének, valamint a Bizottság EUMSZ 296. cikkben előírt indokolási kötelezettségének megsértésén alapul, mivel a Bizottság nem bizonyította sem az előny fennállását (első rész), sem pedig a versenykorlátozás fennállását (második rész).

92 A harmadik, másodlagosan hivatkozott jogalap az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL 1999. L 83., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.) 14. cikke (1) bekezdésének megsértésén alapul. Ugyanakkor, mivel e rendeletet hatályon kívül helyezte a megtámadott határozat meghozatalának időpontjában alkalmazandó, az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.), az említett jogalapot úgy kell értelmezni, mint amely az utóbbi rendelet 16. cikke (1) bekezdésének megsértésén alapul. E jogalap két részre osztható. A Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a Bizottság a jogbiztonság elvének (első rész) és a védelemhez való jogának (második rész) megsértésével rendelte el a támogatás visszatéríttetését.

93 Keresete alátámasztása végett az FFT négy jogalapot hoz fel.

94 A két részre oszló első jogalap az EUMSZ 107. cikk megsértésén alapul. Első jogalapja első részének alátámasztására az FFT előadja, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta a szelektív előny fogalmát. Ennek keretében négy kifogást hoz fel. Az első kifogás a releváns referenciakeret meghatározását érintő hibával kapcsolatos. A második kifogás alapja a szokásos piaci ár elvének új és pontatlan értelmezés alapján történő alkalmazása során elkövetett hiba. A harmadik kifogás a Fiat/Chrysler csoport javára nyújtott előny bizonyítékainak hiányára vonatkozik. A negyedik kifogás azon alapul, hogy még ha feltételezzük is, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltér az általános társaságiadó-rendszertől, az eltérés igazolt. Első jogalapja második részének alátámasztására az FFT előadja, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alkalmas volt a verseny torzítására.

95 A szintén két részre oszló második jogalap az EUMSZ 296. cikk második bekezdésének megsértésén alapul. A Bizottság nem tett eleget indokolási kötelezettségének, amennyiben a megtámadott határozatban nem fejtette ki, hogy miként vezette le az uniós jogból a szokásos piaci ár elvét, és hogy miben áll ez az elv (első rész). Ezt követően a Bizottság nem ismertette azokat az indokokat, amelyek miatt úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat torzította a versenyt (második rész).

96 A harmadik jogalap a jogbiztonság elvének megsértésén alapul. Az FFT előadja, hogy a szokásos piaci ár elvének Bizottság által elfogadott meghatározása jogbizonytalanságot teremt, illetve zavart okoz azon feltételeket illetően, amelyek között egy feltételes adómegállapítási határozat megsértheti az állami támogatásokkal kapcsolatos szabályokat.

97 A negyedik jogalap a bizalomvédelem elvének megsértésére vonatkozik, mivel a Bizottság nem az OECD által elfogadott releváns szabályokra tekintettel értékelte a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot.

98 A fenti megállapítások összességének ismertetéséből kitűnik, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és a FFT kétségkívül eltérő sorrendben, de öt jogalapcsoportra hivatkoznak, amelyek alapját lényegében az alábbiak képezik:

– az első csoport esetében az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikk megsértése, amennyiben a Bizottság elemzése kerülő úton történő adójogi harmonizációhoz vezetett (a T-755/15. sz. ügy első jogalapjának harmadik része);

– a második csoport esetében az EUMSZ 107. cikk, az EUMSZ 296. cikkben előírt indokolási kötelezettség, valamint a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének megsértése, amennyiben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosít, többek között azzal az indokkal, hogy az említett feltételes adómegállapítási határozat nem felelt meg a szokásos piaci ár elvének (a T-755/15. sz. ügy első jogalapjának második része és második jogalapjának első része, a T-759/15. sz. ügy első jogalapja első részének második és harmadik kifogása, második jogalapjának első része, harmadik jogalapja és negyedik jogalapja);

– a harmadik csoport esetében az EUMSZ 107. cikk megsértése, amennyiben a Bizottság megállapította az említett előny szelektivitását (a T-755/15. sz. ügy első jogalapjának első része, a T-759/15. sz. ügy első jogalapja első részének első kifogása);

– a negyedik csoport esetében az EUMSZ 107. cikk, az EUMSZ 296. cikkben előírt indokolási kötelezettség megsértése, amennyiben a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó intézkedés korlátozta a versenyt és torzította a tagállamok közötti kereskedelmet (a T-755/15. sz. ügy második jogalapjának második része, a T-759/15. sz. ügy első és második jogalapjának első része);

– az ötödik csoport esetében a jogbiztonság elve, valamint a védelemhez való jog megsértése, amennyiben a Bizottság elrendelte a szóban forgó támogatás visszatérítettését (a T-759/15. sz. ügy harmadik jogalapja).

99 A Bizottság a fenti 98. pontban felsorolt jogalapcsoportok sorrendjében vizsgálja a jogalapokat.

C. Az első, az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikk megsértésén alapuló jogalapcsoportról, amennyiben a Bizottság elemzése kerülő úton történő adójogi harmonizációhoz vezetett

100 A Luxemburgi Nagyhercegség lényegében azt adja elő, hogy a Bizottság túllépett a hatáskörén és megsértette az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikket, kerülő úton történő adójogi harmonizációt végezve, holott a közvetlen adók az EUMSZ 114. cikk alapján a tagállamok kizárólagos hatáskörébe tartoznak. Ehhez hozzáteszi, hogy a Bizottság a nemzeti „adóhatóság fellebbviteli tanácsává” vált, amely felülvizsgálja, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szabálytalan-e a luxemburgi jog és az OECD szempontjából.

101 Írország úgy véli, hogy a megtámadott határozat sérti az Unió és tagállamok közötti, többek között az EUSZ 3. cikk (6) bekezdésében, valamint az EUSZ 5. cikk (1) és (2) bekezdésében rögzített hatáskörmegosztást, mivel a közvetlen adók a tagállamok kizárólagos hatáskörébe tartoznak. Ily módon úgy véli, hogy a Bizottság kerülő úton történő harmonizációt végzett.

102 A Bizottság vitatja ezt az érvelést.

103 A felek között lényegében az a kérdés vitás, hogy a Bizottság megsértette-e a hatáskörmegosztásra vonatkozó szabályokat, amennyiben a megtámadott határozatban kerülő úton történő harmonizációt végzett.

104 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezért az állami támogatások terén a tagállamok olyan területeken – így a közvetlen adózás területén is – történő beavatkozásai, amelyek az Európai Unióban nem képezik harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó szabályozás hatálya alól. Ennélfogva a Bizottság az adóintézkedéseket állami támogatásnak minősítheti, amennyiben az ilyen minősítéshez szükséges feltételek teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 1974.

július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, EU:C:1974:71, 28. pont; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 81. pont; 2015. március 25-i Belgium kontra Bizottság ítélet, T-538/11, EU:T:2015:188, 65. és 66. pont).

105 Kétségtelen, hogy vonatkozó uniós szabályozás hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik az adó tárgyának meghatározása és az adóteher különböző termelési tényezők és gazdasági ágazatok közötti megosztása (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. pont).

106 Azonban ez nem jelenti azt, hogy nem tartozik az EUMSZ 107. cikk hatálya alá egyetlen olyan adóintézkedés sem, amely többek között az adóhatóságok által figyelembe vett adóalapot érinti. Egy ilyen intézkedést ugyanis, amennyiben valójában hátrányos megkülönböztetést valósít meg az ezen adóintézkedés által kitűzött célra tekintettel hasonló helyzetben lévő társaságok között, és ezáltal az intézkedés kedvezményezettjei számára olyan szelektív előnyöket biztosít, amelyek „bizonyos” vállalkozásokat vagy „bizonyos” áruk termelését előnyben részesítik, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. pont).

107 A fentiekből következően a Bizottságnak, mivel hatáskörrel rendelkezik arra, hogy ellenőrizze az EUMSZ 107. cikk tiszteletben tartását, nem róható fel, hogy túllépte a hatáskörét, amikor megvizsgálta a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot annak ellenőrzése céljából, hogy az állami támogatásnak minősül-e, és amennyiben annak minősül, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében összeegyeztethető-e a belső piaccal.

108 A Luxemburgi Nagyhercegség tehát tévesen állítja, hogy a Bizottság a Luxemburgi Nagyhercegség adójogi fellebbviteli tanácsaként járt el, mivel a Bizottság pusztán az EUMSZ 107. cikken alapuló hatásköreit gyakorolta, amikor megvizsgálta, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelel-e az állami támogatások jogának.

109 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem sértette meg az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikket, sem az EUMSZ 114. cikket, amikor meghozta a megtámadott határozatot.

110 E következtetést nem cáfolhatják a Luxemburgi Nagyhercegség és Írország érvei.

111 Először, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség és Írország arra hivatkozik, hogy a Bizottság kerülő úton történő adójogi harmonizációt végzett, figyelmen kívül hagyva a luxemburgi adószabályokat, annak megállapítása céljából, hogy az adó számítása nem felelt meg a szokásos piaci ár elvének, és olyan szabályokra hivatkozva, amelyek nem képezik részét a luxemburgi adórendszernek, ezt az érvet el kell utasítani mint megalapozatlant.

112 A fenti 105. pontban ismertetett ítélkezési gyakorlatból ugyanis vitathatatlanul az következik, hogy a Bizottság az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában nem rendelkezik olyan hatáskörrel, amely lehetővé teszi számára, hogy önállóan határozza meg az integrált vállalkozás „általános” adózását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól.

113 Ugyanakkor bár az „általános” adózást a nemzeti jogszabályok határozzák meg, és bár még az előny fennállását is ezen adózás alapján kell meghatározni, mindazonáltal – amint arra a Törvényszék a fenti 106. pontban emlékeztetett – az olyan adóintézkedés, amely az adóhatóságok által figyelembe vett adóalapot érinti, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozhat. Ily módon azon kérdést vizsgálva, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelelt-e az állami támogatás szabályainak, a Bizottság nem „adójogi harmonizációt” végzett, hanem az EUMSZ 107. cikk

(1) bekezdése által biztosított hatáskörét gyakorolta, ellenőrizve többek között egy konkrét ügyben, hogy az említett szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosított-e kedvezményezettje számára a nemzeti adójogban meghatározott „általános” adózáshoz képest.

114 Másodszor, a Luxemburgi Nagyhercegség és Írország előadják, hogy a megtámadott határozat „teljes jogbizonytalanságot” eredményez, nem csak a tagállamokon belül, hanem harmadik országokban is, hogy ezt az intézkedést élénken kritizálták többek között az Amerikai Egyesült Államok vezetői, hogy egy „első esetről” van szó, amely jogellenes, valamint hogy az arra vezet, hogy a tagállamok valamennyi feltételes adómegállapítási határozatukat bejelentik, és megkérdőjelezik a fennálló feltételes adómegállapítási határozatokat. Ezeket az érveket el kell utasítani mint megalapozatlanokat.

115 Egyrészt a megtámadott határozatból az tűnik ki, hogy a Bizottság úgy vélte, hogy valamennyi feltételes adómegállapítási határozat szükségképpen az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak minősül. Amennyiben ugyanis nem biztosít semmilyen szelektív előnyt, többek között mivel nem eredményezi az „általános” adószabályoktól eltérve kedvezményezettje adóterhének csökkenését, az ilyen feltételes adómegállapítási határozat nem minősül az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak, és nem tartozik a 2015/1589 rendelet 2. cikke alapján bejelentési kötelezettség alá.

116 Másrészt a Luxemburgi Nagyhercegség és Írország által előadottakkal ellentétben a megtámadott határozat nem alkalmas arra, hogy „teljes jogbizonytalanságot” idézzen elő a tagállamokban vagy harmadik országokban. Az ugyanis pusztán az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk alkalmazását jelenti a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatra, amelyek szerint tilos a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatás és azt vissza kell téríttetni.

117 A fentiekből az következik, hogy az annak bizonyítására irányuló jogalapot, hogy a Bizottság kerülő úton történő adójogi harmonizációt végzett, el kell utasítani mint megalapozatlant.

D. A második, az előny hiányára vonatkozó jogalapcsoportról

1. Előzetes észrevételek

118 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az állami támogatásnak minősítéshez az EUMSZ 107. cikk szerinti összes feltételnek teljesülnie kell. Ily módon rögzítésre került, hogy ahhoz, hogy valamely intézkedést állami támogatásnak lehessen minősíteni, először is a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie, másodszor ennek a beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet, harmadszor a kedvezményezett számára előnyt kell biztosítania, negyedszer pedig torzítania kell a versenyt vagy azzal kell fenyegetnie (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

119 A jelen ügyben rá kell mutatni, amint az kitűnik a fenti 21–37. pontból, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban egyidejűleg vizsgálta az előny fennállásának és a szóban forgó intézkedés szelektivitása fennállásának két feltételét.

120 Közelebbről nézve, egyrészt elsődlegesen a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosított az FFT számára, figyelemmel az általános luxemburgi társaságiadó-rendszerre, mivel az említett feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszertan nem felelt meg a szokásos piaci ár elvének, amely szükségképpen szerves részét képezi a csoporthoz tartozó társaságok részére biztosított adóintézkedések Bizottság által az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésére figyelemmel végzett értékelésének, függetlenül attól a kérdéstől, hogy a tagállam beépítette-e ezt az elvet nemzeti jogrendszerébe, és amely szerint a csoporton belüli ügyletek után olyan díjazást kellett volna fizetni, mintha azokat független vállalkozások között kötötték

volna ki (a továbbiakban: a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve) (lásd a megtámadott határozat (219)–(231) preambulumbekezdését, és különösen e határozat (228) preambulumbekezdését). A Bizottság ezt követően a megtámadott határozat (234)–(311) preambulumbekezdésében ismertette azon okfejtését, amely szerint az FFT adóköteles nyereségének a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által jóváhagyott meghatározási módszere nem vezethetett a rendes piaci feltételeken alapuló eredmény megbízható megközelítéséhez (a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény).

121 Másrészt, másodlagosan, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosított az FFT számára, mivel eltért az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésétől és a körlevéltől, amelyek a luxemburgi jogban rögzítik a szokásos piaci ár elvét (lásd a megtámadott határozat (316) és (317) preambulumbekezdését). A Bizottság ezt követően visszautalt az elsődleges okfejtésében végzett elemzésére, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszer nem vezethet a piaci alapú eredmény megbízható megközelítéséhez (lásd a megtámadott határozat (234)–(311) preambulumbekezdését).

122 A Bizottság azon megközelítése, amelynek keretében egyidejűleg vizsgálta az előny és a szelektivitás feltételeit, önmagában nem hibás, mivel – amint azt a Bizottság megjegyezte – mind az előny, mind pedig annak szelektív jellege megvizsgálásra kerül. Mindazonáltal a Törvényszék álláspontja szerint mindenekelőtt azt érdemes megvizsgálni, hogy a Bizottság megalapozottan állapíthatta-e meg az előny fennállását, majd adott esetben ezt követi azon kérdés vizsgálata, hogy ezen előnyt szelektívnek kell-e tekinteni.

123 E tekintetben fontos kiemelni, hogy bár a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által felhozott egyes érveket, így a Luxemburgi Nagyhercegség első jogalapjának második részében kifejtett érveket úgy ismertették, mint amelyek a szóban forgó intézkedés szelektivitására vonatkoznak, a Törvényszék úgy véli, hogy azok annak megállapítását is célozzák, hogy a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy a szóban forgó intézkedés előnyt biztosított az FFT számára. A Törvényszék tehát a Luxemburgi Nagyhercegség első jogalapjának második részében felhozott érveket együttesen vizsgálja a Bizottság azon megállapításának vitatását célzó jogalapokkal, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosított az FFT számára.

124 Ezen észrevételekre figyelemmel a Törvényszék megvizsgálja az azon érvelés alátámasztása céljából felhozott érveket, amely szerint az FFT nem részesült előnyben, megkülönböztetve először a Bizottság által elsődlegesen ismertetett okfejtés kapcsán felhozott kifogásokat és másodszor a másodlagosan ismertetett okfejtéssel szemben felhozott kifogásokat. Végül harmadszor a Törvényszék megvizsgálja a Luxemburgi Nagyhercegség által felhozott azon kifogást, amely szerint a Bizottság elmulasztotta az előny fennállásának bizonyítását a Fiat/Chrysler csoport szintjén.

2. A Bizottság elsődleges érveléséről, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltért az általános luxemburgi társaságiadó-rendszertől

125 A Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által felhozott, az előny Bizottság által elsődlegesen végzett vizsgálatának vitatását célzó jogalapokat a következőképpen lehet összefoglalni. Először, a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT, amelyeket Írország is támogat, vitatja a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvének fennállását, valamint annak a szelektív előny fennállásának értékelési kritériumaként való alkalmazását a Bizottság részéről. Másodszor, a Luxemburgi Nagyhercegség vitatja a Bizottság azon megállapítását, amely szerint az FFT által fizetendő adó összegének megállapítására a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszer nem felel meg a szokásos piaci ár elvének.

a) Az állami támogatások ellenőrzése terén a szokásos piaci ár elvének alkalmazásával kapcsolatos hibára alapított jogalapokról

126 A Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT lényegében azt kifogásolják, hogy a Bizottság a tagállamok adójogi autonómiáját megsértve azonosította az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elvét és vizsgálta a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot ezen elvre tekintettel, a luxemburgi jog figyelembevétele nélkül. Azt is kifejtik, hogy a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvét alkalmazva a Bizottság megsértette a jogbiztonság és a bizalomvédelem elveit, továbbá figyelmen kívül hagyta indokolási kötelezettségét.

127 A Bizottság vitatja ezt az érvelést.

128 Emlékeztetőül, a megtámadott határozat (219)–(231) preambulumbekezdésében a Bizottság kifejtette, hogy a szelektív előny fennállásának megállapítása érdekében megvizsgálhatja, hogy a jelen ügyben szereplőhöz hasonló feltételes adómegállapítási határozat eltér-e a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvétől. Ezt követően körülhatárolta a szokásos piaci ár elvét.

129 Mindenekelőtt ki kell emelni, amint az a megtámadott határozat (216), (231) és (311) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvére figyelemmel végzett vizsgálat a szelektív előny kapcsán végzett elsődleges bizottsági elemzések keretébe illeszkedik. Amint az a megtámadott határozat (216), (219) és (301) preambulumbekezdéséből kitűnik, ez az elemzés annak vizsgálatából áll, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltér-e az általános luxemburgi társaságiadó-rendszertől. E tekintetben fontos rámutatni, hogy a Bizottság előzőleg a megtámadott határozat (194)–(199) preambulumbekezdésében jelezte, hogy az általános luxemburgi társaságiadó-rendszer célja valamennyi luxemburgi illetőségű társaság adóztatása, függetlenül attól, hogy azokat integrálták-e, vagy sem, valamint hogy a két társaságtípus e cél szempontjából hasonló ténybeli és jogi helyzetben van.

130 A szokásos piaci ár elvének meghatározását illetően a Bizottság a megtámadott határozat (222) és (225) preambulumbekezdésében kiemelte, hogy ezen elv szerint a csoporton belüli ügyletek után olyan díjazást kell fizetni, mintha azokat független vállalkozások között kötnék ki. A megtámadott határozat (226) preambulumbekezdésében hozzátette, hogy az említett elv célja annak biztosítása, hogy a csoporton belüli ügyleteket adózási szempontból azon nyereség összegéhez képest kezeljék, amelyet akkor értek volna el, ha az ügyletet független vállalkozások kötötték volna. A Bizottság egyébként a tárgyalás során előadta, hogy a szokásos piaci ár elve álláspontja szerint a csoporton belüli ügyletek árszintje értékelésének eszköze.

131 A szokásos piaci ár elvének jogi jellegét illetően a Bizottság a megtámadott határozat (228) preambulumbekezdésében úgy ítélte meg, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi a valamely csoporthoz tartozó társaságok részére biztosított adókedvezmények kapcsán az EUMSZ 107. cikk alapján általa végzett vizsgálatnak, függetlenül attól, hogy valamely tagállam ezt az elvet beépítette-e a nemzeti jogrendszerébe. Kiemelte, hogy az általa alkalmazott szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely az EUMSZ 107. cikk hatálya alá tartozik. A Bizottság e megállapítást a belgiumi koordinációs központok adózási rendszeréről szóló, 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletre (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapította, amelyben a Bíróság megállapította, hogy az adóköteles bevételek meghatározásának az említett rendszer által előírt módszere szelektív előnyt biztosít az említett központok számára. Közelebbről, a Bizottság az említett ítélet 96. pontjára hivatkozott, amelyben a Bíróság megállapította, hogy az említett központok adóköteles bevételei meghatározásának módszere „nem teszi lehetővé a szabad verseny körülményei között alkalmazott árakhoz közeli elszámoló árak elérését”.

132 A szokásos piaci ár elvének alkalmazását illetően a Bizottság a megtámadott határozat (227) preambulumbekezdésében rámutatott, hogy „[a]mikor a Bizottság azt vizsgálja, hogy [a Luxemburgi Nagyhercegség] szelektív előnyben részesítette-e az FFT-t, azt kell ellenőriznie, hogy a luxemburgi adóhatóság által elfogadott, az FFT luxemburgi adóköteles nyereségének meghatározására irányuló [szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban] foglalt módszer eltér-e attól a módszertől, amely a piaci alapú eredmény megbízható közelítését eredményezi, és ezáltal a szokásos piaci ár elvétől is eltér-e”. A megtámadott határozat (228) preambulumbekezdésében ehhez hozzátette, hogy a szokásos piaci ár elvét annak eldöntésére használják, hogy egy csoporthoz tartozó társaság adóköteles nyereségét olyan módszer alkalmazásával számították-e ki, amely közelíti a piaci feltételeket úgy, hogy a szóban forgó vállalat az általános társasági nyereségadó-rendszer értelmében ne részesüljön kedvezőbb megítélésben azokhoz a nem integrált társaságokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg.

133 Azt kell tehát megvizsgálni, hogy a Bizottság elemezhette-e a szóban forgó intézkedést a megtámadott határozatban ismertetett, a fenti 130–132. pontban kifejtett szokásos piaci ár elvére figyelemmel, ami annak ellenőrzését jelenti, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítik, mintha azokat piaci feltételek között kötötték volna ki.

134 Amint azt a Törvényszék a fenti 104. pontban kifejtette, az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezért az állami támogatások terén a tagállamok közvetlen adózás területén történő beavatkozásai, noha olyan kérdésekre vonatkoznak, amelyek az Európai Unióban nem képezik harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó szabályozás hatálya alól.

135 Ebből következik, hogy a Bizottság az adóintézkedéseket állami támogatásnak minősítheti, amennyiben az ilyen minősítéshez szükséges feltételek teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, EU:C:1974:71, 28. pont; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 81. pont). A tagállamok ugyanis az adójogi hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (2010. június 3-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. pont). Következésképpen ebben az összefüggésben a tagállamoknak tartózkodniuk kell minden olyan intézkedés meghozatalától, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást képezhet.

136 Márpedig azon feltételt illetően, amely szerint a szóban forgó intézkedésnek gazdasági előnyt kell biztosítania, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint formájától függetlenül támogatásnak minősül az a beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amely olyan gazdasági előnynek tekinthető, amelyben a kedvezményezett vállalkozás rendes piaci feltételek között nem részesülhetett volna (lásd: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. pont).

137 Közelebbről az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan előnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül (1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

138 Az adóintézkedések esetében még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont). Ennélfogva az ilyen intézkedés gazdasági előnyt biztosít kedvezményezettje számára, amennyiben enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont).

139 Következésképpen az adóelőny fennállásának megállapítása érdekében össze kell hasonlítani a kedvezményezett szóban forgó intézkedés alkalmazásából következő helyzetét a szóban forgó intézkedés hiányában (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Cellnex Telecom és Telecom Castilla-La Mancha kontra Bizottság ítélet, C-91/17 P és C-92/17 P, nem tették közzé, EU:C:2018:284, 114. pont), az általános adószabályok alkalmazása esetén fennálló helyzettel.

140 A vállalatcsoporthoz tartozó integrált társaság adóügyi helyzetének meghatározásával összefüggésben kiindulásként rá kell mutatni, hogy a társaság által a csoporton belüli ügyletek kapcsán alkalmazott árakat nem piaci feltételek mellett határozzák meg. Ezekben az árakban ugyanis az azonos csoporthoz tartozó társaságok állapodnak meg, ily módon azok nem függenek a piaci erőktől.

141 Márpedig ha a nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált vállalkozások és az önálló vállalkozások között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából, akkor e jog úgy kívánja adóztatni az ilyen integrált társaság gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. E körülmények között meg kell állapítani, hogy amikor az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése által biztosított hatáskörében egy ilyen integrált vállalkozás számára biztosított adóintézkedést vizsgál, a Bizottság az ilyen integrált vállalkozás említett adóintézkedésből fakadó adóterhét összehasonlíthatja a nemzeti jog hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét piaci feltételek mellett kifejtő vállalkozásra vonatkozó általános adózási szabályainak alkalmazásából következő adóteherrel.

142 Egyébként, amint arra megalapozottan mutatott rá a Bizottság a megtámadott határozatban, következtetéseit alátámasztja a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416), amely a belga adójogra vonatkozott, amely szerint az integrált társaságokat és a független társaságokat ugyanolyan feltételek szerint kell kezelni. A Bíróság ugyanis ezen ítélet 95. pontjában elismerte, hogy az eltérő támogatási programot „az általánossal [kell összehasonlítani], amelynek alapja a tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozás bevételei és költségei közötti különbözet”.

143 Ebben az összefüggésben, ha az integrált társaság részére biztosított említett adóintézkedés révén a nemzeti hatóságok elfogadták a csoporton belüli ügylet bizonyos árszintjét, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a Bizottság számára, hogy megvizsgálja, hogy ez az árszint megfelel-e annak, amelyet piaci feltételek között érvényesítettek volna, annak ellenőrzése céljából, hogy ebből a rendesen a szóban forgó vállalkozás költségvetését érintő terhek enyhítése következik-e, ily módon az említett cikk értelmében vett előnyt biztosítva a vállalkozás számára. A Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve tehát olyan eszközt jelent, amely révén el lehet végezni ezt az ellenőrzést a Bizottság EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésén alapuló hatásköreinek gyakorlása keretében. A Bizottság egyébként megalapozottan mondta ki a megtámadott határozat (225) preambulumbekezdésében, hogy a szokásos piaci ár elve „kiindulópontként” alkalmazandó annak eldöntése során, hogy egy integrált társaság a transzferárait meghatározó adóintézkedés alapján az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt élvez-e.

144 Ezenkívül ki kell emelni, hogy amennyiben a Bizottság ezen eszközt alkalmazza annak ellenőrzése céljából, hogy az integrált vállalkozás adóköteles nyeresége egy adóintézkedés alapján megfelel-e a piaci körülmények között elért adóköteles nyereség megbízható megközelítésének, akkor csak azzal a

feltétellel állapíthatja meg az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, hogy a két összehasonlítandó tényező közötti eltérés meghaladja az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat.

145 A jelen ügyben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazásának meghatározására vonatkozik, a luxemburgi adókódex szerinti adóköteles nyereségének megállapítása céljából, amely attól a kérdéstől függetlenül, hogy az általános adózási szabályokat szélesen vagy szűken kell-e meghatározni, azt célozza, hogy a luxemburgi integrált vállalkozásokat és független vállalkozásokat a társasági adó szempontjából ugyanúgy adóztassák. A Bizottságnak tehát megvolt a lehetősége annak vizsgálatára, hogy az FFT adóköteles nyeresége a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alapján alacsonyabb-e, mint az FFT szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat hiányában, a luxemburgi jog általános adószabályainak alkalmazása esetén fennálló adóterhe. Mivel az FFT egy integrált vállalkozás, a luxemburgi adókódex célja pedig az, hogy az ilyen integrált vállalkozás gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget ugyanúgy adóztassa, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat vizsgálatával összefüggésben az FFT szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alkalmazásából következő adóköteles nyereségét kell összehasonlítani egy hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozásnak a luxemburgi jog általános adószabályainak alkalmazásából következő helyzetével. Ennek kapcsán, amennyiben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat elfogadta a csoporton belüli ügyletek bizonyos árszintjét, akkor meg kell vizsgálnia, hogy ez az árszint megfelel-e annak, amelyet piaci feltételek között érvényesítettek volna.

146 Ebben az összefüggésben fontos kiemelni, hogy azon kérdés vizsgálata kapcsán, hogy egy integrált vállalkozás az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyben részesült-e, nem lehet azt kifogásolni, hogy a Bizottság az általa a jelen ügyben megfelelőnek ítélt transzferár-meghatározási módszert alkalmazta a vitatott intézkedés részét képező egy ügylet vagy több szorosan kapcsolódó ügylet árszintjének vizsgálata céljából. Mindazonáltal a Bizottságnak kell igazolnia módszertani döntését.

147 Noha a Bizottság megalapozottan jegyezte meg, hogy formálisan nem kötelezhetnék az OECD irányelvek, mindazonáltal ezek az irányelvek neves tagokból álló szakértői csoportok jelentős munkáin alapulnak, tükrözik a nemzetközi szinten elért konszenzust a transzferárakat illetően, valamint ennélfogva vitathatatlan gyakorlati jelentőséggel bírnak a transzferárakkal kapcsolatos kérdések értelmezése terén, amint azt a Bizottság is elismerte a megtámadott határozat (87) preambulumbekezdésében.

148 Ennélfogva a Bizottság megalapozottan tekintette úgy, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett elemzése keretében megvizsgálhatja, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat piaci feltételek között kötötték volna ki. Ezt a megállapítást a Luxemburgi Nagyhercegség és a FFT egyéb érvei nem teszik kétségessé.

149 Először, az FFT azon érvét illetően, amely szerint a Bizottság a szokásos piaci ár elve kapcsán semmilyen jogalapot nem jelölt meg, vitathatatlanul ki kell emelni, hogy a megtámadott határozat (228) és (229) preambulumbekezdésében a Bizottság kifejtette, hogy a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve ezen elv nemzeti jogrendszerbe való beépítésétől függetlenül létezik. Azt is kiemelte, hogy nem vizsgálta azt, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelel-e a luxemburgi adókódex 164. cikkének (3) bekezdésében vagy a körlevélben előírt szokásos piaci ár elvének, amelyek a luxemburgi jogba beépítik a szokásos piaci ár elvét. Ehhez hasonlóan a Bizottság kijelentette, hogy az általa alkalmazott szokásos piaci ár elve elkülönült az OECD modellegyezmény 9. cikkében szereplő elvtől.

150 Ugyanakkor a Bizottság a megtámadott határozat (228) preambulumbekezdésében azt is kiemelte, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi az azonos csoporthoz tartozó társaságok részére nyújtott adóintézkedések EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés alapján végzett vizsgálatának, valamint hogy a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely az EUMSZ 107. cikk hatálya alá tartozik.

151 A megtámadott határozatból tehát kitűnik, hogy a szokásos piaci ár Bizottság által ismertetett elve az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott vizsgálat során a Bizottság által megalapozottan alkalmazott eszköz.

152 A tárgyalás során a Bizottság vitathatatlanul azt adta elő, hogy a szokásos piaci ár megtámadott határozatban ismertetett elve nem tartozik sem az uniós jog, sem a nemzetközi jog hatálya alá, hanem a nemzeti jog által előírt rendes adózási rendszer szerves része. Ily módon a Bizottság szerint, amennyiben egy tagállam nemzeti adórendszere keretében az elkülönült jogalany megközelítését választja, amely szerint az adójog a jogalanyokkal, nem pedig a gazdasági egységekkel foglalkozik, akkor a szokásos piaci ár elve szükségképpen e megközelítés szóban forgó tagállamra nézve kötelező következménye, függetlenül attól, hogy a szokásos piaci ár elvét kifejezetten vagy hallgatólagosan beépítették-e a nemzeti jogba.

153 E tekintetben a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT a tárgyaláson kiemelték, hogy úgy tűnik, hogy ezen állításokkal a Bizottság módosítja a nemzeti jogba beépített, a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvével kapcsolatos álláspontját. Ugyanakkor még annak feltételezése mellett is, hogy beigazolódik a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által ismertetett értelmezés, mindenképpen rá kell mutatni, hogy a Bizottság a tárgyalás szakaszában nem módosíthatja a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvének jogalapját (lásd ebben az értelemben: 1998. június 25-i British Airways és társai kontra Bizottság ítélet, T-371/94 és T-394/94, EU:T:1998:140, 116. pont). Mindenféleképpen meg kell állapítani, hogy a tárgyalás során tett pontosítás nem kérdőjelezi meg azt a fenti 151. pontban rögzített megállapítást, amely szerint a megtámadott határozatból kitűnik, hogy a szokásos piaci ár elvét az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott vizsgálat során érvényesítik. Egyébként a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT beadványaiból kitűnik, hogy úgy értelmezték a megtámadott határozatot, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvét a nemzeti adóintézkedés EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott vizsgálata során érvényesítik.

154 El kell tehát utasítani az FFT azon érvét, amely szerint a Bizottság a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve kapcsán semmilyen jogalapot nem jelölt meg.

155 Másodszor, amennyiben az FFT azt adja elő, hogy a Bizottság nem pontosította a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvének tartalmát, elegendő azt megállapítani, hogy a megtámadott határozatból kitűnik, hogy olyan eszközről van szó, amelynek révén ellenőrizni lehet, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat független vállalkozások között kötötték volna ki (lásd a fenti 151. pontot). Ezt az érvet tehát el kell utasítani.

156 Harmadszor, a Luxemburgi Nagyhercegség lényegében azt kifogásolja, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvének fényében vizsgálta meg a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot, holott az a luxemburgi adójogtól idegen kritérium. Előadja, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve lehetővé tette a Bizottság számára, hogy olyan módszertani normákat írjon elő az adóköteles nyereség meghatározása céljából, amelyek nem szerepelnek a nemzeti jogszabályban, és ez a közvetlen adózás terén kerülő úton történő harmonizációt eredményezne, megsértve a tagállamok adójogi autonómiáját. Ezt az érvet azonban el kell utasítani.

157 E tekintetben ugyanis elegendő arra emlékeztetni, amint az a fenti 138. és 141. pontban megállapítást nyert, hogy bár az „általános” adózást a nemzeti adószabályok határozzák meg és bár még az előny fennállását is ezekhez képest kell megállapítani, mindazonáltal ha e nemzeti szabályok azt írják elő, hogy az integrált társaságokat ugyanolyan feltételek mellett kell adóztatni, mint a független társaságokat, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a Bizottság számára annak ellenőrzését, hogy az integrált vállalkozás adóalapjának meghatározása céljából a nemzeti hatóságok által elfogadott, csoporton belüli ügyletekre vonatkozó árszint megfelel-e a szokásos piaci ár elvének feltételei között érvényesített árszintnek.

158 Következésképpen, amikor a Bizottság azt vizsgálja, hogy a nemzeti adóintézkedés által jóváhagyott módszer a fenti 151. pontban meghatározott szokásos piaci ár elvének megfelelően megállapított eredményhez vezet-e, nem lépi túl hatáskörét.

159 Ezenkívül, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT azt állítják, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár elvének fényében végzett értékelést, az előny fennállásának a nemzeti adójog révén történő vizsgálata nélkül, elegendő arra rámutatni, hogy a megtámadott határozat (231), (266), (276), (291), (301) és (339) preambulumbekezdéséből egyértelműen kitűnik, hogy a Bizottság megvizsgálta, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az FFT adóterhének csökkenését eredményezte-e ahhoz képest, amelyet általános esetben a luxemburgi adószabályok alapján kellett volna fizetnie. Megpróbálta tehát megvizsgálni, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat a nemzeti szabályok alapján az adóteher csökkenéséhez vezetett-e. Bár a Bizottság ebben az összefüggésben vizsgálatát a szokásos piaci ár elvére figyelemmel végezte el, az említett elvet, amint az a fenti 151. pontban megállapítást nyert, olyan eszközként alkalmazta, amely lehetővé teszi számára annak vizsgálatát, hogy az FFT transzferárainak szintjét mesterségesen csökkentették-e ahhoz a helyzethez képest, amelyben az árak a piaci feltételek szerint alakultak volna. Ebből következően el kell utasítani azt az érvet, amely szerint a Bizottság idegen normával váltotta fel a luxemburgi adójog szabályait.

160 Negyedszer, az FFT és Írország lényegében előadják, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban indokolatlanul állította, hogy fennáll az egyenlő bánásmód általános elve az adózás területén.

161 A Bizottság vitathatatlanul kiemelte a megtámadott határozat (228) preambulumbekezdésében, hogy a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely az EUMSZ 107. cikk hatálya alá tartozik. Ugyanakkor e megfogalmazás nem ragadható ki az összefüggéseiből, és nem értelmezhető úgy, hogy a Bizottság azt állította, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve, ami túlzott terjedelmet tulajdonítana az említett cikknek.

162 Mindenesetre, hallgatólagosan, de szükségszerűen kitűnik a megtámadott határozat (222)–(231) preambulumbekezdéséből, és különösen annak (226) és (229) preambulumbekezdéséből, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvét az kizárólag olyan eszközként fogta fel, amely lehetővé teszi számára, hogy ellenőrizze, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat független vállalkozások között kötötték volna ki. Az FFT és Írország érve nem kérdőjelezheti meg azt a fenti 146. pontban rögzített megállapítást, amely szerint a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett elemzése keretében megvizsgálhatja, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat piaci feltételek között kötötték volna ki.

163 Ennélfogva el kell utasítani az FFT és Írország e tekintetben előterjesztett érvét.

164 Ötödször, az FFT azt kifogásolja, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban eltért a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatban rögzített szokásos piaci ár elvétől. E tekintetben előadja, hogy a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat 14. és 62. pontjában az OECD modellegyezmény 9. cikkére hivatkozott.

165 E tekintetben fontos kiemelni, hogy az FFT semmilyen jogkövetkezményt nem vezet le azon állításából, amely szerint a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve eltér a szokásos piaci ár azon elvétől, amelyre a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatban hivatkozott. Következésképpen ezen érvet mint hatástalant el kell utasítani.

166 Mindenesetre ezt az érvet mint megalapozatlant úgyszintén el kell utasítani.

167 Egyrészt ugyanis, noha a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat 14. pontjában „[az OECD modellegyezmény] 9. cikkében hivatkozott szokásos piaci ár elvére” hivatkozott, e hivatkozásra a „Bevezetés a transzferárakkal kapcsolatos adómegállapításokba” című szakaszban került sor. A hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat FFT által hivatkozott 14. pontjából nem tűnik ki, hogy a Bizottság ideiglenes értékelését az OECD modellegyezmény 9. cikkére alapította. Ehhez hasonlóan, noha a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat FFT által hivatkozott (62) preambulumbekezdésében az OECD irányelvekre hivatkozik, azonban azt csak mint „referenciadokumentumot” vagy „megfelelő iránymutatást” ismerteti. Márpedig ez az ismertetés nem tér el a Bizottság által a megtámadott határozatban követettől.

168 Másrészt meg kell állapítani, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat (58) és (59) preambulumbekezdéséből az tűnik ki, hogy a Bizottság már ez eljárás e szakaszában is kifejtette azon álláspontját, amely szerint az EUMSZ 107. cikk alapján végzett vizsgálattal összefüggésben alkalmazhatja a szokásos piaci ár elvét annak vizsgálata céljából, hogy egy adóintézkedés szelektív előnyt biztosít-e valamely integrált vállalkozás számára.

169 E tekintetben fontos rámutatni, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat (61) preambulumbekezdésében a Bizottság kifejtette, hogy a transzferárakra alkalmazott, a szokásos piaci ár elvét sértő és kedvezményezettjének adóalapját csökkentő adóztatási módszer előnyt biztosít. E megállapítást akkor a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletre (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapította, ahogy később a megtámadott határozatban is.

170 Hatodszor, el kell utasítani az FFT azon érvét, amely szerint a Bizottság szokásos piaci ár elvével kapcsolatos álláspontja eltér korábbi határozathozatali gyakorlatától, mivel e más ügyekre vonatkozó határozathozatali gyakorlat nem érintheti a vitatott határozat érvényességét, amelyet kizárólag a Szerződés objektív szabályai alapján kell megítélni (lásd ebben az értelemben: 2010. május 20-i Todaro Nunziatina & C. ítélet, C-138/09, EU:C:2010:291, 21. pont).

171 Hetedszer, amennyiben az FFT arra hivatkozik, hogy a Bizottság nagyon homályosan nyilvánult meg a szokásos piaci ár általa elfogadott fogalma kapcsán, megtagadva az általa egy Brüsszelben az állami támogatásokkal kapcsolatos szeminárium során készített diák átadását, ezt az érvet el kell utasítani mint hatástalant. A Bizottság szokásos piaci ár elvével kapcsolatos álláspontja ugyanis kitűnik a megtámadott határozat (219)–(231) preambulumbekezdéséből, így az, hogy egy szemináriumot követően nem adta át a diákat, egyáltalán nem hat ki a megtámadott határozat jogszerűségére.

172 Nyolcadszor, az FFT előadja, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve elkülönül a szokásos piaci ár OECD által elfogadott elvétől. Előadja, hogy az utóbbi lehetővé teszi az olyan „megfelelő kiigazításokat”, mint a leányvállalatok részvételének figyelmen kívül hagyása az FFT funkciói díjazásának kiszámítása során. Ezt egyébként egy gazdasági tanácsadó társaság keresetlevélhez csatolt jelentése fejti ki. Ezt az érvet mint részben elfogadhatatlant és részben megalapozatlant el kell utasítani.

173 Azon állítást illetően ugyanis, amely szerint a szokásos piaci ár elve elkülönül az OECD által elfogadottól, az FFT nem hoz fel semmilyen konkrét érvet, a részesedéseinek figyelembevételére vonatkozó érv kivételével. Márpedig, amennyiben az FFT arra hivatkozik, hogy a Bizottság figyelmen kívül hagyta az OECD irányelvek 2.74. bekezdését, amely szerint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során megfelelő kiigazításokat kell tenni, meg kell állapítani – azon kívül, amint

az kifejtésre került a fenti 147. pontban, hogy a Bizottságot formálisan nem kötik ezek az irányelvek –, hogy az FFT állításával ellentétben a Bizottság nem vetette el a „megfelelő kiigazítások” elvégzésének lehetőségét. A Bizottság ugyanis annak megállapítására szorítkozott, hogy a jelen ügyben az FFT FFNA-ban és FFC-ban fennálló részesedéseinek kizárása nem volt igazolt: e kérdést egyébként a Törvényszék a lenti 273–278. pontban vizsgálja meg.

174 Ezenkívül egyrészt, amennyiben az FFT egy gazdasági tanácsadó társaság jelentésére hivatkozik, amelyben egy szakértő annak bemutatását célzó érveket ismertetett, hogy a Bizottságnak nem kellett volna figyelembe vennie az FFT leányvállalatokban fennálló részesedéseit, az ezen érvelésre való hivatkozás az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően elfogadhatatlan, mivel nem szerepel közvetlenül a keresetlevél szövegében. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint a keresetlevél szövegének egyes pontjait ugyan alátámaszthatják és kiegészíthetik a csatolt iratok meghatározott részeire történő hivatkozások, a más iratokra – még ha azok csatolásra kerültek is – történő általános hivatkozás azonban nem pótolhatja a keresetlevél lényegi elemeinek hiányát, a mellékletek célja ugyanis a pusztán az igazolás és az okirati bizonyítás (lásd: 2007. január 30-i France Télécom kontra Bizottság ítélet, T-340/03, EU:T:2007:22, 167. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

175 Másrészt és minden esetben, még azt feltételezve is, hogy a Bizottság tévesen nem végezte el az FFT által hivatkozott „megfelelő kiigazításokat”, meg kell állapítani, hogy ez nem befolyásolja azt a megállapítást, amely szerint az FFT nem terjeszt elő olyan érvet, amely lehetővé tenné azon okok megértését, amelyek miatt a szokásos piaci ár Bizottság által elfogadott elve téves. Az ugyanis, hogy a „megfelelő kiigazításokat” az OECD irányelvek írják elő az egyes ténybeli helyzetek figyelembevétele céljából, valamint hogy az ilyen kiigazítások alapjául szolgáló körülmények a jelen ügyben fennállhatnak, nem kérdőjelezi meg azt a megállapítást, amely szerint a szokásos piaci ár elve lényegében azt követeli meg, hogy az integrált vállalkozások olyan árakat számítsanak fel, amelyek tükrözik azokat az árakat, amelyeket versenyfeltételek között számítanának fel, ami megfelel a Bizottság által a megtámadott határozatban végzett vizsgálatnak.

176 Kilencedszer, el kell utasítani a Luxemburgi Nagyhercegség azon érvét, amely szerint a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve szubjektív és önkényes. Egyrészt ugyanis elegendő megállapítani, hogy a szokásos piaci ár elvére tekintettel végzett vizsgálat, amint az a megtámadott határozat (231) preambulumbekezdéséből kitűnik, annak megvizsgálásából áll, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott transzferár-meghatározási módszer a piaci alapú eredmény megbízható megközelítéséhez vezethet-e. Másrészt a Bizottság elemzése céljából széles körben hivatkozik a nagymértékű konszenzussal övezett OECD irányelvekre. A Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT egyébként nem is vitatják ez utóbbi pontot.

177 Tizedszer, az FFT előadja, hogy a Bizottság elmulasztotta annak kifejtését, hogy mire alapozza a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvét, valamint ezen elv tartalmának ismertetését, és ezáltal megsértette az EUMSZ 296. cikkben előírt indokolási kötelezettségét.

178 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 296. cikk (2) bekezdésében előírt indokolásnak a kérdéses aktus jellegéhez kell igazodnia, és abból világosan és egyértelműen ki kell tűnnie a kifogásolt aktust kibocsátó intézmény érvelésének, oly módon, hogy az érdekeltek megismerhessék a meghozott intézkedést igazoló okokat, az uniós bíróság pedig gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét. Az indokolás követelményét az ügy körülményeire, így többek között a jogi aktus tartalmára, az előadott indokok jellegére, valamint a címzettek, illetve a jogi aktus által közvetlenül és személyükben érintett más személyek magyarázathoz jutás iránti érdekére figyelemmel kell értékelni. Nem szükséges, hogy az indokolás valamennyi jelentőséggel bíró tény- és jogkérdésre külön kitérjen, mivel azt a kérdést, hogy valamely aktus indokolása megfelel-e az EUMSZ 296. cikk (2) bekezdése követelményeinek, nem pusztán a szövegére figyelemmel kell

megítélni, hanem az összefüggéseire, valamint az érintett tárgyra vonatkozó jogszabályok összességére való tekintettel is (lásd: 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-501/00, EU:C:2004:438, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

179 A jelen ügyben már a fenti 149–151. és 154. pontban megállapítást nyert, hogy – ellentétben az FFT előadásával – a Bizottság megjelölte a szokásos piaci ár elvének jogalapját és tartalmát a megtámadott határozat (219)–(231) preambulumbekezdésében. Fontos tehát megállapítani, hogy e kérdések tekintetében a megtámadott határozat elégséges indokolással van ellátva. Egyébként, amint az a fenti 153. pontban megállapítást nyert, a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT beadványaiból kitűnik, hogy úgy értelmezték a megtámadott határozatot, hogy a Bizottság által az említett határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvét a nemzeti adóintézkedés EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott vizsgálata során érvényesítik.

180 Tizenegyedszer, amennyiben az FFT arra hivatkozik, hogy a Bizottság által a megtámadott határozat (219)–(231) preambulumbekezdésében, konkrétabban a (228) preambulumbekezdésben ismertetett szokásos piaci ár elve jogbizonytalanságot, illetve zavart okoz, mivel nem teszi lehetővé annak megértését, hogy egy transzferárakon alapuló feltételes adómegállapítási határozat sérti-e az állami támogatások jogát, vagy sem, ezt az érvet el kell utasítani.

181 Az ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jog általános elvének minősülő jogbiztonság elve azt írja elő, hogy a jogszabályok legyenek egyértelműek és pontosak, és irányuljanak a jogi helyzetek és jogviszonyok kiszámíthatóságának garantálására (1996. február 15-i Duff és társai kontra Bizottság ítélet, C-63/93, EU:C:1996:51, 20. pont).

182 Márpedig egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatás fogalmát az intézkedés által a kedvezményezett versenyhelyzetére gyakorolt hatások alapján határozzák meg (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 87. pont). Ebből következik, hogy az EUMSZ 107. cikk tilt minden támogatásra vonatkozó intézkedést, függetlenül annak formájától vagy az ilyen támogatás nyújtására alkalmazott szabályozási technikától (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 79. pont).

183 Másrészt emlékeztetni kell arra, hogy a luxemburgi adójog azt írja elő, hogy az integrált társaságok és a független társaságok ugyanolyan feltételek mellett kötelesek a társasági adó fizetésére. E körülmények között előre látható volt, hogy a Bizottság az EUMSZ 107. cikk által előírt vizsgálat keretében ellenőrizheti, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott transzferár-meghatározási módszer eltért-e attól az ártól, amelyet piaci körülmények között állapítottak volna meg, annak vizsgálata céljából, hogy az említett feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosít-e kedvezményezettje számára.

184 Mindenesetre, amennyiben az FFT annak kijelentésére szorítkozik, hogy úgy véli, hogy a megtámadott határozat (228) preambulumbekezdésének szövegezése nem egyértelmű és jogbizonytalanságot eredményez, elegendő arra emlékeztetni, hogy a megtámadott határozatot egészében kell értelmezni. Márpedig, amint az a fenti 130–132. pontból kitűnik, a Bizottság a megtámadott határozatban megjelölte a szokásos piaci ár elvének meghatározását, terjedelmét és jogi jellegét. Ezenkívül, amint az a fenti 115. pontban megállapítást nyert, a megtámadott határozatból nem az tűnik ki, hogy a Bizottság úgy vélte, hogy valamennyi feltételes adómegállapítási határozat szükségképpen az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak minősül. Amennyiben ugyanis nem biztosít semmilyen szelektív előnyt, többek között mivel nem eredményezi kedvezményezettje adóterhének csökkenését, az ilyen feltételes adómegállapítási határozat nem minősül az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak, és nem tartozik a 2015/1589 rendelet 2. cikke alapján bejelentési kötelezettség alá.

185 Tizenkettedszer, amennyiben az FFT azt állítja, hogy a Bizottság megsértette a bizalomvédelem elvét, mivel senki sem látta, illetve láthatta előre, hogy a Bizottság a szokásos piaci árnak az OECD által előírttól eltérő elvét fogja alkalmazni, e kifogást el kell utasítani.

186 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a bizalomvédelem elvére bármely gazdasági szereplő hivatkozhat, akiben valamely intézmény – pontos ígéreteket téve neki – megalapozott várakozásokat keltett (lásd: 2013. október 24-i Kone és társai kontra Bizottság ítélet, C-510/11 P, nem tették közzé, EU:C:2013:696, 76. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig a jelen ügyben az FFT nem bizonyítja, sőt nem is fogalmaz meg állítást azzal kapcsolatban, hogy mennyiben kapott olyan pontos ígéreteket a Bizottságtól, amelyek szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem felel meg az EUMSZ 107. cikk értelmében vett támogatás feltételeinek. Ezenfelül az a puszta tény, hogy az FFT úgy véli, hogy a Bizottság egyes állami támogatásokkal kapcsolatos korábbi határozatokat kifejezetten az OECD modellegyezmény 9. cikkében előírt szokásos piaci ár elvére alapított, nem minősül a fenti ismertetett ítélkezési gyakorlat értelmében vett pontos ígéretnek.

187 E körülmények között a Luxemburgi Nagyhercegség által hivatkozott, a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvére vonatkozó valamennyi kifogást el kell utasítani, mint részben megalapozatlant, részben pedig hatástalant.

b) Az FFT díjazásának meghatározása során követett téves számítási módszerre vonatkozó jogalapról

188 A Luxemburgi Nagyhercegség lényegében azt adja elő, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem biztosított előnyt az FFT számára, mivel az nem járt az FFT által fizetett adó összegének csökkenésével. Ezzel összefüggésben a Luxemburgi Nagyhercegség vitatja az FFT díjazásának számítási módszerét érintő, a luxemburgi adóhatóságok által jóváhagyott és a Bizottság által a megtámadott határozatban feltárt állítólagos hibák fennállását.

189 A Bizottság vitatja a Luxemburgi Nagyhercegség érvelését.

1) Előzetes észrevételek

190 Első jogalapjának második részében a Luxemburgi Nagyhercegség kifejti, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszer nem felelt meg a szokásos piaci ár elvének, függetlenül attól, hogy a luxemburgi jogban rögzített szokásos piaci ár elvéről, az OECD irányelvekben szereplő szokásos piaci ár elvéről, vagy pedig a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvéről van szó.

191 A Luxemburgi Nagyhercegség lényegében az FFT díjazásának számítási módszerében található, a Bizottság által megjelölt öt hibát kifogásolja.

192 Mindenekelőtt a Luxemburgi Nagyhercegség lényegében a Bizottság azon értékelését kérdőjelezi meg, amely szerint az FFT saját tőkéjét nem lett volna szabad felbontani, és egységes rátát kellett volna alkalmazni az FFT teljes számviteli saját tőkéjére (a továbbiakban: első hiba).

193 Ezt követően a Luxemburgi Nagyhercegség kifejti, hogy ellentétben a Bizottság által a megtámadott határozatban állítottakkal, nem követett el hibát, amikor jóváhagyta a feltételezett szavatolótőke felhasználását (a továbbiakban: második hiba), illetve amikor kiszámította e feltételezett szavatolótőke összegét (a továbbiakban: harmadik hiba). Ezenkívül vitatja, hogy hibát követett volna el az FFT FFC-ben és FFNA-ban fennálló részesedései levonásának engedélyezésekor (a továbbiakban: negyedik hiba). A második, harmadik és negyedik hiba kapcsolódik az első, a tőke felbontásával kapcsolatos hibához.

194 Végül a Luxemburgi Nagyhercegség egy ötödik, a Bizottság által megjelölt hibát is kifogásol, amely a feltételezett szavatolótőkére alkalmazott 6,05%-os megtérülési ráta számítását érinti (a továbbiakban: ötödik hiba).

195 Noha a Luxemburgi Nagyhercegség által kifogásolt öt hibát – különösen az első, a tőke felbontásával kapcsolatos hibát – nem jelölték meg egyértelműen e minőségükben a megtámadott határozatban, fontos megállapítani, hogy az említett öt hiba lényegében kitűnik az említett határozat szövegéből.

196 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (248)–(301) preambulumbekezdésében (az említett határozat 7.2.2.5.–7.2.2.9. szakasza) megállapította, hogy az FFT finanszírozási tevékenysége díjazásának a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszere több, a módszertani választásokat, a paramétereket és a kiigazításokat érintő hibát tartalmazott. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a megjelölt hibák egyrészt a megfizetendő tőkeösszegekre, vagyis a nyereségszint mutatóra vonatkoznak, másrészt pedig az alkalmazandó megtérülési rátára.

197 Ami egyrészt a megfizetendő tőkeösszegeket illeti, a Bizottság lényegében úgy vélte, hogy a saját tőke három, különböző megtérülési ráta alá eső részre bontása téves, ami megfelel az első hibának. Amint ugyanis az kitűnik többek között a megtámadott határozat (265), (278) és (287) preambulumbekezdésében, a Bizottság úgy vélte, hogy egységes megtérülési rátát kellett volna alkalmazni a teljes számviteli saját tőkére. A Bizottság ily módon a megtámadott határozat (265) preambulumbekezdésében kijelentette, hogy a számviteli saját tőke nyereségmutatóként való használata miatt nem kellett kiszámítani a külön „feladatteljesítés-ellentételezést”.

198 Az első hiba húzódik meg a megtámadott határozatban külön megjelölt szakaszok tárgyát képező második, harmadik és negyedik hiba mögött. Mindenekelőtt a megtámadott határozat (249)–(266) preambulumbekezdésében (az említett határozat 7.2.2.6. szakasza) a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a feltételezett szavatolótőke nyereségszint mutatóként való felhasználása téves volt, ami megfelel a második hibának. Ezt követően a megtámadott határozat (267)–(276) preambulumbekezdésében (7.2.2.7. szakasz) a Bizottság kijelentette, hogy még ha feltételezzük is, hogy a feltételezett szavatolótőke felhasználható, hibás volt a Bázel II. keretrendszer analógia útján történő alkalmazása az FFT feltételezett szavatolótőkéje szintjének meghatározása céljából, ami megfelel a harmadik hibának. Végül a megtámadott határozat (277)–(291) preambulumbekezdésében (7.2.2.8. szakasz) a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedések levonása téves, ami megfelel a negyedik hibának.

199 Ami másrészt a megtérülési rátát illeti, a Bizottság a megtámadott határozat (292)–(301) preambulumbekezdésében (7.2.2.9. szakasz) úgy ítélte meg, hogy a megfizetendő tőkeösszeg megtérülési rátája, amelyet a MEDAF alapján 6,05%-ban számítottak ki, téves volt, ami megfelel az ötödik hibának.

200 A Törvényszék tehát egymást követően megvizsgálja a Bizottság által megjelölt és a Luxemburgi Nagyhercegség által vitatott, a fenti 196–199. pontban ismertetett öt hibát.

201 E tekintetben a Törvényszék rámutat, hogy a T-755/15. sz. ügy első jogalapjának második részével összefüggésben a Luxemburgi Nagyhercegség és a Bizottság között azon ellenőrzés terjedelmét illetően van vita, amelyet a Bizottság gyakorolhat a Luxemburgi Nagyhercegség által a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban az FFT díjazásának kiszámítása céljából alkalmazott módszert illetően, figyelemmel a transzferárak értékelésétől elválaszthatatlan bizonytalanságokra és arra, hogy a nemzeti hatóságok cselekvési szabadságába való beavatkozásról van szó.

202 Fontos emlékeztetni arra, hogy az állami támogatások ellenőrzésével kapcsolatban főszabály szerint a Bizottság feladata, hogy az ilyen támogatás fennállásáról a megtámadott határozatban bizonyítékkal szolgáljon (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 12-i Olympiaki Aeroporia Ypiresies kontra

Bizottság ítélet, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. pont; 2015. június 25-i SACE és Sace BT kontra Bizottság ítélet, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. pont). Ebben az összefüggésben a Bizottság köteles a szóban forgó intézkedések vizsgálatára irányuló eljárást gondosan és pártatlanul lefolytatni annak érdekében, hogy a támogatás fennállását – adott esetben pedig az összeegyeztethetetlenségét vagy jogellenességét – megállapító végleges határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb adatok álljanak rendelkezésére (lásd ebben az értelemben: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Scott ítélet, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. pont; 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. pont).

203 Ezzel szemben az ilyen, a vállalkozások közötti megkülönböztetést bevezető tagállamra hárul annak bizonyítása, hogy a megkülönböztetést a szóban forgó rendszer jellege és felépítése igazolja. Az állami támogatás fogalma ugyanis nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a vállalkozások között, és következésképpen *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer természetéből vagy belső felépítéséből ered (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i BNP Paribas és BNL kontra Bizottság ítélet, C-452/10 P, EU:C:2012:366, 120. és 121. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

204 A fentiekre figyelemmel a Bizottságnak kellett bizonyítania a megtámadott határozatban, hogy teljesülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatás fennállásának feltételei. E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár nem vitatott, hogy a tagállam mérlegelési mozgástérrel rendelkezik a transzferár jóváhagyása terén, e mérlegelési mozgástér azonban nem eredményezheti azt, hogy megfosztják a Bizottságot az annak ellenőrzésére irányuló hatáskörétől, hogy a transzferárak ne vezessenek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny biztosításához. Ebben az összefüggésben a Bizottságnak figyelembe kell vennie azt, hogy a szokásos piaci ár elve lehetővé teszi számára annak vizsgálatát, hogy a tagállam által jóváhagyott transzferár megfelel-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének, valamint hogy az e vizsgálattal összefüggésben esetlegesen megállapított eltérés nem haladja-e meg az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat.

205 A Luxemburgi Nagyhercegség és a Bizottság között vitatott az is, hogy a Törvényszék milyen mértékben végezhet felülvizsgálatot a Bizottság FFT adóköteles nyereségének számításához kapcsolódó értékeléseit illetően. A Bizottság szerint ugyanis a Törvényszéknek az összetett gazdasági értékelések tekintetében korlátozott felülvizsgálatot kell végeznie. E tekintetben rá kell mutatni, hogy amint az az EUMSZ 263. cikkből következik, a megsemmisítés iránti kereset célja az e cikkben felsorolt uniós intézmények által elfogadott aktusok jogszerűségének felülvizsgálata. Ennélfogva az e keresetben felhozott jogalapok elemzésének pedig sem célja, sem eredménye nem lehet az ügy közigazgatási eljárásban lefolytatott teljes vizsgálatának helyettesítése (lásd ebben az értelemben: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 84. pont).

206 Az állami támogatások területét illetően emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatás fogalma, amint azt az EUM-Szerződés meghatározza, jogi jellegű, és azt objektív körülmények alapján kell értelmezni. Emiatt az uniós bíróságnak főszabály szerint – mind az előtte folyamatban lévő jogvita konkrét tényeinek, mind a Bizottság által elvégzett értékelés technikai vagy összetett jellegének figyelembevételével – teljes felülvizsgálatot kell gyakorolnia azon kérdés vonatkozásában, hogy valamely intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik-e (2014. szeptember 4-i SNCM és Franciaország kontra Corsica Ferries France ítélet, C-533/12 P és C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15. pont; 2016. november 30-i Bizottság kontra Franciaország és Orange ítélet, C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87. pont).

207 Azon kérdést illetően, hogy egy integrált társaság transzferár-meghatározási módszere megfelel-e a szokásos piaci ár elvének, emlékeztetni kell arra, amint az fent kiemelésre került, hogy amikor az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett értékelése során ezen eszközt alkalmazza, a Bizottságnak figyelembe kell vennie annak megközelítő jellegét. A Törvényszék felülvizsgálata tehát

annak ellenőrzésére irányul, hogy a megtámadott határozatban azonosított hibák, amelyek alapján a Bizottság megállapította az előny fennállását, meghaladják-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat.

208 E pontosítások fényében kell megvizsgálni a Bizottság által megjelölt különböző hibákat.

2) Az első, az FFT teljes saját tőkéje figyelembevételének hiányával kapcsolatos hibáról

209 A Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy a teljes számviteli saját tőkét figyelembe kell venni annak érdekében, hogy az FFT-re egységes 10%-os megtérülést alkalmazzanak, függetlenül különböző tevékenységeitől. Kifejti, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által jóváhagyott módszer egységesen a „funkcionális elemzés” elvét alkalmazza a luxemburgi szabályokra és az OECD szabályaira, annak érdekében, hogy figyelembe vegyék az FFT tevékenységeinek vegyes jellegét, tekintettel a felhasznált eszközökre és a vállalt kockázatokra. A Luxemburgi Nagyhercegség szerint tehát az FFT díjazásának meghatározása érdekében el kell határolni a releváns ügyletek vagy funkciók működéséhez kapcsolódó eszközöket vagy tőkét, oly módon, hogy kizárólag a működési eszközöket és a felhasznált tőkét szabad figyelembe venni, az OECD irányelveknek megfelelően. A körlevél e követelményeket ülteti át, mivel egyrészt kizárja hatálya alól a holding funkciókat, ezt követően átveszi az OECD irányelvek terminológiáját, végül pedig megjelöli a finanszírozási tevékenységekhez kapcsolódó kockázatokat fedező saját tőkét.

210 A Bizottság ezeket az érveket vitatja.

i) A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozattal kapcsolatos észrevételek

211 Először, amint az a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból kitűnik, és amint az megállapítást nyert a megtámadott határozatban (lásd többek között az említett határozat (70) preambulumbekezdését), a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazásának meghatározására vonatkozik. Az FFT által Luxemburgban fizetendő adót tehát a társaságok Luxemburgban alkalmazandó általános adókulcsának a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott díjazás alapján az FFT által elért nettó nyereségre való alkalmazása révén számítják ki.

212 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az FFT díjazását a finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei körébe tartozó ügyletek tekintetében határozza meg. A felek között nem vitatott, hogy az ilyen típusú ügylet az adókódex alapján adóköteles.

213 Ezt követően a felek nem vitatják, hogy mivel az FFT finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységeit alkotó ügyletek csoporton belüli ügyletek, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat ezek transzferárának olyan szinten történő megállapítására vonatkozik, amely megfelel annak a szintnek, amelyet akkor érvényesítettek volna, ha az ilyen típusú ügyletet a piaci feltételek szerint működő önálló társaságok között kötötték volna. Ezenkívül nem vitatják, hogy e feltételes adómegállapítási határozat lehetővé teszi az FFT számára, hogy Luxemburgban határozza meg adóalapját.

214 Végül a megtámadott határozatban a Bizottság nem vitatta a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott, az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer, mint az FFT finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységeit alkotó ügyletek transzferárai megfelelő szintjének meghatározását szolgáló módszer alkalmazására vonatkozó döntést. E tekintetben nem vitatott, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer jelen ügyben történő helyes alkalmazása a tőkemegtérülés elemzéséből áll.

215 A felek között tehát lényegében csak az FFT finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei körébe tartozó ügyletek utáni díjazásának szintjét illetően van vita.

216 Másodszor, amint az a transzferárazási jelentésből kitűnik, és amint azt a Bizottság a megtámadott határozat 2. táblázatában, valamint (61), (62), (65) és (70) preambulumbekezdésében megállapította, az említett jelentés a tőkemegtérülés kiszámítása céljából elfogadta az FFT 287 477 000 euró összegű saját tőkéjének felbontását három tőkekategóriára, vagyis a következőkre:

– mindenekelőtt a „kockázatok” ellentételezése érdekében a Bázel II. keretrendszer értelmében vett feltételezett szavatolótőke, amely 28 523 000 euró összegű, és amelyre 6,05%-os megtérülési rátát alkalmaztak;

– ezt követően az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedések kompenzációjára használt, az FFT „holdingtevékenységéhez” kapcsolódó saját tőke, amely 165 244 000 euró összegű és amelyre semmilyen megtérülést nem alkalmaztak;

– végül a „funkciók” gyakorlására használt saját tőke, amely 93 710 000 euró összegű, és amelyre 0,87%-os megtérülési rátát alkalmaztak. Ez megfelel a feltételezett szavatolótőkével és az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedések összegével csökkentett teljes számviteli saját tőkének.

217 E tekintetben a felek nem vitatják, hogy a saját tőke felbontása korlátozza a megtérülés számítása céljából figyelembe vett tőkealapot. Lényegében azon elvet illetően van közöttük vita, amely szerint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer keretében a tőkeelemeket eltérő megtérülési ráta alá eső konkrét funkciókhoz rendelik. A Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT ugyanis úgy vélik, hogy a tőke e felbontása nem pusztán megfelel az OECD irányelveknek és a körlevélnek, hanem az FFT különböző tevékenységeit figyelembe véve is megfelelő. A Bizottság ezzel szemben úgy véli, hogy e felbontás hibás.

218 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a Bizottság helyesen vélte-e úgy, hogy a saját tőke felbontása olyan elemekre, amelyekre eltérő megtérülési rátát alkalmaznak, nem teszi lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény megbízható megközelítését, és ily módon hozzájárul az FFT adóterhének csökkentéséhez.

ii) A tőke felbontásának lehetőségéről az OECD irányelvekben és a körlevélben

219 Amint azt a felek lényegében elismerték a tárgyaláson, a körlevél és a körlevélben hivatkozott OECD irányelvek nem engedik meg és nem is tiltják az integrált társaság tőkéjének felbontását különböző tevékenységeinek megfelelően.

220 Mindenesetre a Luxemburgi Nagyhercegség által beadványaiban felhozott érvek egyike sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az OECD irányelvek vagy a körlevél lehetővé teszik a tőke felbontását annak érdekében, hogy a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre jussanak.

221 Először, a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy az egységes megtérülési ráta alkalmazása az FFT teljes saját tőkéjére sérti az OECD irányelvek ajánlásait és többek között az érintett vállalkozás tevékenysége „funkcionális elemzése” elvégzésének követelményét, amely a vállalkozás különböző tevékenységeinek elkülönítését és az e tevékenységekhez kapcsolódó eszközök és kockázatok azonosítását jelenti. E tekintetben rá kell mutatni, ellentétben a Luxemburgi Nagyhercegség által előadottakkal, hogy az OECD irányelvek „funkcionális elemzésre” vonatkozó D.1.2.2. pontja alapján nem lehet azt megállapítani, hogy a jelen ügyben helyes volt az FFT tőkéjének felbontása különböző tevékenységeinek megfelelően.

222 Az OECD irányelvek 1.42. bekezdéséből ugyanis kitűnik, hogy az egyes tevékenységekhez kapcsolódó eszközöket, nem pedig a tőkét lehet elkülöníteni és a konkrét kockázatokhoz vagy tevékenységekhez kötni. Márpedig, bár a Luxemburgi Nagyhercegség szerint mind a tőke, mind pedig az eszközök megtérülése elfogadható mutatóként az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása szempontjából, ez nem jelenti azt, hogy a saját tőke azonosítható a működési eszközökkel. A működési eszközöktől eltérően ugyanis a tőke helyettesíthető és kockázatnak van kitéve, attól függetlenül, hogy milyen tevékenység végzését szolgálja.

223 Másodszor, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség az OECD irányelv 2.77. és 2.78. bekezdésére hivatkozik, elegendő e tekintetben a Bizottsághoz hasonlóan azt megállapítani, hogy bár e pontokból kitűnik, hogy egyrészt kizárólag az ügylethez kapcsolódó elemek vehetők figyelembe, [másrészt] azok nem írják elő azt, hogy kizárólag az adóköteles tevékenységekhez kapcsolódó tőkét kell figyelembe venni. Márpedig amint azt megalapozottan emeli ki a Bizottság, a tőke helyettesíthető.

224 Harmadszor, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a luxemburgi jogban lehetőség van arra, hogy egyes tőkeelemeket bizonyos funkciókhoz kapcsoljanak, meg kell állapítani, amint az a fenti 212–215. pontban kifejtésre került, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat csak az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei körébe tartozó ügyletekkel kapcsolatos díjazására vonatkozik, a szokásos piaci ár elvének megfelelő szinten. Amint az a fenti 137–139. pontból kitűnik, a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján ellenőrizhette, hogy e díjazás alacsonyabb-e a szokásos piaci ár elvének megfelelő szintnél, és ebből következően, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat biztosított-e előnyt az FFT-nek. A kapcsolt ügylet funkcionális elemzése lehetővé teszi többek között adott esetben a vizsgált fél, a legmegfelelőbb transzferárazási módszer, valamint a tesztelendő mutató kiválasztását, vagy a jelentős figyelembe veendő összemérhetőségi tényezők azonosítását.

225 Ezzel szemben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem vonatkozik arra a kérdésre, hogy az FFT funkcionális elemzése miatt az FFT tőkéjének egyes részei a luxemburgi adókódex alapján kívül esnek-e az adó hatályán.

226 Ezenkívül a Luxemburgi Nagyhercegség állítását egy, a luxemburgi adózásról szóló jogi szakcikkre, valamint egy nagyhercegi rendeletre alapítja. Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy még annak feltételezése esetén is, hogy ezek a luxemburgi jogra vonatkozó körülmények relevánsak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazásával összefüggésben azon kérdés vizsgálata szempontjából, hogy az FFT díjazása alacsonyabb volt-e a szokásos piaci ár elvének megfelelő szintnél, azok nem bizonyítják, hogy a tőkemegtérülés számítása céljából az FFT saját tőkéje felbontható annak különböző tevékenységei szerint.

227 Egyrészt, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség a règlement grand-ducal du 23 juillet 1983 portant exécution de l'article 1er de la loi du 23 juillet 1983 modifiant certaines dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenut (a jövedelemadóról szóló 1967. december 4-i törvény egyes rendelkezéseinek módosításáról szóló 1983. július 23-i törvény 1. cikkének végrehajtásáról szóló, 1983. július 23-i nagyhercegi rendelet) módosító, 1987. július 16-i nagyhercegi rendeletre (kihirdetve: *Mémorial* A 65. sz. 1987. augusztus 6., 1540. o.) hivatkozik, hangsúlyozni kell, hogy az úgy rendelkezik, hogy „elfogadott, hogy az aktívumhoz tartozó vagyontárgyakat a saját tőkéből a következő sorrendben finanszírozzák: befektetett tárgyi és immateriális eszközök, befektetett pénzügyi eszközök, rendelkezésre álló és realizálható értékpapírok". Meg kell tehát állapítani, hogy az említett nagyhercegi rendelet a Luxemburgi Nagyhercegség állításával ellentétben nem írja elő, hogy a társaság saját tőkéjét egy társaság meghatározott eszközeihez lehet rendelni.

228 Másrészt, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség egy jogi folyóirat luxemburgi adózással kapcsolatos részletére hivatkozik, amely szerint „tisztán közgazdasági megfontolásokra támaszkodva a német jogtudomány elismeri, hogy a hosszú távú forrásokat elsődlegesen a hosszú távú eszközök finanszírozásához rendelik", valamint hogy „[e] logikát követve úgy tekinthetjük, hogy a saját tőke

elsőként a befektetett eszközöket finanszírozza”, meg kell állapítani, hogy a jogtudomány ezen eleme nem elegendő a Luxemburgi Nagyhercegség azon álláspontjának alátámasztására, amely szerint a társaság saját tőkéje az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során felbontható, annak érdekében, hogy azt konkrét eszközökhöz való tevékenységekhez kössék. Noha ugyanis e részlet értelmezhető úgy, hogy a saját tőke elsődlegesen a valamely társaságban fennálló részesedéseket finanszírozza, annak szövegéből nem derül ki egyértelműen az azon kérdésre adandó válasz, hogy e megfontolás releváns-e az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása szempontjából, illetve konkrétabban a tőkemegtérülés meghatározása tekintetében. Ezenfelül az említett részletet a kontextusának pontos megjelölése nélkül ismertetik, illetve anélkül, hogy azt a jogtudomány egyéb elemei megerősítenék, így annak bizonyító ereje jelentősen korlátozott.

229 Ennélfogva azt kell megállapítani, hogy az integrált társaság tőkéjének megosztása különböző tevékenységei szerint se nem tilos, se nem engedélyezett. E körülmények között azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban szereplő tőkemegosztás megfelelő-e, tekintettel az ügy sajátosságaira.

iii) A saját tőke megosztásának megfelelő jellegéről

230 A felek között vitatott, hogy a Bizottság tévedett-e, amikor úgy ítélte meg, hogy a jelen ügyben nem megfelelő a saját tőke megosztása.

231 Elsősorban meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben az FFT saját tőkéjének megosztását nem az igazolja, hogy meg kell különböztetni az FFT különböző funkcióinak díjazását.

232 Ellentétben ugyanis a Luxemburgi Nagyhercegség által lényegében előadottakkal, a saját tőke szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott megosztása nem a transzferárazási jelentésben a „funkcionális” elemzés kapcsán megjelölt különböző funkciókat vagy tevékenységeket tükrözi, amelyek vonatkozásában a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat jóváhagyja a díjazás szintjét.

233 Amint az a fenti 211. pontban megállapítást nyert, a feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszer nem vonatkozik az FFT holdingtevékenységei díjazásának meghatározására, hanem kizárólag csak az FFT finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási funkciói díjazásának meghatározására.

234 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a transzferárazási jelentés [*bizalmas*].

235 Márpedig a saját tőke három, a feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott kategóriája a kockázatok díjazására, a holdingtevékenység díjazására, valamint a funkciók díjazására vonatkozik. Ezenfelül az utóbbi kategóriát illetően fontos hangsúlyozni, hogy a transzferárazási jelentés egyértelművé teszi, hogy [*bizalmas*]. E rész tehát megfelel az FFT szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat tárgyát képező valamennyi tevékenységének.

236 E megállapításokból tehát az következik, hogy ellentétben a Luxemburgi Nagyhercegség által előadottakkal, a saját tőke megosztása valószínűleg nem felel meg az FFT tevékenységei differenciálásával kapcsolatos követelménynek.

237 Másodsorban meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem tévedett, amikor úgy ítélte meg, hogy a saját tőke szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott megosztása nem megfelelő, mivel az az FFT saját tőkéje felhasználásának tisztán mesterséges elemzésén alapul.

238 Először rá kell mutatni, amint azt a Bizottság lényegében kiemelte a megtámadott határozat (282) preambulumbekezdésében, hogy az FFT saját tőkéjének megosztása nem megfelelő, mivel az ilyen tőke jellegénél fogva helyettesíthető. Ugyanis, mivel az FFT teljes saját tőkéje ki van téve a kockázatoknak és rendelkezésre áll az FFT fizetőképességének fenntartása céljából, e tőke egészét kell ellentételezni, anélkül, hogy helye lenne a megosztásának.

239 E tekintetben, azt feltételezve, hogy igaz, hogy az FFT saját tőkéjének egy része az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedésekhez van rendelve, amelyek után már adót fizettek és így immár nem adókötelesek, ez egyáltalán nem hat ki arra a megállapításra, hogy a saját tőke e része szintén ki van téve kockázatoknak és így a kockázatok ellentételezésének tárgyát kell képeznie.

240 Amint ugyanis az kitűnik a megtámadott határozat (247) és (286) preambulumbekezdéséből, a saját tőke megosztásával – ahelyett, hogy a teljes saját tőkét a tőkemegtérülés számítása alapjának tekintené – a Luxemburgi Nagyhercegség figyelmen kívül hagyja azt, hogy az egész saját tőke szükséges a finanszírozási funkciók ellátásához, valamint adott esetben a finanszírozási tevékenységhez kapcsolódó veszteségek viseléséhez. Amint ugyanis arra a Bizottság emlékeztetett a tárgyalás során, ha a tőke és a kikölcsönzött összege közötti tőkeáttételi mutató [*bizalmas*] 1,3%-ra vagy 1,5%-ra változna, akkor alacsonyabb lenne, mint ami elfogadható egy hitelintézet esetében.

241 Ezenkívül hangsúlyozni kell, amint azt a Bizottság is megállapította a megtámadott határozat (247) preambulumbekezdésében, anélkül, hogy azt a Luxemburgi Nagyhercegség vitatta volna, hogy az FFT lejárati transzformációs és pénzügyi közvetítési szerepet játszik, mivel piaci kölcsönöket vesz fel a csoport finanszírozási szükségleteinek fedezése céljából. Amint ugyanis az kitűnik a megtámadott határozat (43) preambulumbekezdéséből, az FFT finanszírozása olyan eszközökből származik, mint a jegykibocsátás, a banki feltételekkel nyújtott hitelek, a lekötött és le nem kötött hitelkeretek. Meg kell tehát állapítani, amint azt egyébként a Luxemburgi Nagyhercegség is elismerte a tárgyalás során a kérdésekre adott válaszaiban, hogy amikor az FFT piaci kölcsönt vesz fel tevékenységeinek finanszírozása céljából, a kölcsönnel érintett piaci szereplők annak teljes tőkéjét veszik figyelembe. Márpedig a saját tőke FFT tevékenységeinek megfelelő megosztása nem veszi figyelembe azt, hogy adóköteles nyeresége változni fog a kölcsön költségeitől függően, amelyek pedig többek között tőkéjének méretétől függenek.

242 Másodszor, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott három rész mindenféleképpen mesterséges.

243 Mindenekelőtt az első részt, vagyis a kockázatviselésre felhasznált saját tőkét illetően elegendő arra emlékeztetni, amint az a fenti 238. pontban megállapítást nyert, hogy az FFT egész saját tőkéje ki van téve a kockázatoknak.

244 Ezt követően a második részt, vagyis az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedések céljára felhasznált saját tőkét illetően elegendő arra emlékeztetni, hogy mivel a tőke helyettesíthető, a tőke azon része, amely az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedéseknek felel meg, nem választható le az FFT saját tőkéjének fennmaradó részéről. Ellentétben ugyanis a Luxemburgi Nagyhercegség által és az FFT részéről a tárgyaláson tett észrevételeiben előadottakkal, noha az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedések fenntartása nem eredményezett adóköteles osztalékot, mivel az FFNA és az FFC osztalékait már az FFT mint holding részére való felosztást megelőzően megadóztatták, mindazonáltal az FFT fizetésképtelensége esetén az e részesedések fenntartásához kapcsolódó saját tőkét a saját tőke minden más részéhez hasonlóan felhasználnák az FFT tartozásainak fedezésére. E körülmények között az FFT tőkéje, függetlenül attól, hogy összekapcsolható-e a részesedéseivel, mindenféleképpen ki van téve a kockázatoknak, és azt figyelembe kell venni az FFT díjazásának számításánál.

245 Ezenkívül csoporton belüli összefüggésben az anyavállalat leányvállalataiban fennálló részesedései valójában a csoporton belüli kölcsön alternatívájaként felfogott alternatív tőkejuttatásként is felfoghatók. Ily módon a második rész és – a transzferárazási jelentés szerint kockázatoknak, többek

között hitel- és partnerkockázatoknak kitett saját tőkének (lásd a megtámadott határozat (58) preambulumbekezdését) megfelelő – első rész közötti megkülönböztetés a fenti ok miatt szintén mesterséges, mivel végeredményben mindkettő egy csoporton belüli finanszírozási ügylet kifejeződése lehet, amint azt lényegében a Luxemburgi Nagyhercegség is megerősítette a tárgyaláson.

246 Végül, ami a harmadik részt, vagyis a funkciók gyakorlására használt saját tőkét illeti, meg kell állapítani, amint arra a Bizottság is rámutatott a megtámadott határozat (277) preambulumbekezdésében, hogy az megfelel a teljes saját tőkéből levont első két részt követően kapott reziduális saját tőkének. Ebből következik, hogy reziduális jellege miatt e rész valójában semmilyen konkrét funkciónak vagy tevékenységnek sem felel meg. Ezenkívül, amint azt a Bizottság megalapozottan jelentette ki a megtámadott határozat (265) preambulumbekezdésében, e rész nem felel a megtérülési követelmények számításánál használt saját tőke egyetlen szokásos összetevőjének sem. Ezenfelül rá kell mutatni, hogy [*bizalmas*]. Márpedig e funkciók megfelelnek azon funkcióknak, amelyek vonatkozásában az FFT szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott díjazását kiszámították. Következésképpen meg kell állapítani, hogy e felbontás szükségképpen nem megfelelő.

247 E megállapításokból tehát az következik, hogy a Bizottság nem tévedett, amikor lényegében úgy ítélte meg, hogy a saját tőke felbontása hibás és hogy az FFT teljes saját tőkéjét figyelembe kell venni a kockázatok ellentételezése szempontjából.

248 A Luxemburgi Nagyhercegség egyéb érvei nem meggyőzőek.

249 Amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy az FFT-nek ugyanolyan összegű adót kellett volna fizetnie, ha e tevékenységeket megosztják három elkülönült jogalany között, úgy ennek az érvnek nem lehet helyt adni.

250 Egyrészt ugyanis, amint az megállapítást nyert a fenti 235. pontban, a saját tőke felbontása nem felel meg az FFT által ellátott különböző funkcióknak. Másrészt, amint arra a Törvényszék a fenti 241. pontban rámutatott, a kölcsönnel érintett piaci szereplők az FFT teljes tőkéjét figyelembe veszik, kölcsönfelvételi képessége pedig szükségképpen érinti finanszírozási tevékenységét és nyereségét. Nem lehet tehát úgy tekinteni, hogy az FFT-nek ugyanolyan adómérték szerint kellene adót fizetnie, ha tőkéje három elkülönült társaság tulajdonában lenne, annak érdekében, hogy a tevékenységeket eltérő megtérülés mellett folytassák. Ezenkívül, amint az megállapítást nyert a fenti 240. pontban, az FFT finanszírozási tevékenységhez kapcsolódó saját tőkéje elégtelen lenne a felmerülő kockázatokra tekintettel, ha azokat figyelembe vennék. Mindenesetre ezt az érvet el kell utasítani, mivel az egy hipotetikus helyzetre vonatkozik, amely kívül esik a jelen kereset tárgyán.

251 A fentiek fényében meg kell állapítani, hogy a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy az FFT teljes saját tőkéjét figyelembe kellett volna venni az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazásának kiszámítása céljából.

3) A második, az FFT feltételezett szavatolótőkéje figyelembevételével kapcsolatos hibáról

252 A Luxemburgi Nagyhercegség lényegében a Bizottság azon értékelését vitatja, amely szerint tévesen vették figyelembe a feltételezett szavatolótőkét az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységeihez kapcsolódó kockázatok ellentételezése kapcsán. E tekintetben a Luxemburgi Nagyhercegség vitatja a Bizottság azon értékelését, amely szerint semmilyen gazdasági észszerűsége nincs a saját tőke megtérülését az FFT szavatolótőkéje által alkotott alapra alkalmazni, holott az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer az FFT különböző funkcióihoz rendelt sajáttőke-elemeinek értékelését írja elő, hozzátéve mindehhez, hogy a Bázel II. keretrendszer és a MEDAF nemzetközi szabályok.

253 A Bizottság azon az alapon vitatja ezt az érvelést, hogy az adóalap FFT által a feltételezett szavatolótőke alapján végzett számítása egyrészt hibás, másrészt következetlen.

254 Elsősorban emlékeztetni kell arra, amint azt a Bizottság is megjegyzi a megtámadott határozat (254) és (262) preambulumbekezdésében, anélkül, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség azt vitatná, hogy a Bázel II. keretrendszer úgy határozza meg az előírt szavatolótőkét, hogy az a bank vagy hitelintézet által tartott eszközök aránya, az egyes eszközök mögöttes kockázatával súlyozva. Ily módon a szavatolótőke a szabályozó értékelését jelenti azon minimális tőkét illetően, amelyet egy banknak vagy más pénzügyi intézménynek fenn kell tartania és nem képez jogot az érintett jogalany nyereségéhez, illetve az jogalany által viselt kockázatok ellentételezéséhez.

255 Másodsorban, a Bizottság azon elsődleges értékelését illetően, amely szerint téves az a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott döntés, hogy figyelembe veszik az FFT feltételezett szavatolótőkéjét, meg kell állapítani, amint azt a Bizottság is kifejti, hogy az FFT finanszírozási tevékenységei tekintetében felhasznált számviteli saját tőkétől eltérően a szavatolótőke semmilyen kapcsolatban nem áll azzal a nyereséggel, amelyet a befektető követel attól a társaságtól, amelybe befektet. A szavatolótőke ugyanis nem a bank vagy pénzügyi intézmény által megszerzett nyereség megfelelő mutatója, hanem kizárólag egy ezen intézmények számára előírt prudenciális kötelezettség végrehajtását jelenti. A Bázel II. keretrendszer analógia útján történő alkalmazása által meghatározott feltételezett szavatolótőke *a fortiori* nem minősülhet megfelelő mutatónak azon kockázatok ellentételezésének meghatározása céljából, amelyeknek az FFT tőkéje ki van téve.

256 A Luxemburgi Nagyhercegség által felhozott egyik érv sem alkalmas e megállapítás megkérdőjelezésére.

257 Először, az a Luxemburgi Nagyhercegség által a Törvényszék tárgyaláson feltett kérdéseire válaszul hivatkozott körülmény, amely szerint az adóhatóság akarta azt megtudni, hogy megfelelő-e az FFT tőkehelyzete, nem igazolja azt, hogy a feltételezett szavatolótőkét használták nyereségszint mutatóként.

258 Másodszor, a Luxemburgi Nagyhercegség azon érvét, amely szerint az FFT-nek mint finanszírozási társaságnak a körlevélnek megfelelően minimum tőkével kellett rendelkeznie, el kell utasítani mint hatástalant. Amint a Bizottság megjegyzi, elegendő ugyanis azt megállapítani, hogy az ilyen kötelezettség nem igazolja azt, hogy az említett kötelezettségnek megfelelően meglevő minimum tőke megfelelő nyereségszint mutatót jelent, mivel a szabályozási kötelezettség nem tükrözi a megszerzett nyereségrészesedéseket.

259 Harmadsorban, a Bizottság azon másodlagos értékelését illetően, amely szerint következetlen az, ha a feltételezett szavatolótőkét veszik figyelembe a számviteli saját tőke megtérülésének meghatározásánál, a szavatolótőke megtérülésétől eltérően, először azt kell megállapítani, hogy még azt feltételezve is, hogy helyes lett volna kizárólag a feltételezett szavatolótőkét elfogadni nyereségszint mutatóként, a Luxemburgi Nagyhercegség semmilyen meggyőző magyarázatot nem szolgáltat a követett módszer következetlenségének igazolására.

260 Márpedig, amint a Bizottság a megtámadott határozat (253) és (254) preambulumbekezdésében kifejtette, a saját tőke megtérülése jellegéből adódóan jövedelmezőségi arány. A számviteli saját tőke figyelembevétele lehetővé teszi a részvényesek díjazását képező nettó nyereség megállapítását, míg a szavatolótőke semmilyen jognak nem felel meg a társaság nyereségét illetően, hanem kizárólag azt a tőkét testesíti meg, amellyel a szabályozott társaság rendelkezni köteles.

261 A Luxemburgi Nagyhercegség azon érveit, amelyek szerint a saját tőke megtérülésének meghatározására használt módszer nem „következetlen”, mivel egyrészt lehetővé teszi az FFT elkülönült tevékenységeinek figyelembevételét, másrészt pedig a Bázel II. keretrendszer egy a MEDAF-hoz hasonló nemzetközi referencia, el kell utasítani mint e tekintetben hatástalanokat. Ezek egyike sem teszi ugyanis lehetővé azon okok bemutatását, amelyek miatt a szavatolótőke felhasználható a számviteli saját tőke megtérülésének meghatározására.

262 Másodszor, arra is rá kell mutatni, amint azt a Bizottság is megállapította a megtámadott határozat (263) preambulumbekezdésében, hogy mivel a transzferárazási jelentésben a MEDAF kiszámítása céljából az FFT és az adótanácsadó által azonosított 66 társaság közötti összehasonlítás nem e 66 társaság feltételezett szavatolótőkéjén alapul, ezért következetlen az FFT feltételezett szavatolótőkéjének kiválasztása nyereségszint mutatóként.

263 A fentiek fényében meg kell állapítani, hogy a Bizottság megalapozottan tekintette úgy, hogy a Luxemburgi Nagyhercegségnek nem az FFT feltételezett szavatolótőkéjét kellett volna a kockázat ellentételezése kiszámításánál alapul vennie.

264 Mivel megállapítást nyert, hogy a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy a feltételezett szavatolótőke nem használható fel az FFT díjazása kiszámításának céljára, nem kell megvizsgálni a Luxemburgi Nagyhercegség azon érveit, amelyek a Bizottság azon értékelésére irányulnak, amely szerint az FFT feltételezett szavatolótőkéjének számítása hibás (harmadik hiba). Ezt az okfejtést ugyanis a Bizottság másodlagosan ismertette, amint az kitűnik a megtámadott határozat (276) preambulumbekezdéséből, továbbá az azon a téves előfeltevésen alapul, amely szerint a feltételezett szavatolótőke felhasználható nyereségszint mutatóként az FFT által viselt kockázatok ellentételezésének kiszámítása céljából.

4) A negyedik, az FFT részesedései figyelembevételének hiányával kapcsolatos hibáról

265 A Luxemburgi Nagyhercegség vitatja a Bizottság azon értékelését, amely szerint az FFT FFC-ben és FFNA-ban fennálló részesedéseihez kapcsolódó tőkét figyelembe kellett volna venni az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazásának kiszámítása céljából.

266 Mindenekelőtt a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a Bizottságnak úgy kellett volna tekintenie, hogy az FFC-ben és FFNA-ban fennálló részesedések fogalmilag ki vannak zárva a transzferárak alkalmazási köréből. A részesedésekből származó osztalékok ugyanis adómentesek, és semmilyen pénzügyi teher nem kapcsolódik e finanszírozáshoz, illetve ilyet le sem vonnak abból.

267 Ezt követően a Luxemburgi Nagyhercegség kifejti, hogy ellentétben a Bizottság által a megtámadott határozat (282) preambulumbekezdésében előadottakkal, a luxemburgi jogban lehetőség szerint minden finanszírozási forrást az egyes társasági eszközökre kell fordítani. Márpedig az FFT részesedéseit 165 244 000 euró összegben a saját tőke finanszírozza, amely kívül esik a transzferárak alkalmazási körén, és amelyet ki kellene zárni az FFT csoporton belüli finanszírozási tevékenységei díjazásának kiszámításából.

268 Ezenkívül a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a Bázel II. keretrendszer szabályainak alkalmazása lehetővé teszi a más hitelintézetekben fennálló részesedések kizárását. Amennyiben a Bizottság a megtámadott határozat (281) preambulumbekezdésében elutasította ezt az érvet, azzal az indokkal, hogy az FFT nem hitelintézet, a Luxemburgi Nagyhercegség úgy véli, hogy e megközelítés következetlen a megtámadott határozat fennmaradó része tekintetében, ahol a Bizottság a Bázel II. keretrendszert alkalmazta.

269 Ezenfelül a Luxemburgi Nagyhercegség vitatja a Bizottság azon, a megtámadott határozat (286) preambulumbekezdésében megfogalmazott értékelését, amely szerint lényegében az FFC-ben és FFNA-ban fennálló részesedések nem vonhatók le a számviteli saját tőkéből, mivel ez lerontaná az FFT tőkeáttételi mutatóját, amely megfelel a [*bizalmas*]%-os adóssághányad/saját tőke aránynak, e részesedések figyelembevételével, [*bizalmas*] az európai bankok átlagos adóssághányadának – ami a mintától függően 2,9%–3,3%. Egyrészt ugyanis a Bizottság által kijelölt panelbankok és az azokból következő átlag egyáltalán nem meghatározó referencia, mivel más bankoknak nagyobb az adóssághányada. Másrészt nem az egyedi számviteli saját tőkét kellett volna figyelembe venni, hanem a konszolidált saját tőkét. Ezenfelül a Bizottság által használt minta sem reprezentatív.

270 Végül a Luxemburgi Nagyhercegség úgy véli, hogy a Bizottság által a megtámadott határozat (288) preambulumbekezdésében végzett összehasonlítás az olaszországi székhelyű Fiat Finance SpA vállalkozásfinanszírozási társasággal (a továbbiakban: FF) se nem releváns, se nem döntő jelentőségű. E tekintetben vitatja, hogy az FF-re ugyanazt a módszert kell alkalmazni, mivel amelyet az FFT esetében alkalmaztak, vagyis amelynek során a részesedéseket levonják a saját tőkéből, mivel ez az FF esetében negatív tőkét eredményezne. Egyrészt az FF olasz, nem pedig luxemburgi adóalany. Másrészt a Bizottság az FF esetében összesen annyit mutatott be, hogy a részesedéseket az adósságból finanszírozták.

271 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (277)–(290) preambulumbekezdésében a Bizottság lényegében úgy vélte, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség mérlegelési hibát követett el az FFT által 165 244 000 euróra értékelt, „FFNA-ba és az FFC-be történt pénzügyi befektetések” (lásd a megtámadott határozat 2. táblázatát) elkülönítésével és azok vonatkozásában a nulla ellentételezés rögzítésével. Ez a Bizottság szerint az FFT adókötelezettségének csökkenését eredményezte.

272 Arra is rá kell mutatni, hogy nem vitatott, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség által a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszer az FFT által fizetendő adó megállapítása céljából azon díjazás meghatározására irányul, amelyet a csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei után kapott volna, ha piaci feltételek között működött volna. A szóban forgó módszer a tőkemegtérülés kiszámításából áll. Ebben az összefüggésben az alapján, hogy az FFT holdingtársaságként nem köteles adót fizetni az FFNA-tól és az FFC-től kapott – nem vitatottan osztalékadó által terhelt – osztalékok után, kétségtelenül arra lehetne gondolni, hogy az e részesedésekhez kapcsolódó tőkét nem lehet figyelembe venni azon adó meghatározása céljából, amelyet az FFT-nek a szokásos piaci ár elvének megfelelő körülmények között kellene megfizetnie. Ugyanakkor ennek az állításnak az alábbi okok miatt nem lehet helyt adni.

273 Először is meg kell állapítani, amint azt megalapozottan fejti ki a Bizottság a megtámadott határozat (282) preambulumbekezdésében, hogy a saját tőke helyettesíthető. Az FFT fizetésképtelensége esetén a hitelezőket a teljes saját tőke alapján elégítik ki. Ennélfogva, ellentétben a Luxemburgi Nagyhercegség által és az FFT részéről a tárgyaláson tett észrevételeiben előadottakkal, noha az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedések fenntartása nem eredményezett adóköteles osztalékot, mivel azok osztalékait már az FFT mint holding részére való felosztást megelőzően megadóztatták, mindazonáltal az FFT fizetésképtelensége esetén az e részesedések fenntartásához kapcsolódó saját tőkét a saját tőke minden más részéhez hasonlóan felhasználnák az FFT tartozásainak fedezésére. E körülmények között az FFT tőkéje, függetlenül attól, hogy összekapcsolható-e a részesedéseivel, mindenféleképpen ki van téve a kockázatoknak, és azt figyelembe kell venni az FFT díjazásának számításánál, még akkor is, ha az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedésekből semmilyen adóköteles bevétel nem származik.

274 Másodszor, fontos kiemelni, amint arra a Bizottság is megalapozottan mutat rá, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség nem bizonyítja, hogy azok a más társaságok, amelyekkel az FFT-t összehasonlította, levonták tőkéjükből a leányvállalatokban fennálló részesedéseiket, vagy hogy nincs tudomása arról, hogy a piacon működő pénzügyi intézmények ilyen részesedésekkel rendelkeznek. E körülmények között a Bizottság megalapozottan tekintette úgy, hogy az FFT két leányvállalatában fennálló részesedésének kizárása nem teszi lehetővé az FFT megfelelő összehasonlítását a piacon működő más társaságokkal.

275 Harmadszor, meg kell állapítani, hogy még ha feltételezzük is, hogy a Bázel II. keretrendszer elveit alkalmazták a jelen ügyben, az FFT nem felel meg a saját tőkéje összege FFNA-ban és FFC-ben fennálló részesedése megfelelő részének levonásához előírt feltételnek, vagyis annak, hogy az FFT, az FFNA és az FFC nem nyújthat be Luxemburgban konszolidált beszámolót. Amint ugyanis arra a Bizottság a megtámadott határozat (112) és (281) preambulumbekezdésében rámutatott, és amint azt a Luxemburgi Nagyhercegség is megerősítette a pervezető intézkedésekre válaszolva, az FFT konszolidált beszámolói Luxemburgban kerültek benyújtásra.

276 Negyedszer, rá kell mutatni, hogy bár a Luxemburgi Nagyhercegség vitatja, hogy az FFT tőkeáttételi mutatóját a bankok Bizottság által elfogadott mintájával kell összehasonlítani, mindazonáltal semmilyen olyan érvet vagy bizonyítékot nem terjeszt elő, amely alapján meg lehetne érteni, hogy – amennyiben úgy kell tekinteni, hogy az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló pénzügyi befektetéseket nem lehet figyelembe venni, noha az FFT saját tőkéjének közel 60%-át teszik ki (a megtámadott határozat 2. táblázata) – e mutató milyen okokból nem lenne jelentősen alacsonyabb, mint a Bizottság által megjelölt, sőt, a Luxemburgi Nagyhercegség által elfogadott mutató.

277 Ugyanis, mivel a tőkeáttételi mutatót a saját tőke összegéhez viszonyítva kell kiszámítani, meg kell állapítani, hogy míg a [*bizalmas*]%-os Bizottság által megjelölt tőkeáttételi mutató [*bizalmas*], amennyiben az FFT teljes saját tőkéjét figyelembe vennék, [*bizalmas*] ha a saját tőkéje FFNA-ban és FFC-ben fennálló részesedésének megfelelő részét nem vennék figyelembe. E megállapítás attól függetlenül érvényes, hogy a piaci standard 2,9%, vagy a Bizottság által megállapított 3,3%, vagy a Luxemburgi Nagyhercegség által elfogadott mutató-mintából következő 4–4,5%.

278 A fenti 271–277. pontban kifejtett megfontolások fényében meg kell állapítani, hogy a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség tévesen zárta ki az FFT saját tőkéje FFNA-ban és FFC-ben fennálló részesedésének megfelelő részét az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazásának meghatározása céljából figyelembe veendő tőkéből.

279 A fenti 209–278. pontban kifejtett megállapítások összességéből az következik, hogy a Bizottság megalapozottan tekintette úgy, hogy az FFT teljes saját tőkéjét figyelembe kellett volna venni az FFT díjazásának kiszámítása céljából, valamint hogy egységes rátát kellett volna alkalmazni. Mindenesetre helyesen állapította meg azt is, hogy az egyrészt az FFT feltételezett szavatolótőkéjének elfogadása, másrészt pedig az FFT FFNA-ban és FFC-ben fennálló részesedéseinek az ellentételezendő tőkeösszegből való kizárása nem teszi lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményt.

280 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség által jóváhagyott módszer minimalizálta az FFT díjazását, amelynek alapján meghatározzák az általa fizetendő adót, anélkül, hogy meg kellene vizsgálni a Luxemburgi Nagyhercegség Bizottság által azonosított ötödik, a megtérülési rátára vonatkozó hibával kapcsolatos kifogásait. Az a puszta megállapítás ugyanis, amely szerint az ellentételezendő tőkét alulbecsülték, a jelen ügyben elegendő az előny fennállásának alátámasztásához.

281 Először is a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban követett módszer keretében ténylegesen figyelembe vett tőke és a teljes saját tőke közötti arány olyan jelentős, hogy az ellentételezendő tőke meghatározása során elkövetett hiba szükségképpen az FFT adóterhének csökkentését eredményezi, független az alkalmazandó egységes megtérülési rátától. A feltételezett szavatolótőke összege ugyanis, amely 28 millió euró, csak körülbelül 10%-át jelenti a teljes saját tőke összegének, amely 287 millió euró.

282 Másodsor, amint az megállapítást nyert a fenti 211. pontban, az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazása meghatározásának a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszere két szakaszra tagolódik, amelyek közül az első az ellentételezendő tőkeösszeg meghatározása, a második pedig az alkalmazandó megtérülési ráta megállapítása. Márpedig az első szakaszban a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszer különbséget tesz három különböző összeg között, amelyekre három külön, eltérő módszerek szerint meghatározott rátát alkalmaznak. Következésképpen, mivel a számítás már az első szakasztól kezdve hibás, nem szükséges megvizsgálni annak második szakaszát. A hibának a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszer első szakaszában történő megállapítása ugyanis szükségképpen tárgytalanná teszi a megtérülési rátának a módszer második szakaszát képező számítása során elkövetett esetleges hibák vizsgálatát. A Luxemburgi Nagyhercegségnek teljes egészében újra kell számítania a megtérülést, azon összegek alapján,

amelyeket figyelembe kellett volna venni. A megtámadott határozat (311) preambulumbekezdéséből egyébként kitűnik, hogy az FFT adóalapjának helyes becslését a számviteli saját tőkéjének teljes összegére alkalmazott egységes ráta alkalmazása alapján kellene kiszámítani.

283 Márpedig fontos kiemelni, hogy a megtérülési ráta összegét illetően a felek között vita van azzal kapcsolatban, hogy e rátának 10%-nak kell-e lennie a Bizottság által előadottaknak megfelelően, vagy pedig 5,05%-nak, amint azt a Luxemburgi Nagyhercegség állítja (a megtámadott határozat (304) preambulumbekezdése). Következésképpen, még ha feltételezzük is, hogy a legalacsonyabb rátát kell alkalmazni, az FFT díjazásának ebből következő összege még mindig jóval magasabb lesz, mint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott összeg. E rátát ugyanis, amely megfelel az első szakaszban alkalmazottnak, a saját tőke egészére alkalmazzák, amely azon összeg tízszerese, amelyre az említett rátát a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alapján alkalmazták. Ebben az összefüggésben rá kell mutatni, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség megtérülési rátára vonatkozó egyik érve sem cáfolhatja semmiféleképpen a Bizottságnak az előny fennállására vonatkozó megállapítását.

284 Következésképpen a Törvényszék úgy véli, hogy bár a Luxemburgi Nagyhercegség vitatta a Bizottság által azonosított, a megtérülési rátára vonatkozó hibát (lásd a fenti 194. pontot), nem kell megvizsgálni ezen érvek megalapozottságát.

285 E körülmények között a Luxemburgi Nagyhercegség részéről az FFT díjazása meghatározási módszerének a Bizottság általi vizsgálata kapcsán felhozott valamennyi kifogást el kell utasítani.

286 A fenti 211–285. pontban tett megállapítások összességéből az következik, hogy a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az FFT díjazásának olyan meghatározási módszerét hagyta jóvá, amely nem teszi lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményt, és amely az FFT adóterhének csökkenését eredményezi. Ennélfogva megalapozottan vélte úgy elsődleges okfejtésében, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosít az FFT számára.

3. A Bizottság másodlagos okfejtéséről, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltért az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésétől és a körlevéltől

287 Pusztán az a fenti 286. pontban szereplő megállapítás, hogy a Bizottság nem tévedett elsődleges okfejtésében, elegendő ahhoz, hogy úgy tekintsük, hogy a Bizottság bizonyította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosított az FFT számára. Mindazonáltal a Törvényszék szerint a teljesség kedvéért érdemes megvizsgálni a Bizottság másodlagos okfejtését, amely szerint az említett feltételes adómegállapítási határozat eltért az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésétől és a körlevéltől.

288 E tekintetben a Törvényszék rámutat, hogy első jogalapjának második részében a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelel a luxemburgi nemzeti jogban előírt szokásos piaci ár elvének.

289 A Bizottság ezeket az érveket vitatja.

290 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy másodlagosan a megtámadott határozat „Másodlagos érv: [az adókódex] 164. cikkétől és/vagy a Körlevéltől való eltérésből következő szelektív előny” című 7.2.4. szakaszában (a megtámadott határozat (315)–(317) preambulumbekezdése) úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosít az FFT számára, mivel eltér a luxemburgi nemzeti jogban az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésében és a körlevélben előírt szokásos piaci ár elvétől (a megtámadott határozat (316) és (317) preambulumbekezdése).

291 A megtámadott határozat (316) preambulumbekezdésében ugyanis a Bizottság az alábbiakat fejtette ki:

„[M]ásodlagosan [a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat] a transzferárazást alkalmazó vállalatcsoportból – amely tekintetében a[z adókódex] 164. cikkének (3) bekezdését és a Körlevelet alkalmazzák – álló szűkebb referenciarendszerrel összefüggően is szelektív előnyhöz juttatja az FFT-t. [Az adókódex] 164. cikkének (3) bekezdése és a Körlevél rendelkezik a »szokásos piaci ár elvéről« a luxemburgi adójogban, amely szerint csoporton belüli vállalatok közötti ügyleteket úgy kell ellentételezni, mintha azokra a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független vállalkozások között került volna sor. A Körlevél 2. szakasza ismerteti az OECD transzferár irányelveiben említett és a nemzeti jogba átültetett szokásos piaci ár elvét.”

292 Ezt követően a megtámadott határozat (317) preambulumbekezdésében a Bizottság emlékeztetett arra, hogy a megtámadott határozat 7.2.2. szakaszában már bizonyította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem tette lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megbízható megközelítést. E megállapítás alapján arra a következtetésre jutott, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat „ezenfelül [az adókódex] 164. cikkének (3) bekezdése, illetve a Körlevél szerinti sokkal szűkebb referenciarendszer tekintetében is szelektív előnyhöz juttatja az FFT-t a vállalat adókötelezettségének csökkentése révén egy olyan helyzethez képest, amelyben az említett rendelkezésben előírt szokásos piaci ár elvét megfelelően alkalmazták volna”.

293 A megtámadott határozat (316) és (317) preambulumbekezdéséből egyértelműen kitűnik, hogy a Bizottság azt állapította meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosított az FFT számára, mivel a fizetendő adó csökkenésével járt ahhoz a helyzethez képest, amelyben az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésében, valamint a körlevélben rögzített szokásos piaci ár elvét helyesen alkalmazták volna.

294 Márpedig meg kell állapítani, hogy a Bizottság e megállapítást a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat általa elsődleges elemzése keretében végzett vizsgálatára alapította. Ily módon azt állította, hogy a megtámadott határozat 7.2.2. szakaszában már bizonyította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem tette lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megbízható megközelítést.

295 E tekintetben először meg kell állapítani, hogy az adókódex 164. cikkének (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a]z adóköteles jövedelem a rejtett nyereségkifizetéseket is magában foglalja”, valamint hogy „[r]ejtett nyereségkifizetés különösen akkor merül fel, amikor az egyik részvényes, tulajdonos vagy érdekelt fél közvetlenül vagy közvetve olyan juttatást kap egy vállalattól vagy szervezettől, amit rendes körülmények között nem kapott volna, ha nem lenne részvényes, tulajdonos vagy érdekelt fél”. Ezenkívül a körlevél 2. pontja úgy rendelkezik, hogy „ha csoporton belüli szolgáltatásnyújtás történt, a csoporton belüli más típusú transzferekhez hasonlóan meg kell győződni arról, hogy az adott szolgáltatásért a szokásos piaci feltételek szerinti árat számították-e fel, vagyis az ár megfelel annak az árnak, amit független vállalkozások hasonló körülmények között felszámítottak, illetve megállapítottak volna”. Ebből következik, hogy az adókódex 164. cikkének (3) bekezdése és a körlevél azt írja elő, hogy a csoporton belüli ügyletek díjazását úgy kell meghatározni, mintha az ügyletek árát független vállalkozások között kötötték volna ki. A Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT egyébként nem vitatják a Bizottság megtámadott határozat (75) preambulumbekezdésében szereplő azon értékelését, amely szerint e rendelkezések vezetik be a luxemburgi jogba a szokásos piaci ár elvét.

296 Másodszor, meg kell állapítani, hogy a körlevél az OECD modellegyezmény 9. cikkére, valamint az OECD irányelvekre hivatkozik, mint nemzetközi referenciaszabályokra a transzferár megállapítása céljából. Márpedig a szelektív előnyre vonatkozó elsődleges elemzésében a Bizottság széles körben hivatkozott az OECD irányelvekre, többek között az FFT díjazásának meghatározási módszerében az öt hiba azonosítása céljából. Mindebből az következik, hogy ugyanezt az elemzési keretet a Bizottság ugyanúgy felhasználhatta elsődleges elemzésében, mint másodlagos elemzésében.

297 Ennélfogva az ügy körülményei között meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem tévedett, amikor úgy ítélte meg, hogy átültetheti a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvére figyelemmel végzett elemzését, amely az FFT díjazásának meghatározásából áll, annak megállapítása érdekében, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosított az FFT számára, mivel az kevesebb adót fizetett, mint amennyit az adókódex 164. cikkének (3) bekezdése és a körlevél alapján kellett volna megfizetnie.

298 A Luxemburgi Nagyhercegség azon érvei, amelyek szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelel a luxemburgi jognak, nem kérdőjelezhetik meg a fenti 297. pontban szereplő megállapítást. Ezeket az érveket ugyanis a Törvényszék már elutasította a fenti 226. és 227. pontban.

299 E megállapítások összességéből az következik, hogy a Bizottság megalapozottan tekintette úgy, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat mindenféleképpen szelektív előnyt biztosított az FFT számára, mivel az FFT adóterhének csökkenésével járt ahhoz képest, amelyet az adókódex 164. cikkének (3) bekezdése és a körlevél alkalmazása alapján kellett volna viselnie.

4. A csoportszintű előny hiányára vonatkozó jogalapról

300 A Luxemburgi Nagyhercegség lényegében azt adja elő, hogy a Bizottság nem bizonyította az előny fennállását a Fiat/Chrysler csoport szintjén, és ily módon megsértette az EUMSZ 296. cikkben, valamint az EUMSZ 107. cikkben előírt indokolási kötelezettséget.

301 Közelebbről, a Luxemburgi Nagyhercegség úgy véli, hogy a megtámadott határozat indokolása nyilvánvalóan hiányos és ellentmondásos, amennyiben a Bizottság e határozat (314) preambulumbekezdésében elutasította az előny Fiat/Chrysler csoport szintjén gyakorolt hatásainak figyelembevételét, ugyanakkor ezen előny hatásaira hivatkozott az említett határozat (342) és (344) preambulumbekezdésében annak érdekében, hogy az említett csoportot jelölje meg a szóban forgó állítólagos támogatás kedvezményezettjeként.

302 A Luxemburgi Nagyhercegség egyrészt előadja, hogy a 2010. augusztus 31-i France Télécom kontra Bizottság végzéstől (C-81/10 P, nem tették közzé, EU:C:2010:475, 43. pont) eltérően a más leányvállalatok által viselt esetleges terhek, mint a magasabb adó, „nem függenek össze” az FFT által kapott előnnyel. Másrészt a 2015. december 17-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletre (T-515/13 és T-719/13, EU:T:2015:1004, 115. és 116. pont) hivatkozik annak érdekében, hogy azt kifogásolja, hogy a Bizottság nem vizsgálta és nem is indokolta meg, hogy a Fiat/Chrysler csoport mennyiben részesült valóban előnyben.

303 Az FFT előadja, hogy a Bizottság megsértette az EUMSZ 107. cikket, amikor figyelmen kívül hagyta a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által a Fiat/Chrysler csoport egészére gyakorolt hatást annak megállapítása céljából, hogy az FFT és a Fiat/Chrysler csoport részesült-e előnyben.

304 Az FFT egyrészt megjegyzi, hogy a Belgium által az Umicore S.A. (korábbi Union Minière S.A.) számára adóügyi egyezség formájában nyújtott állami támogatásról (C 76/03 [korábbi NN 69/03] állami támogatás) szóló, 2010. május 26-i 2011/276/EU határozat (HL 2011. L 122., 76. o.; a továbbiakban: Umicore határozat) (155) preambulumbekezdésében a Bizottság elismerte, hogy a nemzeti adóhatóságoknak mérlegelési mozgástérrel kell rendelkezniük a transzferárak értékelése terén. Márpedig az FFT javára biztosított állítólagos előny nem aránytalan, és az kizárólag e mérlegelési mozgástérből fakad.

305 Az FFT másrészt megjegyzi, hogy a megtámadott határozat (314) preambulumbekezdésében a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy nem kell megvizsgálni azt, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat hatása nem volt-e semleges a csoport szintjén. Az FFT ily módon kifejti, hogy még ha a

közötte és a csoporthoz tartozó egy másik társaság között zajló ügyletek nagyobb haszonkulcsot is eredményeztek volna számára Luxemburgban, ez azt jelentette volna, hogy a Fiat/Chrysler csoport másik társasága ennek megfelelő kamatköltség levonására lett volna jogosult.

306 Az FFT egyébként előadja, hogy a megtámadott határozat ellentmondásos, mivel a Bizottság egyrészt azt állapította meg, hogy az adóelőny a csoport egészét érinti, másrészt pedig elutasítja az intézkedés egész csoportra gyakorolt hatásának figyelembevételét. Márpedig az FFT előadja, hogy a jelen ügyben a 2009. november 30-i France és France Télécom kontra Bizottság ítélet (T-427/04 és T-17/05, EU:T:2009:474) alapjául szolgáló ügytől eltérően az intézkedés hatásait a csoport szintjén semlegesítik, így nem áll fenn előny.

307 Az FFT ezenkívül előadja, hogy a Bizottság által hivatkozott hét ítélet nem támasztja alá azt az álláspontot, amely szerint nem a Bizottság feladata, hogy megvizsgálja az előny fennállását a Fiat/Chrysler csoportnál.

308 E tekintetben az FFT megjegyzi, hogy annak megállapítása szempontjából, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosított-e, a Fiat/Chrysler csoportra kifejtett hatás jelentőségét mutatják az említett csoportot érintő nehézségek, mivel az olasz adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az FFT adóköteles nyeresége túl magas ahhoz, hogy úgy lehessen tekinteni, hogy azt a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek között érték el. Következésképpen az FFT felülértékelte adóköteles nyereségét és túl sok társasági adót fizetett be Luxemburgban.

309 Végül a különböző módszertani kérdéseket illetően az FFT úgy véli, hogy a Bizottságnak egy arányossági kritériumot kellett volna alkalmaznia annak eldöntése érdekében, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosít-e számára. Egyebekben az FFT előadja, hogy fenntartás nélkül támogatja a Luxemburgi Nagyhercegség által a T-755/15. sz. ügyben a díjazásának meghatározási módszerére vonatkozóan előadott, a Bizottság által azonosított hibák vitatására irányuló érveket.

310 A Bizottság vitatja ezen érveket.

311 Előzetesen ki kell emelni, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség nem különbözteti meg az általa előadott érveket abból a szempontból, hogy azok az EUMSZ 107. cikk megsértése fennállásának, vagy pedig e vonatkozásban az indokolási kötelezettség megsértésének alátámasztására irányulnak. Meg kell ugyanakkor állapítani, hogy érvelése lényegében egyrészt az indokolási kötelezettség megsértésének alátámasztására irányul, amennyiben a megtámadott határozat következetlenséget tartalmaz, másrészt pedig az EUMSZ 107. cikk megsértésének alátámasztására, amennyiben szerinte, valamint az FFT szerint a Bizottság nem állapíthatta meg, hogy az FFT és a Fiat/Chrysler csoport előnyben részesült.

312 Ami első helyen a megtámadott határozat állítólagos következetlenségét illeti, egyrészt rá kell mutatni, hogy a megtámadott határozat (314) preambulumbekezdésében a Bizottság lényegében azt állapította meg, hogy a FFT szelektív előnyben részesült, mivel luxemburgi adóterhe csökkent. E tekintetben a Bizottság arra is rámutatott az említett preambulumbekezdésben, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az, hogy a luxemburgi adó e csökkenése nagyobb adóterhet eredményezett egy másik tagállamban, nem hat ki e támogatási intézkedés minősítésére.

313 Másrészt a megtámadott határozat (341)–(345) preambulumbekezdésében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy amennyiben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt nyújtana az FFT számára, az FFT vonatkozásában biztosított kedvező adójogi bánásmód az egész csoportot érintené, mivel az FFT és a Fiat/Chrysler csoport gazdasági egységet alkot. A Bizottság e tekintetben kiemelte, hogy mivel az FFT által fizetett adó összege hatással van az általa a csoport tagjai részére nyújtott csoporton belüli kölcsönök árfeltételeire, az FFT által fizetendő adó csökkenéseinek eredményeként enyhültek a csoporton belüli kölcsön feltételei.

314 Az előny fennállásának feltételét illetően – amely a fenti 118. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint az állami támogatás fennállásának megállapításához szükséges harmadik feltétel – meg kell tehát állapítani, hogy semmilyen következetlenség nem áll fenn a Bizottság megtámadott határozatban szereplő, a támogatás kedvezményezettjének meghatározásával kapcsolatos értékeléseiben, mivel lényegében közvetlen kedvezményezettként az FFT-t, közvetett kedvezményezettként pedig a Fiat/Chrysler csoportot jelölték meg, amennyiben az FFT a Fiat/Chrysler csoporttal az állami támogatások joga értelmében gazdasági egységet, és ennélfogva egyetlen vállalkozást alkot.

315 A Luxemburgi Nagyhercegség ezen első, az indokolási kötelezettség megsértésére alapított kifogását tehát el kell utasítani mint megalapozatlant.

316 Ami a második kifogást illeti, amely szerint a Bizottság megsértette az EUMSZ 107. cikket, amennyiben úgy ítélte meg, hogy az FFT és a Fiat/Chrysler csoport előnyben részesült, kiindulásként meg kell állapítani, hogy amint azt a Bizottság kiemeli, a Luxemburgi Nagyhercegség nem terjeszt elő azt alátámasztó érvet, hogy a Fiat/Chrysler csoport és az FFT nem alkotnak az állami támogatások joga értelmében vett gazdasági egységet. Mindenesetre, amint arra a Bizottság a megtámadott határozat (342) preambulumbekezdésében rámutatott, a FFT 100%-ban a Fiat SpA irányítása alatt áll, amely a Fiat/Chrysler csoportot is irányítja. Ennélfogva az FFT számára biztosított bármely előnyt a csoport egésze számára is biztosítják, különösen – amint azt a Bizottság megjegyzi, anélkül, hogy ezt a Luxemburgi Nagyhercegség vitatná – ha ennek eredményeként az FFT a csoport többi társasága részére kedvezőbb kölcsönfeltételeket biztosít, az adóteher őt érintő csökkenése miatt.

317 Ezenkívül, még annak feltételezése esetén is, hogy e tényező releváns lehet, mindenféleképpen meg kell állapítani, hogy sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az FFT nem bizonyítják, hogy az utóbbit érintő luxemburgi adócsökkenéseket „semlegesítik” a más tagállamokban történt adónövekedések.

318 Egyébként, még ha ez is lenne a helyzet, az ilyen „semlegesítés” alapján nem lehetne úgy tekinteni, hogy az FFT vagy a Fiat/Chrysler csoport nem részesült előnyben Luxemburgban. Meg kell ugyanis állapítani, hogy egy adóintézkedéssel összefüggésben az előny fennállását az általános adószabályokhoz képest kell értékelni, így valamely más tagállam adószabályai nem relevánsak (lásd analógia útján: 2004. november 11-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-73/03, nem tették közzé, EU:C:2004:711, 28. pont). Következésképpen, amennyiben bizonyítást nyer, hogy egy integrált vállalkozás esetében a valamely tagállam által biztosított adóintézkedés eredményeként csökkent az adóteher ahhoz képest, amelyet e vállalkozásnak az általános adójogszabályok alapján rendesen viselnie kellett volna, a csoport másik tagállamban található másik vállalkozásának adójogi helyzete nincs kihatással az előny fennállására. Ugyanezen indok miatt, anélkül, hogy dönteni kellene az FFT által a választ követően benyújtott, annak alátámasztását célzó dokumentumok elfogadhatóságáról, hogy választottbírósági eljárás indult annak érdekében, hogy elkerüljék az FFT kettős adóztatását Luxemburgban és Olaszországban, el kell utasítani mint megalapozatlant az FFT azon érvét, amely lényegében arra hivatkozik, hogy bevételei mindenképpen adókötelesek Luxemburgban vagy Olaszországban, így tehát nem részesül előnyben.

319 A Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által e tekintetben előterjesztett egyik érv sem kérdőjelezheti meg ezt a megállapítást.

320 Először, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség azt állítja, hogy a Bizottság nem hivatkozhatott a 2010. augusztus 31-i France Télécom kontra Bizottság végzésre (C-81/10 P, nem tették közzé, EU:C:2010:475, 43. pont), mivel nem vizsgálta meg, hogy a Fiat/Chrysler csoport valóban részesült-e előnyben, ezt az érvet el kell utasítani mint megalapozatlant. E tekintetben ugyanis elegendő azt megállapítani, hogy a megtámadott határozat (343) preambulumbekezdésében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az FFT-vel szemben alkalmazott bármely kedvező adójogi bánásmód szükségképpen a csoport azon egyéb társaságai számára is kedvező, amelyek felé transzferárakat számít fel.

321 Másodszor, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség a 2015. december 17-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletre (T-515/13 és T-719/13, EU:T:2015:1004, 115. és 116. pont) hivatkozik, azért, hogy bizonyítsa, hogy a Bizottságnak meg kellett volna vizsgálnia, hogy a Fiat/Chrysler csoport valóban részesült-e előnyben, meg kell állapítani – azonkívül, hogy az említett ítéletet a Bíróság hatályon kívül helyezte (2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet, C-128/16 P, EU:C:2018:591) –, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tényállása semmiféleképpen sincs kapcsolatban a jelen ügy tényállásával.

322 A 2015. december 17-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletben (T-515/13 és T-719/13, EU:T:2015:1004) ugyanis a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság tévedett, amikor úgy ítélte meg, hogy a támogatás kedvezményezettje egy gazdasági érdekcsoport (a továbbiakban: GIE) és tagjai voltak, holott nem lehetett megállapítani, hogy tagjaik, amelyeket a visszatérítettés elrendelése kizárólagos jelleggel érintett, szelektív előnyökben részesültek.

323 A jelen ügyben a Bizottság a jogilag megkövetelt módon bizonyította, hogy nem csak az FFT, hanem a csoportot alkotó, az FFT-vel ügyletet kötő valamennyi társaság részesült az FFT részére nyújtott adóelőnyben, figyelemmel annak a csoporton belüli kölcsönök árfeltételeire gyakorolt hatására. A Luxemburgi Nagyhercegség ezen érvét tehát el kell utasítani mint megalapozatlant.

324 Harmadszor, amennyiben az FFT úgy véli, hogy a Bizottságnak egy arányossági kritériumot kellett volna alkalmaznia annak eldöntése érdekében, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosít-e, figyelemmel többek között az Umicore határozatra, ezt az érvet el kell utasítani mint megalapozatlant. Egyrészt ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottságot nem köti saját határozathozatali gyakorlata. Másrészt, amint azt az Umicore határozatban hangsúlyozza, a Bizottság az adóhatóságok mérlegelési mozgásterét az olyan ügylettel összefüggésben ismerte el, amely egy jogvitát zár le és ezáltal lehetővé teszi egy esetlegesen hosszú vagy bizonytalan eljárás elkerülését, nem pedig a feltételes adómegállapítási határozat esetében, amelynek célja a társaság által a jövőben fizetendő adó meghatározása.

325 Az előbbiekben elmondottakból kitűnik, hogy a harmadik jogalapot mint megalapozatlant el kell utasítani.

326 Ennélfogva a fenti 118–325. pontban kifejtett megfontolásokra figyelemmel meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem sértette meg az EUMSZ 107. cikket, amikor megállapította, hogy az FFT és a Fiat/Chrysler csoport abból fakadó előnyben részesült, hogy az FFT kevesebb adót fizetett annál, mint amelyeket egy piaci ügyleteket kötő vállalkozásnak kellett volna megfizetnie.

327 E körülmények között a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által hivatkozott második, az előny fennállására vonatkozó jogalapcsoport egészét el kell utasítani.

E. A harmadik, az FFT számára biztosított előny szelektivitásának hiányára vonatkozó jogalapcsoportról

328 A T-755/15. sz. ügy első jogalapjával és a T-759/15. sz. ügy első jogalapja első részének első kifogásával a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT előadják, hogy a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív intézkedés volt. Elsődlegesen előadják, hogy a szelektivitással kapcsolatos háromlépéses elemzése során a Bizottság téves referenciakeretet vett figyelembe. Álláspontjuk szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem tér el az integrált társaságok adórendszerétől, amely a releváns referenciakeret. Ily módon előadják, hogy a Bizottság elmulasztotta annak bizonyítását, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot kedvezőbb feltételek mellett biztosították az FFT számára, mint más integrált társaságok esetében.

329 Ezenkívül a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT vitatják a Bizottság azon érvét, amely szerint az mindenféleképpen vélelmezhette a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektivitását, mivel egyedi intézkedésről volt szó és bizonyította, hogy az előnyt biztosít az FFT számára. Előadják, hogy az ítélkezési gyakorlat különbséget tesz az *ad hoc* egyedi intézkedések és az általános pénzügyi mechanizmus alkalmazásán alapuló egyedi pénzügyi intézkedések között. Az utóbbi esetben a szelektivitás nem vélelmezhető, hanem azt meg kell vizsgálni a luxemburgi jog és gyakorlat alapján, annak megállapítása érdekében, hogy alkalmazási feltételei hátrányos megkülönböztetéssel járnak-e, illetve hogy túlzott-e a nemzeti hatóságok számára biztosított mérlegelési mozgástér. A Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT előadják, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem *ad hoc* egyedi intézkedés, hanem olyan általános rendszerbe – a transzferárakról szóló jogszabály rendszerébe – illeszkedő egyedi intézkedés, amely további terhek rögzítését írja elő, hasonlóan a 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362) alapjául szolgáló ügyhöz.

330 Írország előadja, hogy az ítélkezési gyakorlat és a jogtudomány álláspontja szerint egy adóintézkedés szelektivitásának vizsgálata szempontjából az egyetlen releváns referenciarendszer azon tagállam adórendszere, amelybe az említett intézkedés illeszkedik, nem pedig egy absztrakt vagy elvont adórendszer, mint ahogy azt a Bizottság a megtámadott határozatban tévesen alkalmazta. Úgy véli, hogy a figyelembe veendő referenciarendszer az integrált társaságok sajátos adózása.

331 A Bizottság ezen érvek összességét vitatja.

332 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a szelektivitásnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő követelményét világosan el kell határolni a gazdasági előny egyidejű kimutatásától, mivel ha a Bizottság feltárta a tágabb értelemben vett, közvetlenül vagy közvetetetten valamely intézkedésből eredő előny fennállását, még azt is bizonyítania kell, hogy ez az előny kifejezetten egy vagy több vállalkozásnak kedvez. Ennek érdekében a Bizottság feladata különösen annak bizonyítása, hogy a szóban forgó intézkedés különbségtételt vezet be az elérni kívánt célra tekintettel hasonló helyzetben lévő vállalkozások között. Szükséges tehát, hogy az előnyt szelektív módon biztosítsák, továbbá hogy az alkalmas legyen arra, hogy bizonyos vállalkozásokat másoknál kedvezőbb helyzetbe hozzon (lásd: 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. pont).

333 Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy a szelektivitás követelménye különbözik attól függően, hogy a szóban forgó intézkedést általános támogatási programként vagy egyedi támogatásként alakították ki. Ez utóbbi esetben a gazdasági előny azonosítása főszabály szerint lehetővé teszi a szelektivitásának vélelmezését (a továbbiakban: a szelektivitás vélelme). Ezzel szemben az általános támogatási programok vizsgálata során meg kell határozni, hogy a szóban forgó intézkedés annak megállapítása ellenére, hogy általános jellegű előnyt biztosít, ezt bizonyos vállalkozások vagy bizonyos tevékenységi ágazatok kizárólagos előnyére teszi-e (2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60. pont; 2016. június 30-i Belgium kontra Bizottság ítélet, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49. pont; lásd még ebben az értelemben: 2016. október 26-i Orange kontra Bizottság ítélet, C-211/15 P, EU:C:2016:798, 53. és 54. pont). Le kell szögezni, hogy amennyiben egyedi támogatásról van szó, a szelektivitás vélelme független attól a kérdéstől, hogy az érintett piacon vagy piacokon vannak-e olyan szereplők, akik hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak (2017. december 13-i Görögország kontra Bizottság ítélet, T-314/15, nem tették közzé, EU:T:2017:903, 79. pont).

334 Az is az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy ahhoz, hogy egy egyedi intézkedésnek nem minősülő nemzeti adóintézkedést „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak először is azonosítania kell az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszert, másodszor pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett általános rendszertől, amennyiben különbséget tesz az említett általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont; 2016. december 21-i

Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont; 2017. december 13-i Görögország kontra Bizottság ítélet, T-314/15, nem tették közzé, EU:T:2017:903, 85. pont).

335 Az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a szóban forgó jogrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben az érintett tagállam bizonyítja, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

336 Tehát egy a fenti 334. és 335. pontban ismertetett háromlépéses módszer eredményeként lehet megállapítani, hogy egy egyedi intézkedésnek nem minősülő nemzeti adóintézkedés szelektív jellegű-e.

337 A jelen ügyben rá kell mutatni, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság elsődlegesen a fenti 334–336. pontban hivatkozott három lépést követve vizsgálta meg a szóban forgó intézkedés szelektivitását. Alkalmazta ugyanakkor a szelektivitás vélelmét is, amely szerint az intézkedés vélelmezetten szelektív, ha előnyt biztosít és egyedi támogatásról van szó. A megtámadott határozat (218) preambulumbekezdésében és beadványaiban a Bizottság ugyanis emlékeztetett arra, hogy „a Bíróság szerint egyedi támogatási intézkedés esetén – támogatási programmal ellentétben – a gazdasági előny azonosítása főszabály szerint lehetővé teszi a szelektivitásának vélelmezését”, valamint hogy az FFT számára a jelen ügyben „egyedi támogatási intézkedést” nyújtanak. A Bizottság egyébként a tárgyalás során a Törvényszék kérdéseire válaszolva hangsúlyozta, hogy a megtámadott határozatban több módon is bizonyította a szóban forgó előny szelektivitását, így a szelektivitás vélelme révén is, amelynek jogszerűségét ugyanakkor az ítélkezési gyakorlat csak a megtámadott határozat elfogadását követően erősítette meg.

338 A Törvényszék álláspontja szerint a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT azon érvelésének vizsgálatával érdemes kezdeni, amely szerint a Bizottság nem vélelmezhette a támogatás szelektivitását és nem állapíthatta meg, hogy nem sikerült megdönteniük a szelektivitás vélelmét.

339 Először is, a szelektivitás vélelmét illetően emlékeztetni kell arra, amint az lényegében kitűnik a fenti 333. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból, hogy e vélelem azzal a kettős feltétellel alkalmazandó, hogy a szóban forgó intézkedés egyrészt egyedi támogatásnak (nem pedig támogatási programnak) minősül, másrészt pedig előnyt biztosít a kedvezményezett vállalkozás számára. Mivel megdönthető vélelemről van szó, ebből következően a felperesnek a vélelem megdöntése céljából bizonyítania kell, hogy a két feltétel valamelyike nem teljesült.

340 Először, az előny fennállásához kapcsolódó feltételt illetően meg kell állapítani, hogy az teljesült. Amint ugyanis arra a Törvényszék a fenti 286. pontban rámutatott, a Luxemburgi Nagyhercegségnek és az FFT-nek nem sikerült bizonyítania, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy az FFT által fizetendő adó összege kisebb volt, mint amelyet rendes piaci feltételek között kellett volna megfizetnie.

341 Másodszor, az azzal kapcsolatos feltételt illetően, hogy a szóban forgó intézkedés egyedi támogatás legyen, a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT beadványaikban, illetve a tárgyaláson a Törvényszék által feltett kérdésekre válaszolva lényegében azt vitatják, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat *ad hoc* egyedi támogatásnak minősülhet. Álláspontjuk szerint egy általános rendszerbe illeszkedő egyedi végrehajtási intézkedésről van szó, ahogy a 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362) alapjául szolgáló ügyben is.

342 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2015/1589 rendelet 1. cikkének e) pontja alapján egyedi támogatás az olyan támogatás, amelyet nem egy támogatási program alapján ítéltek oda, és azon támogatás, amely támogatási program alapján a rendelet 2. cikke értelmében kötelező bejelentés alá tartozik.

343 A 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében támogatási programnak minősül minden olyan jogi aktus, amely alapján – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – egyedi támogatásokat lehet megítélni azon vállalkozások számára, amelyeket a jogi aktusban általános vagy elvont módon jelöltek meg, illetve olyan jogi aktus, amelynek alapján a meghatározott projekthez nem kapcsolódó támogatást egy vagy több vállalkozásnak lehet megítélni határozatlan időre és/vagy meghatározatlan összegben.

344 A támogatási programnak a 2015/1589 rendelet 1. cikke d) pontjában szereplő, a fenti 343. pontban említett, az ítélkezési gyakorlatban értelmezett meghatározásából az alábbi megfontolások következnek.

345 Először is, a támogatási program főszabály szerint kiterjed azon rendelkezések megjelölésére, amelyek alapján a támogatásokat nyújtják. Mindazonáltal már megállapításra került, hogy a Bizottság egy támogatási program vizsgálata keretében, az ilyen támogatási program bevezetéséről szóló jogi aktus azonosításának hiányában olyan körülmények összességére támaszkodhat, amelyek alkalmasak egy támogatási program tényleges fennállásának leleplezésére (lásd ebben az értelemben: 1994. április 13-i Németország és Pleuger Worthington kontra Bizottság ítélet, C-324/90 és C-342/90, EU:C:1994:129, 14. és 15. pont).

346 Másodszor, mivel az egyedi támogatásokat anélkül lehet megítélni, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség, a támogatási program lényeges elemei szükségképpen az említett program alapjaként azonosított rendelkezésekből következnek.

347 Harmadszor, a nemzeti hatóságok a támogatási program alkalmazása során nem rendelkeznek mérlegelési mozgástérrel a szóban forgó támogatás lényeges elemeinek meghatározására és a támogatás nyújtásának célszerűségére vonatkozóan. Az ilyen végrehajtási intézkedések fennállásának kizárásához ugyanis a nemzeti hatóságok hatáskörének a szóban forgó program létrehozására vonatkozó rendelkezések technikai alkalmazására kell korlátozódnia, adott esetben annak ellenőrzése után, hogy a kérelmezők megfelelnek-e az e program kedvezményezettjévé válás előfeltételeinek.

348 Negyedszer, a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjából az következik, hogy a támogatási program alapját képező jogi aktusoknak általános és elvont módon még akkor is meg kell határozniuk a kedvezményezetteket, ha a nyújtott támogatás határozatlan marad.

349 A jelen ügyben meg kell állapítani, amint azt a Bizottság is kiemelte a tárgyaláson a kérdésekre válaszolva, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem tekinthető támogatási program alapján biztosított intézkedésnek.

350 Mindenekelőtt fontos kiemelni, hogy sem az általános társaságiadó-rendszer, sem az integrált társaságok sajátos adózási rendszere, sem egyéb, a felek által megjelölt rendelkezés nem minősül a 2015/1589 rendelet 1. cikke d) pontjának első és második mondatrésze értelmében vett olyan programnak, amelynek alapján a szóban forgó intézkedést az FFT részére biztosították. A felek nem hivatkoznak olyan körülmények összességére sem, amelyek alkalmasak egy támogatási program tényleges fennállásának leleplezésére.

351 Ezt követően fontos kiemelni, hogy a szóban forgó intézkedés nem általános jelleggel a feltételes adómegállapítási határozatok elfogadására vonatkozik az adóhatóságok részéről, hanem egy olyan feltételes adómegállapítási határozatra, amely konkrétan és éppen az FFT-t érinti (lásd: 2017. december 13-i Görögország kontra Bizottság ítélet, T-314/15, nem tették közzé, EU:T:2017:903, 80. és 81. pont). Márpedig nem vitatott, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat célja azon

adóösszeg meghatározása, amelyet kizárólag az FFT-nek kell megfizetnie az alkalmazandó luxemburgi adójogi rendelkezések alapján, így a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat kizárólag az FFT egyedi helyzetére vonatkozik. Meg kell tehát állapítani, hogy a támogatási intézkedés lényeges elemei és különösen az előny alkotóelemei – vagyis az FFT díjazása meghatározási módszerének jóváhagyása a saját tőke felbontása és a felbontástól függően eltérő megtérülési ráták meghatározása alapján, ily módon eltérve a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredménytől – kizárólag a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból következnek, nem pedig a luxemburgi adójog azon rendelkezéseiből, amelyek alapján a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot hozták.

352 Végül mindenféleképpen fontos megállapítani, amint azt a Luxemburgi Nagyhercegség a Törvényszék szóbeli kérdéseire válaszolva jelezte, hogy a luxemburgi szabályozásból is az következik, hogy az adóhatóság mérlegelési mozgástérrel rendelkezik, annak érdekében, hogy az egyes ügyek körülményeire tekintettel értékelje a feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelmet benyújtó egyes vállalkozásokra vonatkozó adóköteles összeg kiszámításának legjobb módszerét. A feltételes adómegállapítási határozatok meghozatala a luxemburgi adóhatóságok részéről ugyanis minden egyes esetben összetett értékeléssel járó konkrét elemzést igényel. Ez a valamennyi feltételes adómegállapítási határozatban a luxemburgi hatóság rendelkezésére álló mérlegelési mozgástér ily módon kizárja, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat csupán egy támogatási program végrehajtási intézkedésének minősüljön.

353 E tekintetben fontos kiemelni, hogy az, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem minősül elszigetelt intézkedésnek, hanem a Luxemburgban vállalkozások javára hozott rendkívül nagyszámú feltételes adómegállapítási határozatok egyike, nem hat ki arra a megállapításra, hogy mivel a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosított az FFT számára, e feltételes adómegállapítási határozat az e vállalkozás számára nyújtott egyedi támogatást jelent.

354 E megfontolások összességéből, és különösen a fenti 345. és 350. pontból az következik, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem minősül a 2015/1589 rendelet 1. cikke d) pontjának első és második mondatrésze értelmében vett támogatási programnak, illetve támogatási program alapján elfogadott egyedi támogatási intézkedésnek. Egyrészt ugyanis a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely alapján támogatásokat lehetne odaítélni a 2015/1589 rendelet 1. cikke d) pontjának első és második mondatrésze értelmében. Másrészt semmilyen körülmény alapján nem lehet úgy tekinteni, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot ilyen rendelkezés alapján fogadták el.

355 E körülmények között tehát meg kell állapítani, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot az 2015/1589 rendelet 1. cikkének e) pontja értelmében vett egyedi támogatásnak kell tekinteni.

356 E következtetést a Luxemburgi Nagyhercegség és a FFT által felhozott egyéb érvek nem teszik kétségessé.

357 Egyrészt mint megalapozatlant el kell utasítani a Luxemburgi Nagyhercegség azon érvét, amely szerint lényegében a Bizottság nem kérdőjelezhet meg egy támogatási program alapján elfogadott támogatást anélkül, hogy előzetesen ne kérdőjelezné meg az említett programot, mivel a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot nem egy támogatási program alapján fogadták el.

358 Másrészt, amennyiben az FFT előadja, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat a transzferárazási szabályok luxemburgi alkalmazását jelenti, valamint hogy a Bizottság elmulasztotta annak meghatározását, hogy mely vállalkozások körülményei hasonlíthatók össze az FFT ténybeli és jogi körülményeivel, továbbá elmulasztotta figyelembe venni a vállalatcsoportok és önálló társaságok közötti jelentős különbségeket, ezt az érvet el kell utasítani mint hatástalant. Ez az érv ugyanis nem kérdőjelezi meg azt az állítást, amely szerint a szóban forgó intézkedés *ad hoc* egyedi támogatás.

359 A fentiekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy a Bizottság semmiféleképpen nem követett el hibát, amikor úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által az FFT részére biztosított előny szelektív volt, mivel a szelektivitás vélelméhez kapcsolódó feltételek a jelen ügyben teljesültek.

360 Mindenesetre, még ha feltételezzük is, hogy a szelektivitás vélelmét nem kellett alkalmazni, rá kell mutatni, hogy a Bizottság azt is megállapította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által az FFT részére biztosított előny szelektív volt, figyelemmel a fenti 334–336. pontban hivatkozott háromlépéses vizsgálatra. Emlékeztetőül, e vizsgálat első lépése a releváns referenciakeret azonosítása, majd a második lépés annak vizsgálata, hogy a szóban forgó intézkedés eltér-e ettől a referenciakerettől, végül pedig a harmadik lépés során azt ellenőrzik, hogy ezt az eltérést igazolhatja-e a referenciakeretet alkotó szabályok jellege és felépítése. A Bizottság ezt a vizsgálatot úgy végezte el, hogy elsődlegesen az általános luxemburgi társaságiadó-rendszert tekintette referenciakeretnek, másodlagosan pedig az adókódex 164. cikkét és a körlevelet.

361 Márpedig az első és a második lépést illetően rá kell mutatni, hogy a Bizottság által elfogadott referenciakerettől függetlenül, legyen az az általános luxemburgi társaságiadó-rendszer vagy pedig az adókódex 164. cikke és a körlevél, a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy a feltételes adómegállapítási határozat eltér az egyes referenciakereteket alkotó szabályoktól. Amint ugyanis az a fenti 286. és 299. pontban megállapítást nyert, a Bizottság helyesen tekintette úgy elsődleges elemzésében az általános luxemburgi társaságiadó-rendszerre tekintettel, valamint másodlagos elemzésében az adókódex 164. cikke és a körlevél kapcsán, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosított az FFT számára. Márpedig, amint azt a Törvényszék a fenti 122. pontban megállapította, a Bizottság egyidejűleg vizsgálta az előny fennállását, valamint a szelektivitás vizsgálata keretében az előzetesen azonosított referenciakeretektől való eltérés fennállását. Ahogy azt ugyanis a Bizottság a megtámadott határozat (217) preambulumbekezdésében kijelentette, az, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltérést jelent-e a referenciakerettől, egybeesik a kedvezményezett részére az adott intézkedés révén nyújtott előny azonosításával.

362 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a felek Bizottság által azonosított referenciakeret vitatására irányuló érvei hatástalanok, valamint el kell utasítani a Bizottság elemzésének vitatására irányuló érveket okfejtésének második lépése, vagyis a referenciakerettől való eltérés vizsgálata tekintetében.

363 Ami a harmadik lépést illeti, fontos rámutatni, hogy a megtámadott határozatban egyrészt a Bizottság úgy ítélte meg, hogy sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az FFT nem szolgáltatott olyan indokot, amely igazolhatná az FFT-vel szemben alkalmazott szelektív bánásmódot a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban. Másrészt kijelentette, hogy ő sem azonosított olyan lehetséges okot, amely igazolná az FFT-vel szembeni preferenciális bánásmódot (a megtámadott határozat (337) és (338) preambulumbekezdése).

364 Ezenkívül, amennyiben az FFT kifejti az eltérés igazolása érdekében, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelel a szokásos piaci ár elvének, elegendő azt megállapítani, hogy ezen érv téves előfeltevésen alapul.

365 Az FFT azon érvét illetően, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat lehetővé teszi a kettős adóztatás elkerülését, meg kell állapítani, amint arra a Bizottság megalapozottan mutat rá, hogy az FFT nem állítja és nem bizonyítja, hogy csak a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat elfogadása esetén tudta elkerülni a kettős adóztatást. Egyébként mindenféleképpen meg kell állapítani, ahogy azt a Bizottság megalapozottan jegyezte meg, hogy a kettős adóztatás kérdése nincs kapcsolatban az előny szelektivitásának meghatározásával és nem is hat ki arra.

366 A fenti 360–365. pontban kifejtett megfontolásokból tehát az következik, hogy a Bizottság semmilyen hibát nem követett el, amikor a háromlépéses szelektivitási elemzés alapján megállapította, hogy a szóban forgó intézkedés szelektív.

367 A fentiekre figyelemmel el kell utasítani a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által felhozott, az FFT részére biztosított előny szelektivitásának hiányára alapított harmadik jogalapcsoport egészét.

F. A negyedik, versenykorlátozásra vonatkozó jogalapcsoportról

368 A Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a Bizottság az EUMSZ 107. és 296. cikket megsértve nem bizonyította a tényleges vagy potenciális versenykorlátozást.

369 A Luxemburgi Nagyhercegség szerint egyrészt a Bizottság sem a megtámadott határozat (189) preambulumbekezdésében, sem az említett határozat (343) és (345) preambulumbekezdésében nem bizonyítja, hogy az FFT olyan adótartozás alóli mentesítése, amelyet rendesen meg kellett volna fizetnie, megerősítené az FFT vagy a Fiat/Chrysler csoport helyzetét bármely piacon. Másrészt a megtámadott határozat (189) preambulumbekezdésében szereplő, az említett csoport pénzügyi helyzetére történő pusztán általános hivatkozás nyilvánvalóan elégtelen egy ilyen, akárcsak potenciális hatás ismertetésére.

370 Az FFT azt is előadja, hogy a Bizottság megsértette az EUMSZ 107. és 296. cikket, mivel a megtámadott határozatban gyakorlatilag nem elemezte a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat versenyre gyakorolt hatását.

371 Az FFT elsősorban azt kifogásolja, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (189) preambulumbekezdésében annak kijelentésére szorítkozott, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megerősíti az FFT és a Fiat/Chrysler csoport pénzügyi helyzetét, és ezért alkalmas a verseny torzítására.

372 Ezenkívül az FFT kiemeli, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az intézkedést hatásai, nem pedig célja alapján kell értékelni. Márpedig annak puszta kijelentése, hogy a Luxemburgban lecsökkent adótartozás megerősítette a Fiat/Chrysler csoport versenyképességét, célon alapuló marasztalást jelent, holott kizárólag a hatás számít. A Bizottság nem vélelmezheti mindig, hogy torzult a verseny. Ehhez hozzáteszi, hogy az ügy tényállása összetett, valamint hogy figyelembe kellett venni a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által a csoportra gyakorolt átfogó hatást.

373 Ezenfelül az FFT előadja, hogy még ha feltételezzük is, hogy túlzottan alacsony társasági adó terhelte Luxemburgban, nem szolgáltat árukat, illetve nyújt szolgáltatásokat harmadik személyek számára, így nem rendelkezik versenyképességgel olyan piacon, ahol a verseny torzulhatna.

374 Másodsorban az FFT előadja, hogy pontatlanok a megtámadott határozat (345) preambulumbekezdésében szereplő megállapítások, amelyek álláspontja szerint nem képezik részét a versenyre gyakorolt hatások megtámadott határozatban szereplő elemzésének.

375 Harmadsorban az FFT előadja, hogy a Bizottság azon következtetését, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat kihatott a versenyre, arra a feltevésre alapítja, amely szerint kevesebb társasági adót fizetett, mint egy független társaság. Márpedig az FFT vitatja ezt az összehasonlítást.

376 A Bizottság ezeket az érveket vitatja.

377 A Bizottság részéről a versenykorlátozás fennállására vonatkozó, az állami támogatás fennállásának negyedik feltételét képező megállapítást illetően ki kell emelni, hogy a megtámadott határozat (189) preambulumbekezdésében a Bizottság mindenekelőtt emlékeztetett arra, hogy az állam által nyújtott intézkedés akkor tekinthető úgy, hogy torzítja a versenyt vagy azzal fenyeget, ha feltehetően javítja a kedvezményezett más versenytárs vállalkozásokkal szembeni versenyhelyzetét. Ezt követően megállapította, hogy amennyiben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az FFT-t mentesíti egy olyan adófizetési kötelezettség alól, amely adót az az általános társaságiadó-rendszer értelmében köteles lenne befizetni, e feltételes adómegállapítás torzítja a versenyt vagy azzal fenyeget, mivel megerősíti az FFT és a Fiat/Chrysler csoport pénzügyi helyzetét.

378 Ezenkívül a megtámadott határozaton belül a vitatott intézkedés kedvezményezettjével foglalkozó (343)–(345) preambulumbekezdésben a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az egész Fiat/Chrysler csoport számára előnyös, mivel az nem csak az FFT, hanem az egész csoport számára többletforrásokat biztosít. A Bizottság ehhez hozzátette, hogy az FFT által Luxemburgban befizetett adóösszegek hatással vannak az FFT által nyújtott csoporton belüli kölcsönök árfeltételeire, mivel e feltételeket a csoport átlagos tőkeköltsége alapján állapítják meg. A Bizottság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az FFT adókötelezettségének csökkenése szükségszerűen a csoporton belüli kölcsönei árfeltételeinek enyhülésével is jár.

379 Amint azt a Törvényszék a fenti 178. pontban kifejtette, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 296. cikkben előírt indokolásnak a kérdéses aktus jellegéhez kell igazodnia, és abból világosan és egyértelműen ki kell tűnnie a kifogásolt aktust kibocsátó intézmény érvelésének, oly módon, hogy az érdekeltek megismerhessék a meghozott intézkedést igazoló okokat, az uniós bíróság pedig gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét.

380 Valamely intézkedés állami támogatássá minősítése esetén a fenti elv megköveteli, hogy a Bizottság sorolja fel azokat az indokokat, amelyek miatt a kérdéses intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik. E tekintetben, még ha a támogatás odaítélésének körülményeiből ki is derül, hogy e támogatás érintheti a tagállamok közötti kereskedelmet, illetve torzíthatja a versenyt, vagy azzal fenyegethet, a Bizottság feladata, hogy legalább e körülményekre a határozata indokolásában hivatkozzon (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 89. pont; 2009. április 30-i Bizottság kontra Olaszország és Wam ítélet, C-494/06 P, EU:C:2009:272, 49. pont).

381 Ami a versenytorzítás feltételét illeti, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy azok a támogatások, amelyek célja a vállalkozás megszabadítása olyan költségektől, amelyeket rendesen a napi működés vagy a szokásos tevékenységei keretében viselnie kellene, elvben torzítja a versenyfeltételeket (2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-156/98, EU:C:2000:467, 30. pont; 2005. március 3-i Heiser ítélet, C-172/03, EU:C:2005:130, 55. pont).

382 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedést „állami támogatásnak” lehessen minősíteni, nem azt kell megállapítani, hogy a támogatás ténylegesen érinti-e a tagállamok közötti kereskedelmet, és hogy ténylegesen torzult-e a verseny, hanem csak azt kell megvizsgálni, hogy e támogatás érintheti-e a kereskedelmet, és torzíthatja-e a versenyt (2006. január 10-i Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, C-222/04, EU:C:2006:8, 140. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

383 Egyébként konkrétan a szóban forgó támogatáshoz hasonló működési támogatásokat illetően, amint azt a Bizottság kifejti, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy ezek a vállalkozás által rendes tevékenysége vagy mindennapos üzletvezetése keretében általában viselendő költségeinek könnyítésére irányulnak, és főszabály szerint torzítják a verseny feltételeit (lásd: 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 136. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

384 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (189), (343) és (345) preambulumbekezdéséből – amelyek tartalmát a Törvényszék a fenti 377. és 380. pontban vette át – kitűnik, hogy a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az FFT és a csoport, amelynek tagja, egy olyan adócsökkentésből eredő előnyben részesült, amellyel más versenytárs társaságok nem rendelkeztek, és amely tehát feltehetően javította pénzügyi helyzetét a piacon, így a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat korlátozta a versenyt. A Bizottság szerint az FFT adóterhének a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból eredő csökkenése további forrásokat biztosított az egész csoport számára, mivel a csoporton belüli kölcsönök árfeltételeinek enyhülésével járt. Márpedig a fenti 379–382. pontban ismertetett ítélkezési gyakorlat fényében meg kell állapítani, hogy e bizonyítékok elegendőek ahhoz, hogy úgy lehessen tekinteni, hogy a Bizottság hivatkozott azokra a körülményekre, amelyek miatt úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó intézkedés érintheti a versenyt és torzíthatja a kereskedelmet. E tekintetben emlékeztetni kell arra, amint az a fenti 7. pontból kitűnik, hogy a FFT vállalkozásfinanszírozási szolgáltatásokat és finanszírozást nyújt az említett csoporthoz tartozó, európai székhelyű társaságoknak

385 Úgy kell tehát tekinteni, hogy a Bizottság nem sértette meg indokolási kötelezettségét és nem követett el mérlegelési hibát, amikor azt állapította meg, hogy a szóban forgó intézkedés alkalmas volt a piaci verseny korlátozására, mivel a megfelelő adócsökkentés a versenytársai kárára javította az FFT, valamint azon csoport pénzügyi helyzetét, amelynek a tagja.

386 E következtetést a Luxemburgi Nagyhercegség és a FFT egyéb érvei nem teszik kétségessé.

387 Elsősorban, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség a 2015. december 17-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletre (T-515/13 és T-719/13, EU:T:2015:1004) hivatkozik, rá kell mutatni, amint az a fenti 321. pontban is szerepel, hogy a Törvényszék ezen ítéletét a Bíróság hatályon kívül helyezte a 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítéletében (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

388 Mindenesetre meg kell állapítani, hogy a 2015. december 17-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletben (T-515/13 és T-719/13, EU:T:2015:1004) a bizottsági határozat indokolásának elégtelenségét állapította meg, mivel abból nem derültek ki kellően egyértelműen azok az indokok, amelyek miatt a befektetők számára biztosított, ugyanakkor a támogatásban részesülő hajózási társaságok és hajógyárak számára nem biztosított előny alkalmas volt a verseny torzítására. Márpedig a jelen ügy tényállása eltérő, mivel az előnyt az FFT és azon csoport számára biztosították, amelynek az tagja. Ennélfogva a jelen ügy körülményei nem igényelnek semmilyen más magyarázatot azon kívül, hogy az FFT és a Fiat/Chrysler csoport társaságai, azáltal, hogy csökkentett adót kell fizetniük, előnyben részesültek, ami érintette az azon piacokon folyó versenyt, amelyeken a Fiat/Chrysler csoport társaságai működnek.

389 Másodsorban az FFT három ítéletre hivatkozik azon érvelésének alátámasztása céljából, amely szerint a Bizottságnak alaposabban meg kellett volna vizsgálnia a tényeket.

390 Először, az 1980. szeptember 17-i Philip Morris kontra Bizottság ítéletet (730/79, EU:C:1980:209, 11. pont) és a 2000. június 15-i Alzetta és társai kontra Bizottság ítéletet (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97–T-607/97, T-1/98, T-3/98–T-6/98 és T-23/98, EU:T:2000:151, 80. pont) illetően meg kell állapítani, hogy ellentétben az FFT által előadottakkal, bár a Bizottság ezekben az ügyekben konkrétan megjelölte az érintett piacot, a verseny korábbi állapotát, valamint a támogatás célját, egyik ítéletből sem tűnik ki, hogy a Bizottságnak következetesen ilyen elemzést kellene végeznie, amikor ismerteti azokat az indokokat, amelyek miatt a szóban forgó intézkedés torzítja a versenyt. Márpedig, amint az a fenti 384. pontban megállapítást nyert, a Bizottság megjelölte azokat az indokokat, amelyek miatt a szóban forgó intézkedés olyan működési támogatásnak minősült, amely lehetővé tette az FFT és a Fiat/Chrysler csoport társaság számára, hogy előnyben részesüljenek, és megerősítsék pénzügyi helyzetüket, az FFT esetében pedig, hogy enyhítse a csoporton belüli kölcsöneinek árfeltételeit.

391 Egyébként az 1996. október 24-i Németország és társai kontra Bizottság ítélet (C-329/93, C-62/95 és C-63/95, EU:C:1996:394) alapjául szolgáló ügy tényállásától eltérően (amely ügyben a Bíróság az indokolási kötelezettség megsértése miatt megsemmisítette a Bizottság határozatát), és ellentétben az 1985. március 13-i Hollandia és Leeuwarder Papierwarenfabriek kontra Bizottság ítélet (296/82 és 318/82, EU:C:1985:113) alapjául szolgáló ügy tényállásával, a Bizottság a jelen ügyben ismertette azokat az indokokat, amelyek miatt úgy vélte, hogy versenykorlátozás áll fenn.

392 Ezeket az érveket tehát mint megalapozatlanokat el kell utasítani.

393 Harmadsorban, amennyiben az FFT előadja, hogy az intézkedést hatásai, nem pedig céljai alapján kell értékelni, emlékeztetni kell arra, hogy a fenti 118. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a támogatásnak torzítania kell a versenyt, vagy ezzel kell fenyegetnie. Márpedig a jelen ügyben, amint az megállapítást nyert a fenti 384. pontban, a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy a szóban forgó intézkedés eredményeként torzul a verseny.

394 Negyedsorban, amennyiben az FFT előadja, hogy a Bizottság azon következtetését, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat kihatott a versenyre, arra a téves feltevésre alapítja, amely szerint kevesebb társasági adót fizetett, mint egy független társaság, ezt az érvet el kell utasítani mint megalapozatlant. A Bizottság ugyanis megalapozottan tekintette úgy, hogy az FFT adóelőnyben részesült, így megalapozottan állapította meg, hogy az ilyen előny torzíthatta a versenyt azokon a piacokon, amelyeken az FFT és a csoport, amelynek tagja, működött.

395 Ötödsorban, amennyiben az FFT előadja, hogy még ha feltételezzük is, hogy túlzottan alacsony társasági adó terhelte Luxemburgban, nem szolgáltat árukat, illetve nyújt szolgáltatásokat harmadik személyek számára, így nem rendelkezik versenyképességgel olyan piacon, ahol a verseny torzulhatna, vagy pedig, hogy azon áruk, illetve szolgáltatások, amelyeket a csoport társaságai szolgáltatnak, megfelelnek a piaci feltételeknek, ezeket az érveket el kell utasítani mint megalapozatlanokat. Ugyanis, mivel adóterhe csökken, az FFT olcsóbban tudja finanszírozni a csoport más társaságainak tevékenységét, ezáltal torzítva a versenyt azon piacokon, ahol az utóbbiak tevékenykednek.

396 Hatodsorban, az FFT előadja, hogy pontatlanok a megtámadott határozat (345) preambulumbekezdésében szereplő megállapítások, amelyek álláspontja szerint nem képezik részét a versenyre gyakorolt hatások megtámadott határozatban szereplő elemzésének. Az FFT szerint a Bizottság itt tévesen tekintette úgy, hogy kapcsolat áll fenn az FFT által Luxemburgban fizetett adó összege és azon kamatok összege között, amelyeket az FFT az általa a Fiat/Chrysler csoport társaságai részére nyújtott kölcsönök után felszámít. E tekintetben elegendő azt megállapítani, amint azt egyébként az FFT maga is elismeri, hogy az, hogy a Bizottság tévedett a kamatok figyelembe veendő összegét illetően, nem hat ki a versenykorlátozás fennállásának megállapítására. Ezt az érvet tehát mint hatástalant el kell utasítani.

397 Hetedszer, amennyiben az FFT előadja, hogy hasonlóság áll fenn a Bíróság által a 2009. április 30-i Bizottság kontra Olaszország és Wam ítéletben (C-494/06 P, EU:C:2009:272) megsemmisített határozat és a jelen ügy között, ezt az érvet, amelyet az első jogalap második részében nem hozott fel, el kell utasítani mint megalapozatlant. Amint ugyanis a Bizottság előadja, az előbbi ügyben a Bíróság rámutatott, hogy a szóban forgó támogatás nem minősült működési támogatásnak. Ezenkívül az FFT nem kérdőjelezte meg azt az ítélkezési gyakorlatot, amelyre a Bizottság a jelen ügyben hivatkozott, és amely szerint a működési támogatások főszabály szerint torzítják a versenyfeltételeket. Az FFT azt sem bizonyítja, hogy e vélelem a jelen ügyben nem alkalmazandó.

398 A fentiek fényében el kell utasítani a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által felhozott azon jogalapokat, amelyek szerint a Bizottság nem bizonyította a versenykorlátozás fennállását.

G. Az ötödik, a támogatás visszatéríttetésére vonatkozó jogalapcsoportról

399 Ez a Luxemburgi Nagyhercegség által másodlagosan hivatkozott, a támogatás visszatéríttetésére vonatkozó jogalapcsoport két részre oszlik.

1. Az első, a 2015/1589 rendelet megsértésére vonatkozó részről, amennyiben a szóban forgó állítólagos támogatás visszatéríttetése összeegyeztethetetlen a jogbiztonság elvével

400 A Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a Bizottság megsértette a jogbiztonság elvét, valamint a 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdését, amikor elrendelte a szóban forgó állítólagos támogatás visszatéríttetését.

401 Írország kijelenti, hogy egyetért a Luxemburgi Nagyhercegség álláspontjával, amely szerint a Bizottság megsértette a jogbiztonság elvét.

402 A Bizottság ezeket az érveket vitatja.

403 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a jogellenes támogatások esetén elutasító határozat születik, a Bizottság dönt arról, hogy az érintett tagállam hozza meg a szükséges intézkedéseket a támogatásnak a kedvezményezettől történő visszavételére […]. A Bizottság nem követeli meg a támogatás visszatérítését, amennyiben az ellentétes az uniós jog valamelyik általános elvével.”

404 A megtámadott határozatban a Bizottság mindenekelőtt kiemelte, hogy a 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése alapján el kell rendelnie a jogellenes vagy a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetését, kivéve, ha a visszatéríttetés ellentétes valamelyik általános jogelvvel (a megtámadott határozat (354) és (355) preambulumbekezdése). Ezt követően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy megalapozatlanok a Luxemburgi Nagyhercegség azon érvei, amelyek szerint a visszatéríttetés sérti a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvét (a megtámadott határozat (364) preambulumbekezdése). Egyrészt a bizalomvédelem elvét illetően megjegyzi, hogy semmilyen pontos ígéretet nem tett a Luxemburgi Nagyhercegség felé (a megtámadott határozat (356)–(358) preambulumbekezdése). Másrészt a jogbiztonság elvének megsértését illetően nem létezett olyan korábbi határozathozatali gyakorlat, amely bizonytalanságokat kelthetett volna azzal kapcsolatban, hogy a feltételes adómegállapítási határozatok alapján állami támogatást nyújthatnak. Egyebekben közelebbről a Bizottság emlékeztet arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint nem köteles megjelölni a visszatérítteendő támogatás pontos összegét (a megtámadott határozat (360)–(363) preambulumbekezdése).

405 Az ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jog általános elvének minősülő jogbiztonság elve azt írja elő, hogy a jogszabályok legyenek egyértelműek és pontosak, és irányuljanak a jogi helyzetek és jogviszonyok kiszámíthatóságának garantálására (1996. február 15-i Duff és társai kontra Bizottság ítélet, C-63/93, EU:C:1996:51, 20. pont).

406 A jelen ügyben először, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a 2015/1589 rendelet 16. cikke (1) bekezdésének megfelelően a visszatéríttetés nem rendelhető el, mivel sérti a jogbiztonság elvét, meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat elfogadásához vezető jogszabály, vagyis az EUMSZ 107. cikk és az ilyen támogatás fennállásának a fenti 118. pontban felidézett négy feltétele egyértelmű és pontos.

407 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatás fogalmát az intézkedés által a kedvezményezett versenyhelyzetére gyakorolt hatások alapján határozzák meg (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 87. pont). Ebből következik, hogy az EUMSZ 107. cikk tilt minden támogatásra vonatkozó intézkedést, függetlenül annak formájától vagy az ilyen támogatás nyújtására alkalmazott szabályozási technikától (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 79. pont).

408 Ebből következik, hogy egyáltalán nem kétséges, hogy bármely, az EUMSZ 107. cikkben hivatkozott feltételeknek megfelelő állami intézkedés, mint a feltételes adómegállapítási határozat, főszabály szerint tilos, és annak kapcsán el kell rendelni a visszatéríttetést.

409 Másodszor, mindenféleképpen meg kell állapítani, amint arra a Bizottság is rámutatott, hogy semmilyen cél nem tette lehetővé a Luxemburgi Nagyhercegség vagy az FFT számára annak megállapítását, hogy a Bizottság nem alkalmazza az EUMSZ 107. cikket a feltételes adómegállapítási határozatokra. Egyrészt a Bizottság határozathozatali gyakorlatából, amelyre a megtámadott határozat 71. lábjegyzetében hivatkozik és amelynek megalapozottságát a Luxemburgi Nagyhercegség sem vitatja, kitűnik, hogy a Bizottság korábban megvizsgálta a feltételes adómegállapítási határozatok összeegyeztethetőségét az EUMSZ 107. cikkel. Másrészt a Luxemburgi Nagyhercegség nem vitatja, hogy a Bizottság már elvégezte az egyedi adóintézkedések vizsgálatát és alkalmazta a szokásos piaci ár elvét a támogatások visszatérítttetésének elrendelésére.

410 E körülmények között az EUMSZ 107. cikk puszta alkalmazása a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatra nem minősülhet a jogbiztonság elve megsértésének. Ennélfogva ezen elv semmilyen megsértésére sem lehet érvényesen hivatkozni annak igazolása érdekében, hogy a 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése alapján a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból következő támogatást nem térítttetik vissza.

411 A Luxemburgi Nagyhercegség és Írország által felhozott egyéb érvek nem meggyőzőek.

412 Mindenekelőtt, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy az FFT adóalapjának a Bizottság által használt elemzési kerete nem volt kellően előrelátható, hogy rugalmasságot kell tanúsítani, nem követelve meg irreális pontosságot, valamint hogy nem lehet úgy tekinteni, hogy rosszhiszeműen járt el, emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamokat mérlegelési mozgástér illeti meg a transzferárak meghatározása terén, valamint hogy a Bizottság csakis akkor jogosult a támogatás fennállásának megállapítására, ha az említett árak meghatározása kapcsán olyan hibát tár fel, amelynek folytán az említett transzferárak nem felelnek meg a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének (lásd a fenti 204. pontot). A jelen ügyben a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság megalapozottan állapíthatta meg, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén jóváhagyta az FFT díjazásának meghatározási módszerében található hibákat, amelyek miatt nem lehetett olyan transzferárat meghatározni, amely tükrözi azokat az árakat, amelyeket piaci feltételek között tárgyaltak volna meg. E körülmények között nem lehet úgy tekinteni, hogy a Bizottság irreális szintű pontosságot követelt meg, sem azt, hogy elemzési kerete nem volt előrelátható. A Luxemburgi Nagyhercegség tehát érvényesen nem hivatkozhat arra, hogy nem lehetett előre látni, hogy a Bizottság támogatás fennállását állapítja meg és elrendeli annak visszatérítttetését.

413 Ezt követően, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatos gyakorlata megfelelt a vállalkozások adóztatására vonatkozó magatartási kódexnek és az OECD irányelveknek, elegendő arra rámutatni, hogy a Bizottság megállapította, hogy a neki be nem jelentett szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén a Luxemburgi Nagyhercegség az EUMSZ 107. cikk értelmében vett, a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást nyújtott. Ennek során egyrészt nem kérdőjelezte meg a feltételes adómegállapítási határozatok gyakorlatát, mint olyat. Másrészt az állami támogatás fennállásának vizsgálata az

EUMSZ 107. cikkben előírt feltételekre figyelemmel történik. E körülmények között az, hogy a transzferárazással kapcsolatos jogszabályokat az Európai Unió Tanácsa vagy az OECD hagyta jóvá, és azok nem kötelezik a Bizottságot, nincs hatással azon megállapításra, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosít az FFT számára.

414 Ezenkívül a Luxemburgi Nagyhercegség és Írország előadják, hogy a jogbiztonság elvének alkalmazása a jogi aktus visszaható hatályának korlátozását követelheti meg súlyos gazdasági kockázatok fennállása esetén, illetve ha az érdekelt felek jóhiszeműek voltak; e feltételek a jelen ügyben teljesülnek. Márpedig, mivel a Luxemburgi Nagyhercegség ezt az érvet a szóban forgó támogatási intézkedés visszatéríttetésének vitatása céljából hozza fel, elegendő arra emlékeztetni, hogy a visszatérítttetés elrendelése nem minősül a jogi aktus visszaható hatályú alkalmazásának. A jogellenes támogatás visszatérítttetés útján történő megszüntetése ugyanis a jogellenesség megállapításának logikus következménye, és célja a korábbi helyzet visszaállítása (2005. október 19-i CDA Datenträger Albrechts kontra Bizottság ítélet, T-324/00, EU:T:2005:364, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

415 Mindenesetre, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a megtámadott határozat komoly gazdasági kihatásokat, vagy súlyos problémákat eredményez számára, valamint más tagállamok számára, amint azt többek között az Amerikai Egyesült Államok képviselői megjegyezték, egyrészt meg kell állapítani, hogy a 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése nem írja elő azt, hogy egy összeegyeztethetetlennek nyilvánított támogatást nem lehet visszatérítttetni az említett indok miatt. Másrészt, a Luxemburgi Nagyhercegség által hivatkozott érvek egyike alapján sem lehet megállapítani az ilyen komoly gazdasági kihatások fennállását. Egyértelmű ugyanis, hogy a szóban forgó intézkedés visszatérítttetése önmagában nem eredményezhet hátrányos gazdasági hatásokat a Luxemburgi Nagyhercegség vonatkozásában, mivel a visszatérítttetett összegek annak állami kiadásaira vannak rendelve. Ezenfelül, a Luxemburgi Nagyhercegség által láthatóan előadottakkal ellentétben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alapján felvett támogatás visszatérítttetése az FFT-vel önmagában közvetlenül nem eredményezheti „igen nagyszámú feltételes adómegállapítási határozat megkérdőjelezését a Luxemburgi Nagyhercegségben, és potenciálisan több ezer ilyen határozat megkérdőjelezését valamennyi másik tagállamban”. Az a puszta tény ugyanis, hogy a Bizottság megkérdőjelezett egy valamely vállalkozás számára szelektív előnyt biztosító feltételes adómegállapítási határozatot, kizárólag azt jelenti, hogy az említett, az EUMSZ 107. cikk megsértésével elfogadott feltételes adómegállapítási határozat visszatérítttetés tárgya lesz, és nem azt, hogy valamennyi feltételes adómegállapítási határozat, így az állami támogatásnak nem minősülő ilyen határozatok esetében is visszatérítttetésre kerül sor.

416 Ennélfogva nem lehet úgy tekinteni, hogy a megtámadott határozat új vagy súlyos következményekkel jár a nemzetközi adózásra nézve, mivel a Bizottságnak továbbra is megvan a hatásköre arra, hogy megvizsgálja, hogy bármelyik adóintézkedés az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak minősül-e.

417 Végül, amennyiben Írország előadja lényegében azt, hogy ha a Bizottság nem jelöli meg a támogatás összegét, nem javasolhatja, amint azt a megtámadott határozatban tette, hogy a tagállam forduljon hozzá annak meghatározása érdekében, elegendő azt megállapítani, hogy a jelen ügyben a Luxemburgi Nagyhercegség nem állítja és nem is bizonyítja, hogy a Bizottság által a megtámadott határozat (311) preambulumbekezdésében az FFT adókötelezettségének számítási módszere kapcsán rögzített értékelések annyira pontatlanok, hogy nem volt képes a felvett támogatás összegének kiszámítására anélkül, hogy a Bizottsághoz fordult volna, és így a megtámadott határozat jogbizonytalanságot eredményezett. Éppen ellenkezőleg, a Luxemburgi Nagyhercegség elismeri, hogy a visszatérítttetendő támogatási összeget 23,1 millió euróra becsülte. Ezen érvet tehát mint megalapozatlant el kell utasítani.

418 A fentiek fényében a visszatérítttetéssel kapcsolatos jogalapcsoport első részét el kell utasítani mint megalapozatlant.

2. A második, a 2015/1589 rendelet megsértésére vonatkozó részről, amennyiben a szóban forgó állítólagos támogatás visszatéríttetése ellentétes a védelemhez való joggal

419 A Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a Bizottság határozathozatali gyakorlatának megfelelően, amennyiben a támogatás összege nem értékelhető, akkor azt nem lehet visszatéríttetni. A támogatás pontos számszerűsítése lehetőségének hiányában, illetve olyan paraméterek hiányában, amelyek lehetővé teszik a tagállam számára, hogy a Bizottsággal együttműködve pontosan számszerűsítse a támogatást, megsértették védelemhez való jogát, ami akadályát képezi a visszatéríttetésnek.

420 E tekintetben a Luxemburgi Nagyhercegség megjegyzi, hogy az állítólagos támogatás kedvezményezettjét kétségkívül felhívta arra, hogy egy bizonyos összeget utaljon egy zárolt számlára. Ezt az összeget a Bizottság által a megtámadott határozat (311) preambulumbekezdésében rögzített információk alapján számították ki, amelyekhez az a pontosítás kapcsolódik, miszerint e számítás nem hat ki a Bizottság módszerével kapcsolatos kifogásokra. A Luxemburgi Nagyhercegség ugyanakkor úgy véli, hogy e számítás teljesen mesterséges, mivel az állítólagos támogatás pontos értékelése lehetetlen, „kivéve, ha a Bizottság által a jelen ügyben követett teljesen önkényes értékeléseket alkalmazzák”. Lényegében ugyanis az OECD és a Bizottság szerint nincs egy helyes transzferár, hanem csak a helyes árak széles tartománya. Ezenfelül a Luxemburgi Nagyhercegségnek nincs valós mozgástere arra, hogy eltérjen a Bizottság által a megtámadott határozatban javasolt módszertől.

421 A Bizottság ezeket az érveket vitatja.

422 A megtámadott határozat (367) preambulumbekezdésében a Bizottság mindenekelőtt úgy ítélte meg, hogy míg az uniós jog nem írja elő kötelezően a visszatéríttetendő támogatás pontos összegének rögzítését, ezzel szemben elegendő, ha a bizottsági határozat tartalmazza azokat az információkat, amelyek segítségével a határozat címzettje különösebb nehézség nélkül maga állapíthatja meg a kérdéses összeget. Ezt követően kiemelte, hogy a megtámadott határozat (311) preambulumbekezdésében megjelölt egy olyan módszert, amely alkalmas az FFT részére biztosított szelektív előny kiküszöbölésére, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer további alkalmazása mellett dönt, utalva arra, hogy az említett határozat végrehajtásának időpontját megelőzően alkalmazhatna másik módszert is (a megtámadott határozat (367)–(369) preambulumbekezdése).

423 A jelen ügyben először meg kell állapítani, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség nem vitatja a Bizottság azon értékelését, amely szerint a 2007. október 18-i Bizottság kontra Franciaország ítéletből (C-441/06, EU:C:2007:616, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) az következik, hogy a bizottsági határozatnak nem kell szükségképpen megjelölnie a visszatéríttetendő támogatási összeget, ha olyan információt tartalmaz, amely lehetővé teszi a tagállam számára, hogy jelentős nehézség nélkül maga állapítsa meg ezt az összeget.

424 Másodszor, rá kell mutatni, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség a jelen ügyben nem hivatkozik arra, hogy a megtámadott határozat nem szolgáltat olyan információkat, amelyek lehetővé teszik számára a visszatéríttetendő összeg meghatározását. Egyrészt ugyanis ily módon elismeri, hogy ezen összeget 23,1 millió euróban számította ki, illetve értékelte, annak az FFT-től való visszatéríttetése céljából. Másrészt távolról sem tekinti úgy, hogy a Bizottság által követett számítási módszer pontatlan, hanem lényegében annak előadására szorítkozik, hogy az említett módszer nem biztosítja számára „a valós mozgásteret ahhoz, hogy elmozduljon a Bizottság dogmatikus álláspontjától”. Ennek során a Luxemburgi Nagyhercegség legalábbis hallgatólagosan elismeri, hogy az említett módszer kellően pontos ahhoz, hogy lehetővé tegye számára a visszatéríttetendő támogatás összegének kiszámítását.

425 E körülmények között nem lehet azt kifogásolni, hogy a Bizottság megsértette a Luxemburgi Nagyhercegség védelemhez való jogát, amikor nem jelölte meg a visszatéríttetendő támogatás összegét a megtámadott határozatban.

426 A Luxemburgi Nagyhercegség által felhozott egyik érv sem alkalmas e megállapítás megkérdőjelezésére.

427 Egyrészt, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy az, hogy 23,1 millió euró zárolt számlára történő átutalására hívta fel az FFT-t, nem hat ki arra, hogy vitatja a Bizottság által követett módszert, ezt az érvet el kell utasítani mint hatástalant. A Luxemburgi Nagyhercegség ugyanis nem bizonyítja, hogy a megtámadott határozat oly mértékben nem volt kellően pontos, hogy nem volt képes meghatározni a visszatérítttetendő összeget. A Bizottság által a visszatérítttetendő támogatás összegének kiszámítására alkalmazott módszer vitatására szorítkozott ugyanis, amelyet önkényesnek minősített. Márpedig az a kérdés, hogy a módszer helyes-e, vagy sem, semmilyen kapcsolatban sincs a védelemhez való jog megsértésével, amelyen az ötödik jogalapcsoport második része alapul.

428 Ezt követően, amennyiben a Luxemburgi Nagyhercegség előadja, hogy a lehetséges összegek „széles tartományának” megjelölésével a megtámadott határozat nem tartja tiszteletben a támogatás összegének viszonylag pontos megjelölésére vonatkozó követelményt, egyrészt rá kell mutatni, hogy a Bizottság egy, a Luxemburgi Nagyhercegség által követett módszer megállapításával eleget tett a fenti 423. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatban kifejtett feltételnek, amely szerint a módszernek lehetővé kell tennie a visszatérítttetendő összeg nehézség nélkül történő meghatározását. Másrészt, a Bizottság által javasolt tartomány nem a visszatérítttetendő támogatás összegére vonatkozik, hanem az általa az FFT adóalapjaként megfelelőnek ítélt összegre. Márpedig ez az adat kellően pontos ahhoz, hogy lehetővé tegye a Luxemburgi Nagyhercegség számára a visszatérítttetendő támogatás összegének kiszámítását. Egyébként az, hogy a Bizottság kijelentette, hogy más módszerek más összegeket eredményezhettek volna, és hogy lehetőséget adott alternatív módszer ajánlására a visszatérítttetendő összeg számítására, nem kérdőjelezheti meg azt, hogy a megtámadott határozat kellően pontos adatokat tartalmaz a visszatérítttetést illetően, továbbá önmagában nem akadályozhatja meg a támogatás visszatérítttetését sem.

429 E körülmények között a visszatérítttetéssel kapcsolatos ötödik jogalapcsoport második részét és e jogalapcsoport egészét el kell utasítani mint megalapozatlant.

430 A fenti megfontolások összességéből az következik, hogy a T-755/15. sz. és T-759/15. sz. ügyekben benyújtott kereseteket el kell utasítani.

IV. A költségekről

A. A T-755/15. sz. ügyben

431 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (1) bekezdése alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Luxemburgi Nagyhercegséget, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a saját költségein felül a Bizottság részéről felmerült költségek viselésére.

432 Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése alapján az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket. Következésképpen Írország maga viseli saját költségeit.

B. A T-759/15. sz. ügyben

433 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (1) bekezdése alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Az FFT-t, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a saját költségein felül a Bizottság részéről felmerült költségek viselésére.

434 Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése alapján az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket. Következésképpen Írország maga viseli saját költségeit.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hetedik tanács)

a következőképpen határozott:

1) A Törvényszék a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyeket ítélethozatal céljából egyesíti.

2) A Törvényszék a kereseteket elutasítja.

3) A Luxemburgi Nagyhercegség saját költségein kívül köteles viselni az Európai Bizottság részéről a T-755/15. sz. ügyben felmerült költségeket is.

4) A Fiat Chrysler Finance Europe saját költségein kívül köteles viselni a Bizottság részéről a T-759/15. sz. ügyben felmerült költségeket is.

5) Írország maga viseli saját költségeit.

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Kihirdetve Luxembourgban, a 2019. szeptember 24-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

I. A jogvita előzményei 2

A. A luxemburgi adóhatóságok által az FFT javára hozott feltételes adómegállapítási határozatról .. 2

B. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról 2

C. A megtámadott határozatról 3

1. A vitatott intézkedés ismertetése 3

2. A luxemburgi transzferárazási szabályok ismertetése 4

3. Az OECD irányelvek ismertetése 4

4. A vitatott intézkedés értékelése 5

II. Az eljárás és a felek kérelmei 10

A. Az eljárás írásbeli szakaszáról és a felek kérelmeiről a T-755/15. sz. ügyben 10

1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról 10

2. A gyorsított eljárási iránti kérelemről 11

3. A beavatkozásokról 11

4. A bizalmas kezelés iránti kérelmekről 11

5. A felek kérelmeiről 11

B. Az eljárás írásbeli szakaszáról és a felek kérelmeiről a T-759/15. sz. ügyben 12

1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról 12

2. A gyorsított eljárási iránti kérelemről 12

3. A beavatkozásokról 12

4. A bizalmas kezelés iránti kérelmekről 13

5. A felek kérelmeiről 13

C. Az ügyek egyesítéséről a szóbeli szakasz lefolytatása céljából, valamint a szóbeli szakasz lefolytatásáról a T-755/15. sz. és T-759/15. sz. ügyekben 13

1. Az ügyek egyesítéséről 13

2. Az eljárás szóbeli szakaszáról a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyekben 14

III. A jogkérdésről 14

A. Az ügyek egyesítéséről a jelen ítélet meghozatala céljából 14

B. A hivatkozott jogalapokról és a jelen keresetek vizsgálatának szerkezetéről 14

C. Az első, az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikk megsértésén alapuló jogalapcsoportról, amennyiben a Bizottság elemzése kerülő úton történő adójogi harmonizációhoz vezetett 16

D. A második, az előny hiányára vonatkozó jogalapcsoportról 18

1. Előzetes észrevételek 18

2. A Bizottság elsődleges érveléséről, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltért az általános luxemburgi társaságiadó-rendszertől 19

a) Az állami támogatások ellenőrzése terén a szokásos piaci ár elvének alkalmazásával kapcsolatos hibára alapított jogalapokról 20

b) Az FFT díjazásának meghatározása során követett téves számítási módszerre vonatkozó jogalapról 29

1) Előzetes észrevételek 29

2) Az első, az FFT teljes saját tőkéje figyelembevételének hiányával kapcsolatos hibáról . 32

i) A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozattal kapcsolatos észrevételek . 32

ii) A tőke felbontásának lehetőségéről az OECD irányelvekben és a körlevélben ... 33

iii) A saját tőke megosztásának megfelelő jellegéről 35

3) A második, az FFT feltételezett szavatolótőkéje figyelembevételével kapcsolatos hibáról 37

4) A negyedik, az FFT részesedései figyelembevételének hiányával kapcsolatos hibáról .. 39

3. A Bizottság másodlagos okfejtéséről, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltért az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésétől és a körlevéltől 42

4. A csoportszintű előny hiányára vonatkozó jogalapról 44

E. A harmadik, az FFT számára biztosított előny szelektivitásának hiányára vonatkozó jogalapcsoportról 47

F. A negyedik, versenykorlátozásra vonatkozó jogalapcsoportról 53

G. Az ötödik, a támogatás visszatérítésére vonatkozó jogalapcsoportról 57

1. Az első, a 2015/1589 rendelet megsértésére vonatkozó részről, amennyiben a szóban forgó állítólagos támogatás visszatérítése összeegyeztethetetlen a jogbiztonság elvével 57

2. A második, a 2015/1589 rendelet megsértésére vonatkozó részről, amennyiben a szóban forgó állítólagos támogatás visszatérítése ellentétes a védelemhez való joggal 60

IV. A költségekről 61

A. A T-755/15. sz. ügyben 61

B. A T-759/15. sz. ügyben 61