Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (siedma rozšírená komora)

z 24. septembra 2019*

„Štátna pomoc – Pomoc poskytnutá Luxemburskom – Rozhodnutie, ktorým sa konštatuje nezlučiteľnosť pomoci s vnútorným trhom a jej neoprávnenosť a nariaďuje sa jej vrátenie – Záväzné daňové stanovisko (tax ruling) – Výhoda – Princíp nezávislého vzťahu – Selektívna povaha – Domnienka – Obmedzenie hospodárskej súťaže – Vrátenie pomoci“

Vo veciach T-755/15 a T-759/15,

Luxemburské veľkovojvodstvo, v zastúpení: pôvodne D. Holderer a T. Uri, splnomocnení zástupcovia, D. Waelbroeck, S. Naudin a A. Steichen, avocats, neskôr T. Uri, splnomocnený zástupca, D. Waelbroeck a A. Steichen, avocats,

žalobca vo veci T-755/15,

ktorého v konaní podporuje:

Írsko, v zastúpení: pôvodne E. Creedon, G. Hodge a A. Joyce, neskôr G. Hodge, M. Browne a A. Joyce a napokon A. Joyce a J. Quaney, splnomocnení zástupcovia, P. Gallagher, M. Collins, SC, B. Doherty a S. Kingston, barristers,

vedľajší účastník konania,

Fiat Chrysler Finance Europe, so sídlom v Luxemburgu (Luxembursko), v zastúpení: J. Rodríguez, solicitor, G. Maisto a M. Engel, avocats,

žalobkyňa vo veci T-759/15,

ktorú v konaní podporuje:

Írsko, v zastúpení: pôvodne E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan a A. Joyce, neskôr G. Hodge, K. Duggan, M. Browne a A. Joyce a napokon A. Joyce a J. Quaney, splnomocnení zástupcovia, M. Collins, P. Gallagher, SC, S. Kingston a B. Doherty, barristers,

vedľajší účastník konania,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: P.-J. Loewenthal a B. Stromsky, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

* Jazyky konania: francúzština a angličtina.

ktorých predmetom sú návrhy na základe článku 263 ZFEÚ na zrušenie rozhodnutia Komisie (EÚ) 2016/2326 z 21. októbra 2015 o štátnej pomoci SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Fiat (Ú. v. EÚ L 351, 2016, s. 1),

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma rozšírená komora),

v zložení: predseda komory M. van der Woude, sudcovia V. Tomljenović (spravodajkyňa), E. Bieliūnas, A. Marcoulli a A. Kornezov,

tajomník: S. Spyropoulos, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. júna 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

I. Okolnosti predchádzajúce sporu

A. O záväznom daňovom stanovisku, ktoré luxemburské daňové orgány vydali v prospech spoločnosti FFT

1 Dňa 14. marca 2012 daňový poradca spoločnosti Fiat Chrysler Finance Europe, ktorá sa predtým nazývala Fiat Finance and Trade Ltd (ďalej len „FFT“), zaslal luxemburským daňovým orgánom list, ktorým žiadal o vydanie rozhodnutia týkajúceho sa zdaňovania (alebo záväzného daňového stanoviska). [*dôverné*] [1]

2 Dňa 3. septembra 2012 luxemburské daňové orgány prijali záväzné daňové stanovisko v prospech spoločnosti FFT (ďalej len „sporné záväzné daňové stanovisko“). Toto rozhodnutie bolo súčasťou listu, v ktorom bolo uvedené, že „pokiaľ ide o list zo 14. marca 2012 týkajúci sa financovania v rámci skupiny FFT, potvrdilo sa, že analýza transferového oceňovania bola vykonaná v súlade s obežníkom 164/2 z 28. januára 2011 a spĺňa princíp nezávislého vzťahu“.

3 V liste z 3. septembra 2012 bolo ďalej uvedené, že rozhodnutie, ktoré obsahuje, je pre daňové orgány záväzné počas piatich rokov (t. j. od zdaňovacieho obdobia roku 2012 do zdaňovacieho obdobia roku 2016).

B. O správnom konaní vedenom Komisiou

4 Dňa 19. júna 2013 zaslala Európska komisia Luxemburskému veľkovojvodstvu prvú žiadosť o podrobné informácie týkajúce sa vnútroštátnej praxe v oblasti záväzných daňových stanovísk. Po tejto prvej žiadosti o informácie nasledovala početná korešpondencia medzi Luxemburským veľkovojvodstvom a Komisiou, ktorú Komisia ukončila 24. marca 2014 prijatím rozhodnutia, ktorým Luxemburskému veľkovojvodstvu prikázala, aby jej poskytlo informácie.

1 Utajené dôverné údaje.

5 Dňa 11. júna 2014 Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania“) v súvislosti so sporným záväzným daňovým stanoviskom. Od prijatia rozhodnutia o začatí konania do 15. júla 2015 Komisia mnohokrát komunikovala s Luxemburským veľkovojvodstvom a so spoločnosťou FFT najmä v súvislosti so sporným záväzným daňovým stanoviskom.

C. O napadnutom rozhodnutí

6 Dňa 21. októbra 2015 prijala Komisia rozhodnutie (EÚ) 2016/2326 o štátnej pomoci SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Fiat (Ú. v. EÚ L 351, 2016, s. 1, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).

1. Opis sporného opatrenia

7 V časti 2 napadnutého rozhodnutia nazvanej „Opis opatrenia“ Komisia po prvé opísala spoločnosť FFT, ktorej bolo sporné záväzné daňové stanovisko určené a ktorá je súčasťou automobilovej skupiny Fiat/Chrysler (ďalej len „skupina Fiat/Chrysler“). Uviedla, že spoločnosť FFT poskytuje pokladničné služby a služby financovania spoločnostiam uvedenej skupiny so sídlom v Európe s výnimkou spoločností so sídlom v Taliansku a že pôsobí z Luxemburska, kde má sídlo. Komisia spresnila, že spoločnosť FFT sa venuje najmä financovaniu na trhu a investovaniu likvidity, rozvíjaniu vzťahov s aktérmi na finančnom trhu, službám koordinácie a finančného poradenstva pre spoločnosti skupiny, službám správy pokladnice pre spoločnosti skupiny, krátkodobému a strednodobému medzipodnikovému financovaniu a koordinácii s inými spoločnosťami financovania (odôvodnenia 34 až 51 napadnutého rozhodnutia).

8 Po druhé Komisia opísala sporné záväzné daňové stanovisko, pričom uviedla, že ho prijal luxemburský daňový orgán 3. septembra 2012. Ďalej uviedla, že toto stanovisko bolo prijaté jednak na základe listu daňového poradcu spoločnosti FFT zo 14. marca 2012 zaslaného luxemburskej daňovej správe, ktorý obsahoval žiadosť o schválenie dohody, a jednak na základe správy v oblasti transferového oceňovania obsahujúcej analýzu transferového oceňovania vypracovanú daňovým poradcom na podporu žiadosti spoločnosti FFT o prijatie záväzného daňového stanoviska (ďalej len „správa o transferovom oceňovaní“) (odôvodnenia 9, 53 a 54 napadnutého rozhodnutia).

9 Komisia opísala sporné záväzné daňové stanovisko v tom zmysle, že potvrdzuje metódu rozdelenia zisku v prospech spoločnosti FFT v rámci skupiny Fiat/Chrysler, čo spoločnosti FFT umožňovalo ročne určovať výšku dane z príjmov právnických osôb, ktorú mala zaplatiť v Luxemburskom veľkovojvodstve. Komisia uviedla, že záväzné daňové stanovisko bolo záväzné počas piatich rokov od zdaňovacieho obdobia roku 2012 do zdaňovacieho obdobia roku 2016 (odôvodnenia 52 a 54 napadnutého rozhodnutia).

10 Komisia konštatovala, že podľa správy o transferovom oceňovaní je najvhodnejšou metódou na určenie zdaniteľného zisku spoločnosti FFT metóda čistého obchodného rozpätia (ďalej len „MČOR“). Táto metóda podľa Komisie spočíva v zohľadnení čistých marží, ktoré by sa dosiahli pri porovnateľných transakciách medzi nezávislými spoločnosťami. Túto voľbu podľa uvedenej správy opodstatňovala skutočnosť, že spoločnosť FFT poskytovala finančné služby výlučne podnikom patriacim do skupiny Fiat/Chrysler. Komisia ďalej uviedla, že podľa správy o transferovom oceňovaní sa mala odmena spoločnosti FFT, ktorá predstavuje zdaniteľný zisk, určovať na základe kapitálu, ktorý spoločnosť FFT potrebuje na výkon svojich funkcií a na znášanie rizík, ktoré jej vznikajú, s prihliadnutím na použité aktíva (odôvodnenia 55 a 56 napadnutého rozhodnutia).

11 Komisia konkrétne konštatovala, že správa o transferovom oceňovaní potvrdená sporným záväzným daňovým stanoviskom navrhovala výpočet celkovej odmeny pre spoločnosť FFT za jej činnosti v oblasti financovania a pokladničné služby, ako aj za riziká, ktoré podstupuje, z týchto dvoch zložiek (odôvodnenie 70 napadnutého rozhodnutia):

– „odmena za riziko“, ktorá sa vypočíta vynásobením

– spoločnosti FFT, ktorý sa na základe analogického uplatnenia rámca Bazilej II odhaduje na 28 500 000 eur, a očakávanej návratnosti pred zdanením, ktorá sa pomocou modelu oceňovania kapitálových aktív (ďalej len „model CAPM“) odhaduje na 6,05 %,

– „odmena za funkcie“, ktorá sa vypočíta vynásobením toho, čo sa označuje za vlastné zdroje spoločnosti FFT použité na výkon funkcií, odhadované na 93 710 000 eur, a trhovej úrokovej sadzby uplatňovanej na krátkodobé vklady, ktorá sa odhaduje na 0,87 %.

12 Komisia ďalej poukázala na to, že sporným záväzným daňovým stanoviskom bol schválený návrh uvedený v správe o transferovom oceňovaní, podľa ktorého sa nemala odmeňovať časť vlastného imania spoločnosti FFT označovaná ako časť pokrývajúca finančné investície spoločnosti FFT do spoločností Fiat Finance North America Inc. (ďalej len „FFNA“) a Fiat Finance Canada Ltd (ďalej len „FFC“) (odôvodnenie 69 napadnutého rozhodnutia).

2. Opis luxemburskej právnej úpravy v oblasti transferového oceňovania

13 Komisia uviedla, že sporné záväzné daňové stanovisko bolo prijaté na základe článku 164 ods. 3 luxemburského zákona o dani z príjmov [loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, telle que modifiée (zákon zo 4. decembra 1967 o dani z príjmov v znení zmien a doplnení)] (ďalej len „daňový zákonník“) a obežníka riaditeľa luxemburského daňového riaditeľstva L.I.R. č. 164/2 z 28. januára 2011 (ďalej len „obežník“). V tomto smere Komisia na jednej strane poukázala na to, že uvedený článok zavádza do luxemburského daňového práva princíp nezávislého vzťahu, podľa ktorého za transakcie medzi spoločnosťami tej istej skupiny (ďalej len „integrované spoločnosti“) prináleží odmena ako v prípade, keď by s nimi súhlasili nezávislé spoločnosti rokujúce za porovnateľných okolností a za nezávislých trhových podmienok (ďalej len „samostatné spoločnosti“). Na druhej strane uviedla, že obežník najmä stanovuje, ako sa má určiť nezávislá trhová odmena v konkrétnom prípade spoločností financovania skupiny (odôvodnenia 74 až 83 napadnutého rozhodnutia).

3. Opis smernice OECD

14 Komisia vysvetlila zásady Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) v oblasti transferového oceňovania a uviedla, že transferové ceny sú ceny účtované za obchodné transakcie medzi rôznymi subjektmi tej istej skupiny spoločností. Konštatovala, že ak sa chcú daňové správy vyhnúť tomu, že nadnárodné spoločnosti budú mať finančný záujem na pripisovaní čo najmenšieho množstva zisku územiam, v ktorých tento zisk podlieha väčšiemu zdaneniu, mali by schváliť transferové oceňovanie medzi integrovanými spoločnosťami len vtedy, ak sú transakcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu odmeňované spôsobom, s ktorým by súhlasili samostatné spoločnosti rokujúce za porovnateľných okolností a za nezávislých trhových podmienok. Komisia spresnila, že tento princíp je uvedený v článku 9 modelovej daňovej zmluvy OECD, ktorá sa týka príjmov a majetku (ďalej len „modelová zmluva OECD“) (odôvodnenia 84 až 87 napadnutého rozhodnutia).

15 Komisia pripomenula, že v zásadách o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ktoré prijal Výbor OECD pre daňové záležitosti 27. júna 1995 a ktoré boli revidované 22. júla 2010 (ďalej len „smernica OECD“), je vymenovaných päť metód na stanovenie odhadu nezávislých trhových cien za transakcie a rozdelenia zisku medzi integrované spoločnosti. V rámci napadnutého rozhodnutia boli relevantné len dve z nich (odôvodnenia 88 a 89 napadnutého rozhodnutia).

16 Prvou metódou, ktorá je tradičnou metódou založenou na transakciách, je metóda nezávislej trhovej ceny. Komisia pripomenula, že v metóde nezávislej trhovej ceny sa porovnáva cena účtovaná za transfer tovaru alebo služieb v rámci transakcie medzi dvomi pridruženými podnikmi s cenou účtovanou za transfer tovaru alebo služieb v rámci porovnateľnej transakcie vykonanej medzi dvomi nezávislými podnikmi za porovnateľných okolností (odôvodnenie 90 napadnutého rozhodnutia).

17 Druhou metódou je MČOR, ktorá patrí medzi nepriame metódy používané na stanovenie odhadu nezávislých trhových cien za transakcie a rozdelenia zisku medzi spoločnosťami tej istej skupiny. Komisia túto metódu opísala v tom zmysle, že spočíva v odhadnutí možnej výšky zisku podľa princípu nezávislého vzťahu za činnosť, ktorá sa posudzuje skôr ako celok, a nie v ponímaní konkrétnych transakcií. Uviedla, že na tento účel sa zvolí ukazovateľ ziskovosti, akým sú náklady, obrat alebo fixné investície, na ktorý sa uplatní zisková prirážka vychádzajúca zo ziskovej prirážky, ktorá sa vyskytuje v porovnateľných transakciách vykonávaných na voľnom trhu (odôvodnenie 91 napadnutého rozhodnutia).

4. Posúdenie sporného opatrenia

18 V časti 7 napadnutého rozhodnutia nazvanej „Posúdenie sporného opatrenia“ Komisia konštatovala existenciu štátnej pomoci.

19 Komisia najprv pripomenula podmienky existencie štátnej pomoci, podľa ktorých na to, aby sa opatrenie považovalo za štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, po prvé musí ísť o štátne opatrenie alebo o opatrenie financované zo štátnych prostriedkov, po druhé musí byť toto opatrenie spôsobilé ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, po tretie musí priniesť príjemcovi selektívnu výhodu a po štvrté musí narušiť hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže, a následne konštatovala, že prvá podmienka je v prejednávanej veci splnená. V tomto smere na jednej strane poukázala na to, že sporné záväzné daňové stanovisko je pripísateľné Luxemburskému veľkovojvodstvu. Na druhej strane Komisia konštatovala, že toto rozhodnutie viedlo k strate štátnych zdrojov, keďže z akéhokoľvek zníženia dane splatnej spoločnosťou FFT vyplýva strata daňových príjmov, ktorými by mohlo Luxemburské veľkovojvodstvo disponovať bez tohto zníženia (odôvodnenia 185 až 188 napadnutého rozhodnutia).

20 Pokiaľ ide o druhú a štvrtú podmienku, Komisia na jednej strane konštatovala, že keďže spoločnosť FFT patrí do skupiny s pôsobnosťou vo všetkých členských štátoch, každá pomoc, ktorá jej je poskytnutá, môže ovplyvniť obchod v rámci Únie. Na druhej strane uviedla, že v rozsahu, v akom sporné záväzné daňové stanovisko oslobodzuje spoločnosť FFT od daňového dlhu, zlepšuje jej finančné postavenie, a teda narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže (odôvodnenie 189 napadnutého rozhodnutia).

21 Pokiaľ ide o tretiu podmienku existencie štátnej pomoci, Komisia uviedla, že sporným záväzným daňovým stanoviskom sa spoločnosti FFT udeľuje selektívna výhoda, keďže z neho vyplýva zníženie dane splatnej touto spoločnosťou v Luxembursku, a to neuplatnením dane, ktorú by musela zaplatiť podľa bežného režimu dane z príjmov právnických osôb (odôvodnenie 190 napadnutého rozhodnutia).

22 Na úvod Komisia pripomenula, že podľa judikatúry sa selektívna povaha daňového opatrenia určuje na základe analýzy v troch krokoch. Po prvé je nutné určiť, aký bežný alebo normálny daňový režim sa uplatňuje v danom členskom štáte – tzv. „referenčný systém“. Po druhé je potrebné stanoviť, či predmetné daňové opatrenie predstavuje výnimku z tohto systému tým, že sa pri ňom rozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sú vzhľadom na vlastné ciele systému v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Komisia ďalej pripomenula, že ak opatrenie predstavuje výnimku z referenčného systému, musí štát po tretie stanoviť, či toto opatrenie odôvodňuje povaha alebo všeobecná štruktúra referenčného systému (odôvodnenie 192 napadnutého rozhodnutia).

23 Čo sa týka prvého kroku, v ktorom ide o určenie referenčného systému, Komisia uviedla, že v predmetnom prípade je referenčným systémom bežný režim dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, ktorého cieľom je zdanenie ziskov všetkých spoločností podliehajúcich dani v Luxembursku. V tomto smere konštatovala, že všeobecný systém dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku sa uplatňuje na domáce spoločnosti a na zahraničné spoločnosti so sídlom v Luxembursku vrátane luxemburských pobočiek zahraničných spoločností. Komisia usúdila, že existencia rozdielu vo výpočte zdaniteľného zisku medzi samostatnými spoločnosťami a integrovanými spoločnosťami nemá nijaký vplyv na cieľ všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, ktorým je zdaniť zisk všetkých spoločností so sídlom v Luxembursku bez ohľadu na to, či sú integrované alebo neintegrované, a že tieto dva typy spoločností sú v podobnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na základný cieľ tohto systému. Komisia zamietla tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT, podľa ktorých článok 164 daňového zákonníka alebo obežník predstavujú vhodný referenčný systém, ako aj tvrdenie, podľa ktorého by referenčný systém na posudzovanie selektívnosti sporného záväzného daňového stanoviska mal zahŕňať iba podniky podliehajúce pravidlám v oblasti transferového oceňovania (odôvodnenia 193 až 215 napadnutého rozhodnutia).

24 Čo sa týka druhého kroku, Komisia uviedla, že otázka, či daňové opatrenie predstavuje výnimku z referenčného systému, je zvyčajne spojená s konštatovaním výhody poskytnutej príjemcovi prostredníctvom tohto opatrenia. Domnieva sa, že keď je výsledkom daňového opatrenia neodôvodnené zníženie dane príjemcu tohto opatrenia, ktorý by v prípade neexistencie tohto opatrenia musel zaplatiť vyššiu daň podľa referenčného systému, toto zníženie predstavuje výhodu získanú na základe daňového opatrenia a zároveň výnimku z referenčného systému. Okrem toho Komisia pripomenula, že podľa judikatúry v prípade individuálneho opatrenia určenie hospodárskej výhody v zásade umožňuje predpokladať jeho selektívnosť (odôvodnenia 216 až 218 napadnutého rozhodnutia).

25 Komisia ďalej uviedla, že daňovým opatrením, na základe ktorého spoločnosť patriaca do skupiny účtuje transferové ceny vzdialené cenám, ktoré by sa účtovali medzi nezávislými podnikmi podľa princípu nezávislého vzťahu, sa tejto spoločnosti udeľuje výhoda, lebo vedie k zníženiu jej základu dane, a teda k zníženiu splatnej dane pri uplatnení všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb, čo uznal Súdny dvor. Komisia preto uviedla, že musí overiť, či sa metóda prijatá luxemburskou daňovou správou v spornom záväznom daňovom stanovisku na účely stanovenia zdaniteľného zisku spoločnosti FFT v Luxembursku odchyľuje od metódy, ktorá vedie k spoľahlivému odhadu výsledku na základe trhu, a teda aj od princípu nezávislého vzťahu. V takom prípade by sa vychádzalo z toho, že záväzným daňovým stanoviskom sa spoločnosti FFT udeľuje selektívna výhoda podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ (odôvodnenia 222 až 227 napadnutého rozhodnutia).

26 Komisia sa v dôsledku toho domnievala, že princíp nezávislého vzťahu musí posúdiť súčasne so súladom daňových opatrení v prospech integrovaných spoločností s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ, a to bez ohľadu na to, či členský štát začlenil tento princíp do svojho vnútroštátneho právneho poriadku. Komisia preto v nadväznosti na tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva v rámci správneho konania uviedla, že neskúmala, či je sporné záväzné daňové stanovisko v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je definovaný v článku 164 ods. 3 daňového zákonníka alebo v obežníku, ale jej zámerom je určiť, či luxemburský daňový orgán poskytol selektívnu výhodu spoločnosti FFT v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (odôvodnenia 228 až 231 napadnutého rozhodnutia).

27 V prvom rade Komisia konštatovala, že viaceré metodiky, ktoré si zvolilo Luxemburské veľkovojvodstvo a na ktorých je založená analýza transferového oceňovania v spornom záväznom daňovom stanovisku, vedú k zníženiu dane z príjmu právnických osôb, ktorú by museli zaplatiť samostatné spoločnosti (odôvodnenia 234 až 240 napadnutého rozhodnutia).

28 Po prvé čo sa týka odmeňovaného vlastného imania, Komisia uviedla, že hypotetický regulatórny kapitál spoločnosti FFT zvolený daňovým poradcom nepredstavuje vhodný ukazovateľ ziskovosti pri uplatnení MČOR s cieľom odhadnúť nezávislú trhovú odmenu za funkcie vykonávané spoločnosťou FFT. Komisia preto konštatovala, že daňový poradca 10-násobne znížil zdaniteľnú odmenu spoločnosti FFT tým, že zohľadnil hypotetický regulatórny kapitál vo výške 28,5 milióna eur, a nie účtovné vlastné imanie, ktoré v roku 2011 dosiahlo 287,5 milióna eur a na ktoré bol uplatnený model CAPM. Komisia uviedla, že zamieta všetky tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT v tomto smere (odôvodnenia 248 až 266 napadnutého rozhodnutia).

29 Po druhé čo sa týka uplatnenia rámca Bazilej II na určenie hypotetického regulatórneho kapitálu, Komisia usúdila, že Luxemburské veľkovojvodstvo sa dopustilo pochybení, v dôsledku ktorých podhodnotilo výšku hypotetického regulatórneho kapitálu spoločnosti FFT, čo viedlo k zníženiu sumy dane splatnej spoločnosťou FFT (odôvodnenia 267 až 276 napadnutého rozhodnutia).

30 Po tretie Komisia konštatovala, že daňový poradca pristúpil k viacerým odpočtom zostávajúceho vlastného imania spoločnosti FFT, ktoré sa odkláňajú od výsledku odvíjajúceho sa od trhu. Predovšetkým usúdila, že v prípade správneho odhadnutia hypotetického regulatórneho kapitálu by vlastné imanie pravdepodobne nebolo vyššie ako regulatórny kapitál. Ďalej Komisia konštatovala, že rozhodnutie daňového poradcu oddeliť zložku vlastných zdrojov nazvanú „vlastné zdroje pokrývajúce finančné investície do spoločností FFNA a FFC“ a prideliť jej nulové odmeňovanie na účely odhadu základu dane spoločnosti FFT je nevhodné. Komisia uviedla, že tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva v tomto smere nie sú presvedčivé (odôvodnenia 277 až 291 napadnutého rozhodnutia).

31 Po štvrté Komisia konštatovala, že rozhodnutie daňového poradcu použiť beta koeficient vo výške 0,29 pri uplatňovaní modelu CAPM na účely určenia návratnosti vlastného imania, ktorá sa má použiť na hypotetický regulatórny kapitál spoločnosti FFT, viedlo ku rozdeleniu priznaniu zisku v prospech spoločnosti FFT, ktoré nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu (odôvodnenia 292 až 301 napadnutého rozhodnutia).

32 Vzhľadom na vyššie uvedené konštatovania Komisia najmä uviedla po prvé, že primeraná úroveň odmeny za funkcie spoločnosti FFT v oblasti financovania a pokladničnej činnosti sa mala stanoviť na základe účtovného vlastného imania, po druhé, že rok 2012 je vhodným referenčným rokom na posúdenie základu dane spoločnosti FFT v Luxembursku, po tretie, že návratnosť vlastného imania pred zdanením vo výške 6,05 % (a 4,3 % po zdanení), ktorú schválilo sporné záväzné daňové stanovisko a ktorá bola vypočítaná pomocou modelu CAPM, je oveľa nižšia ako návratnosť vlastného imania požadovaná vo finančnom sektore, ktorá sa neustále drží na úrovni 10 % a vyššie, a po štvrté, že požadovaná návratnosť vlastného imania je 10 % po zdanení, ktoré sa uplatnia na celkovú sumu účtovného vlastného imania (odôvodnenia 302 až 311 napadnutého rozhodnutia).

33 V druhom rade Komisia zamietla tvrdenie spoločnosti FFT, podľa ktorého skupina Fiat/Chrysler nezískala nijakú výhodu, lebo akékoľvek zvýšenie základu dane v Luxembursku by bolo v plnej miere kompenzované zvýšením odpočtu dane v iných členských štátoch (odôvodnenia 312 až 314 napadnutého rozhodnutia).

34 V treťom rade v Komisia subsidiárne konštatovala, že sporným záväzným daňovým stanoviskom sa v každom prípade udeľuje selektívna výhoda aj v rámci obmedzenejšieho referenčného systému zloženého podľa článku 164 ods. 3 daňového zákonníka a obežníka, na ktorý sa odvoláva Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT, pričom týmito ustanoveniami sa v luxemburskom daňovom práve upravuje princíp nezávislého vzťahu (odôvodnenia 315 až 317 napadnutého rozhodnutia).

35 V štvrtom rade Komisia zamietla tvrdenie spoločnosti FFT, podľa ktorého na preukázanie existencie selektívneho zaobchádzania v jej prospech, ktorá by vyplývala zo sporného záväzného daňového stanoviska, by Komisia musela porovnať toto záväzné daňové stanovisko s praxou luxemburskej daňovej správy vychádzajúcej z obežníka, najmä s záväznými daňovými stanoviskami vydanými iným spoločnostiam pôsobiacim v oblasti financovania a správy pokladnice, ktoré Luxemburské veľkovojvodstvo predložilo Komisii ako reprezentatívnu vzorku svojej praxe v oblasti záväzných daňových stanovísk (odôvodnenia 318 až 336 napadnutého rozhodnutia).

36 V piatom rade Luxemburské veľkovojvodstvo ani spoločnosť FFT neposkytli nijaký dôvod opodstatňujúci selektívne zaobchádzanie so spoločnosťou FFT, ktoré vyplýva zo sporného záväzného daňového stanoviska. Ani Komisia nenašla dôvod opodstatňujúci preferenčné zaobchádzanie so spoločnosťou FFT (odôvodnenia 337 a 338 napadnutého rozhodnutia).

37 Komisia preto vzhľadom na predchádzajúce úvahy konštatovala, že sporným záväzným daňovým stanoviskom bola spoločnosti FFT udelená selektívna výhoda v rozsahu, v akom malo za následok zníženie dane splatnej spoločnosťou FFT predovšetkým z hľadiska všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxemburgu v porovnaní so samostatnými spoločnosťami a subsidiárne z hľadiska systému zdaňovania integrovaných spoločností (odôvodnenia 339 a 340 napadnutého rozhodnutia).

38 Nakoniec Komisia konštatovala, že príjemcom predmetnej výhody je skupina Fiat/Chrysler ako celok vzhľadom na to, že spoločnosť FFT tvorí spolu s ďalšími subjektmi uvedenej skupiny hospodársku jednotku, ktorá mala zo zníženia dane priznaného spoločnosti FFT prospech, lebo toto zníženie dane sa nevyhnutne pretavilo do zníženia podmienok oceňovania úverov v rámci skupiny (odôvodnenia 341 až 345 napadnutého rozhodnutia).

39 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy Komisia konštatovala, že sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje štátnu pomoc a že ide o prevádzkovú pomoc (odôvodnenia 346 a 347 napadnutého rozhodnutia).

40 V časti 8 napadnutého rozhodnutia nazvanej „Nezlučiteľnosť pomoci s vnútorným trhom“ Komisia usúdila, že pomoc poskytnutá spoločnosti FFT je nezlučiteľná s vnútorným trhom. V tomto smere na jednej strane konštatovala, že Luxemburské veľkovojvodstvo sa neodvolalo na nijakú z výnimiek upravených v článku 107 ods. 2 a 3 ZFEÚ, a na druhej strane, že dotknutú pomoc, ktorá je prevádzkovou pomocou, za bežných okolností nemožno považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom (odôvodnenia 348 až 351 napadnutého rozhodnutia).

41 V časti 9 napadnutého rozhodnutia nazvanej „Neoprávnenosť pomoci“ Komisia konštatovala, že Luxemburské veľkovojvodstvo jej podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ neoznámilo plán prijatia sporného záväzného daňového stanoviska a nesplnilo si povinnosť zachovať existujúci stav, ktorá mu vyplýva z tohto článku. V dôsledku toho ide o nezákonnú štátnu pomoc poskytnutú v rozpore s uvedeným ustanovením (odôvodnenia 352 a 353 napadnutého rozhodnutia).

42 V časti 10 napadnutého rozhodnutia nazvanej „Vrátenie pomoci“ Komisia po prvé konštatovala, že tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva v súvislosti s dodržiavaním zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty sú nedôvodné (odôvodnenia 354 až 364 napadnutého rozhodnutia).

43 Po druhé Komisia uviedla, že nemusí uviesť presnú výšku pomoci, ktorá má byť vrátená, lebo stačí, ak napadnuté rozhodnutie obsahuje údaje umožňujúce jeho adresátovi túto výšku určiť bez väčších ťažkostí. V tomto prípade Komisia v napadnutom rozhodnutí navrhla metódu, ktorou možno odstrániť selektívnu výhodu poskytnutú spoločnosti FFT sporným záväzným daňovým stanoviskom, a spresnila, že akceptuje aj inú metódu výpočtu, ktorú Luxemburské veľkovojvodstvo navrhne pred nadobudnutím účinnosti napadnutého rozhodnutia, pokiaľ táto metóda vedie k spoľahlivému odhadu výsledku odvíjajúceho sa od trhu (odôvodnenia 365 až 369 napadnutého rozhodnutia).

44 Po tretie Komisia uviedla, že Luxemburské veľkovojvodstvo musí najskôr vymáhať neoprávnenú pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom a bola poskytnutá prostredníctvom sporného záväzného daňového stanoviska, od spoločnosti FFT. Ak spoločnosť FFT nemôže vrátiť celú výšku pomoci, Luxemburské veľkovojvodstvo musí vymáhať zostávajúcu výšku tejto pomoci od spoločnosti Fiat Chrysler Automobiles NV, ktorá je nástupcom spoločnosti Fiat SpA, keďže tento subjekt riadi skupinu, do ktorej patrí spoločnosť FFT (odôvodnenie 370 napadnutého rozhodnutia).

45 Na záver Komisia uviedla, že Luxemburské veľkovojvodstvo prostredníctvom sporného záväzného daňového stanoviska udelilo neoprávnenú štátnu pomoc spoločnosti FFT a skupine, do ktorej táto spoločnosť patrí, v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, že táto pomoc je nezlučiteľná s vnútorným trhom a že v dôsledku toho ju musí Luxemburské veľkovojvodstvo vymáhať od spoločnosti FFT alebo od spoločnosti Fiat Chrysler Automobiles, ak spoločnosť FFT nevráti celú výšku pomoci (odôvodnenie 371 napadnutého rozhodnutia).

46 Výrok napadnutého rozhodnutia znie takto:

„Článok 1

[Sporné záväzné daňové stanovisko], ktoré umožňuje [spoločnosti FFT] stanovovať svoj základ dane v Luxembursku na ročnom základe počas piatich rokov, predstavuje pomoc podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom a bola poskytnutá neoprávnené [Luxemburským veľkovojvodstvom] v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ.

Článok 2

1. [Luxemburské veľkovojvodstvo] je povinné vymôcť nezlučiteľnú a neoprávnenú pomoc uvedenú v článku 1 od spoločnosti [FFT].

2. Akákoľvek suma, ktorú nebude možné vymôcť od spoločnosti [FFT] v rámci vymáhania opísaného v odseku 1 sa bude vymáhať od spoločnosti Fiat Chrysler Automobiles N.V.

3. Zo súm, ktoré sa majú vrátiť, plynú úroky odo dňa, keď boli poskytnuté príjemcom, až do ich skutočného vrátenia.

4. Úroky sa vypočítajú na zloženom základe v súlade s kapitolou V nariadenia (ES) č. 794/2004.

Článok 3

1. Vrátenie poskytnutej pomoci uvedenej v článku 1 je bezodkladné a účinné.

2. [Luxemburské veľkovojvodstvo] zabezpečí vykonanie tohto rozhodnutia do štyroch mesiacov odo dňa jeho oznámenia.

Článok 4

1. Do dvoch mesiacov od oznámenia tohto rozhodnutia [Luxemburské veľkovojvodstvo] predloží Komisii informácie o metóde použitej na výpočet presnej výšky pomoci.

2. [Luxemburské veľkovojvodstvo] bude informovať Komisiu o pokroku dosiahnutom v súvislosti s vnútroštátnymi opatreniami, ktoré sa prijali na vykonanie tohto rozhodnutia, až do úplného vrátenia pomoci uvedenej v článku 1. Na žiadosť Komisie okamžite predloží informácie o prijatých a plánovaných opatreniach s cieľom splniť toto rozhodnutie.

Článok 5

Toto rozhodnutie je určené Luxemburskému veľkovojvodstvu.“

II. Konanie a návrhy účastníkov konania

A. O písomnej časti konania a o návrhoch účastníkov konania vo veci T-755/15

47 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 30. decembra 2015 podalo Luxemburské veľkovojvodstvo žalobu vo veci T-755/15, ktorou sa domáhalo zrušenia napadnutého rozhodnutia.

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní

48 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 6. júna 2016 Luxemburské veľkovojvodstvo požiadalo, aby vec prejednala a rozhodla rozšírená komora. Všeobecný súd vzal na základe článku 28 ods. 5 svojho Rokovacieho poriadku na vedomie, že vec T-755/15 bola postúpená rozšírenej piatej komore.

49 Keďže 26. septembra 2016 došlo k zmene zloženia komôr Všeobecného súdu, sudca spravodajca bol na základe článku 27 ods. 5 Rokovacieho poriadku pridelený k rozšírenej siedmej komore, ktorej bola v dôsledku toho vec T-755/15 pridelená.

50 Vzhľadom na to, že člen rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu sa nemohol zúčastniť prejednávania veci, predseda Všeobecného súdu rozhodnutím zo 6. februára 2017 určil podpredsedu Všeobecného súdu na doplnenie komory.

51 Predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu rozhodnutím z 12. decembra 2017 vyhovel návrhu sudcu spravodajcu, aby bola vec T-755/15 prejednaná prednostne na základe článku 67 ods. 2 Rokovacieho poriadku.

2. O návrhu na skrátené konanie

52 Osobitným podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 30. decembra 2015 Luxemburské veľkovojvodstvo navrhlo, aby bola vec T-755/15 prejednaná v skrátenom konaní podľa článku 151 Rokovacieho poriadku. Dňa 2. februára 2016 Všeobecný súd rozhodol, že tomuto návrhu nevyhovie.

3. O vedľajších účastníkoch konania

53 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 6. apríla 2016 podalo Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov Komisie.

54 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 7. apríla 2016 podalo Írsko návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov Luxemburského veľkovojvodstva.

55 Predseda piatej komory Všeobecného súdu uznesením z 25. mája 2016 vyhovel návrhom Spojeného kráľovstva a Írska na vstup vedľajšieho účastníka do konania.

56 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 9. novembra 2016 vzalo Spojené kráľovstvo späť svoj návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania.

57 Predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu uznesením z 15. decembra 2016 vymazal Spojené kráľovstvo ako vedľajšieho účastníka konania vo veci T-755/15.

4. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie

58 Podaniami doručenými do kancelárie Všeobecného súdu 29. apríla 2016, 27. júna 2016 a 24. októbra 2016 Luxemburské veľkovojvodstvo požiadalo, aby sa vo vzťahu k Spojenému kráľovstvu a Írsku dôverne zaobchádzalo s určitými informáciami uvedenými v žalobe, v replike, v duplike a v niektorých prílohách k týmto podaniam. Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 3. januára 2017 Luxemburské veľkovojvodstvo informovalo Všeobecný súd, že trvá na svojich žiadostiach o dôverné zaobchádzanie vo vzťahu k Írsku, pokiaľ dôjde k spojeniu vecí T-755/15 a T-759/15.

5. O návrhoch účastníkov konania

59 Luxemburské veľkovojvodstvo navrhuje, aby Všeobecný súd:

– vyhlásil túto žalobu za prípustnú a dôvodnú,

– v prvom rade zrušil napadnuté rozhodnutie,

– subsidiárne zrušil napadnuté rozhodnutie v rozsahu, v akom sa ním nariaďuje vrátenie pomoci,

– zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

60 Írsko, ktoré je vedľajším účastníkom konania na podporu návrhov Luxemburského veľkovojvodstva, navrhuje, aby Všeobecný súd zrušil napadnuté rozhodnutie čiastočne alebo v celom rozsahu.

61 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

– vyhlásil žalobu za nedôvodnú,

– zaviazal Luxemburské veľkovojvodstvo na náhradu trov konania.

B. O písomnej časti konania a o návrhoch účastníkov konania vo veci T-759/15

62 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 29. decembra 2015 podala spoločnosť FFT žalobu vo veci T-759/15, ktorou sa domáhala zrušenia napadnutého rozhodnutia.

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní

63 Keďže 26. septembra 2016 došlo k zmene zloženia komôr Všeobecného súdu, sudca spravodajca bol na základe článku 27 ods. 5 Rokovacieho poriadku pridelený k rozšírenej siedmej komore, ktorej bola v dôsledku toho vec T-759/15 pridelená.

64 Všeobecný súd na návrh siedmej komory 15. februára 2017 rozhodol o postúpení veci rozšírenej komore.

65 Vzhľadom na to, že člen rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu sa nemohol zúčastniť prejednávania veci, predseda Všeobecného súdu rozhodnutím z 23. februára 2017 určil podpredsedu Všeobecného súdu na doplnenie komory.

66 Predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu rozhodnutím z 12. decembra 2017 vyhovel návrhu sudcu spravodajcu, aby bola vec T-759/15 prejednaná prednostne na základe článku 67 ods. 2 Rokovacieho poriadku.

2. O návrhu na skrátené konanie

67 Osobitným podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 29. decembra 2015 spoločnosť FFT navrhla, aby bola vec T-759/15 prejednaná v skrátenom konaní podľa článku 151 Rokovacieho poriadku. Dňa 2. februára 2016 Všeobecný súd rozhodol, že tomuto návrhu nevyhovie.

3. O vedľajších účastníkoch konania

68 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 6. apríla 2016 podalo Spojené kráľovstvo návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov Komisie.

69 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 7. apríla 2016 podalo Írsko návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov spoločnosti FFT.

70 Predseda piatej komory Všeobecného súdu uznesením z 18. júla 2016 vyhovel návrhom Spojeného kráľovstva a Írska na vstup vedľajšieho účastníka do konania.

71 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 9. novembra 2016 vzalo Spojené kráľovstvo späť svoj návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania.

72 Predseda rozšírenej siedmej komory uznesením z 15. decembra 2016 vymazal Spojené kráľovstvo ako vedľajšieho účastníka konania vo veci T-759/15.

4. O návrhoch na dôverné zaobchádzanie

73 Podaniami doručenými do kancelárie Všeobecného súdu 20. mája 2016, 11. júna 2016, 27. júla 2016 a 28. júla 2016 spoločnosť FFT požiadala, aby sa vo vzťahu k Spojenému kráľovstvu a Írsku dôverne zaobchádzalo s určitými informáciami uvedenými v žalobe, vo vyjadrení k žalobe, v replike a v niektorých prílohách k týmto podaniam.

74 V podaní doručenom do kancelárie Všeobecného súdu 17. januára 2017 spoločnosť FFT uviedla, že trvá na svojich návrhoch na dôverné zaobchádzanie vo vzťahu k Írsku, pokiaľ dôjde k spojeniu s vecou T-755/15.

5. O návrhoch účastníkov konania

75 Spoločnosť FFT navrhuje, aby Všeobecný súd:

– vyhlásil žalobu za prípustnú,

– zrušil články 1 až 4 napadnutého rozhodnutia,

– zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

76 Írsko, ktoré je vedľajším účastníkom konania na podporu návrhov spoločnosti FFT, navrhuje, aby Všeobecný súd zrušil napadnuté rozhodnutie čiastočne alebo v celom rozsahu.

77 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

– vyhlásil žalobu za nedôvodnú,

– zaviazal spoločnosť FFT na náhradu trov konania.

C. O spojení vecí na účely ústnej časti konania a o ústnej časti konania vo veciach T-755/15 a T-759/15

1. O spojení vecí

78 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 1. decembra 2016 navrhlo Luxemburské veľkovojvodstvo spojenie vecí T-755/15 a T-759/15 na účely ústnej časti konania a konečného rozhodnutia.

79 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 1. decembra 2016 navrhla aj spoločnosť FFT spojenie vecí T-755/15 a T-759/15 na účely ústnej časti konania a konečného rozhodnutia.

80 Uznesením predsedu rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu z 27. apríla 2018 boli po vypočutí účastníkov konania veci T-755/15 a T-759/15 spojené na účely ústnej časti konania v súlade s článkom 68 ods. 1 Rokovacieho poriadku. Tým istým uznesením sa rozhodlo o vylúčení dôverných údajov zo spisu, ktorý bude mať k dispozícii Írsko.

2. O ústnej časti konania vo veciach T-755/15 a T-759/15

81 Listom doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 7. februára 2017 Luxemburské veľkovojvodstvo požiadalo o uskutočnenie pojednávania v súlade s článkom 106 ods. 2 Rokovacieho poriadku.

82 Listom doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 10. februára 2017 spoločnosť FFT požiadala o uskutočnenie pojednávania v súlade s článkom 106 ods. 2 Rokovacieho poriadku.

83 Všeobecný súd na základe správy sudcu spravodajcu rozhodol o začatí ústnej časti konania vo veciach T-755/15 a T-759/15. V rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania upravených v článku 89 Rokovacieho poriadku Všeobecný súd vyzval účastníkov konania, aby odpovedali na písomné otázky. Účastníci konania reagovali na túto výzvu v stanovenej lehote.

84 Dňa 24. mája 2017 spoločnosť FFT predložila podanie s novými dôkazmi, ku ktorému účastníci konania predložili svoje pripomienky.

85 Ústne prednesy účastníkov konania a ich odpovede na otázky položené Všeobecným súdom boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 21. júna 2018.

III. Právne posúdenie

A. O spojení vecí na účely rozsudku

86 Predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu postúpil podľa článku 19 ods. 2 Rokovacieho poriadku rozšírenej siedmej komore Všeobecného súdu rozhodnutie o spojení vecí T-755/15 a T-759/15 na účely konečného rozhodnutia, ktoré patrilo do jeho právomoci.

87 Keďže účastníci konania boli na pojednávaní vypočutí v súvislosti s prípadným spojením vecí, je vhodné spojiť veci T-755/15 a T-759/15 na účely konečného rozhodnutia z dôvodu ich vzájomnej súvislosti v súlade s článkom 68 ods. 1 Rokovacieho poriadku.

B. O uvádzaných žalobných dôvodoch a o štruktúre preskúmania týchto žalôb

88 Vo veciach T-755/15 a T-759/15 boli podané žaloby o zrušenie napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom označuje sporné záväzné daňové stanovisko za štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a v akom sa v ňom nariaďuje vymáhanie súm, ktoré Luxemburské veľkovojvodstvo nevybralo od spoločnosti FFT a skupiny Fiat/Chrysler ako daň z príjmov právnických osôb.

89 Luxemburské veľkovojvodstvo uvádza na podporu svojej žaloby tri žalobné dôvody.

90 Prvý žalobný dôvod, ktorý v podstate súvisí s podmienkou existencie selektívnej pomoci a s právomocou Komisie v daňovej oblasti, je rozdelený na tri časti. Po prvé sa Luxemburské veľkovojvodstvo domnieva, že pri skúmaní selektívnosti sporného opatrenia Komisia nesprávne usúdila, že vhodným referenčným rámcom je všeobecný režim dane z príjmu právnických osôb (prvá časť). Po druhé Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že Komisia nepreukázala, že sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku zo zvoleného referenčného rámca ani že predstavuje výnimku z princípu nezávislého vzťahu (druhá časť). Po tretie sa Luxemburské veľkovojvodstvo domnieva, že Komisia porušila články 4 a 5 ZEÚ a článok 114 ZFEÚ, keď uskutočnila skrytú daňovú harmonizáciu spočívajúcu v uplatnení princípu nezávislého vzťahu *sui generis* (tretia časť).

91 Druhý žalobný dôvod, ktorý je rozdelený na dve časti, je založený na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ a povinnosti odôvodnenia, ktorú má Komisia podľa článku 296 ZFEÚ, vzhľadom na to, že Komisia nepreukázala existenciu výhody (prvá časť) ani existenciu obmedzenia hospodárskej súťaže (druhá časť).

92 Tretí žalobný dôvod, ktorý je uvedený subsidiárne, je založený na porušení článku 14 ods. 1 nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku [108 ZFEÚ] (Ú. v. ES L 83, 1999, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339). Keďže však toto nariadenie bolo zrušené nariadením Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúcim podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 ZFEÚ (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9), ktoré bolo platné k dátumu prijatia napadnutého rozhodnutia, žalobný dôvod treba chápať v tom zmysle, že je založený na porušení článku 16 ods. 1 posledného uvedeného nariadenia. Tento žalobný dôvod je rozdelený na dve časti. Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že Komisia nariadením vrátenia pomoci porušila zásadu právnej istoty (prvá časť) a jeho právo na obhajobu (druhá časť).

93 Spoločnosť FFT uvádza na podporu svojej žaloby štyri žalobné dôvody.

94 Prvý žalobný dôvod, ktorý je rozdelený na dve časti, je založený na porušení článku 107 ZFEÚ. Na podporu prvej časti svojho prvého žalobného dôvodu spoločnosť FFT tvrdí, že Komisia nesprávne uplatnila pojem selektívna výhoda. V tomto smere uvádza štyri výhrady. Prvá výhrada je založená na nesprávnom určení vhodného referenčného rámca. Druhá výhrada je založená na nesprávnom

uplatnení princípu nezávislého vzťahu v neznámom a nepresnom význame. Tretia výhrada je založená na nepreukázaní poskytnutia výhody skupine Fiat/Chrysler. Štvrtá výhrada je založená na tom, že aj keby sporné záväzné daňové stanovisko predstavovalo výnimku zo všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb, táto výnimka je odôvodnená. Na podporu druhej časti svojho prvého žalobného dôvodu spoločnosť FFT uvádza, že Komisia nepreukázala, že sporné záväzné daňové stanovisko je spôsobilé narušiť hospodársku súťaž.

95 Druhý žalobný dôvod, ktorý je tiež rozdelený na dve časti, je založený na porušení článku 296 druhého odseku ZFEÚ. Komisia si nesplnila povinnosť odôvodnenia tým, že v napadnutom rozhodnutí nevysvetlila, ako z práva Únie vyvodila princíp nezávislého vzťahu a v čom tento princíp spočíva (prvá časť). Komisia ďalej neuviedla dôvody, pre ktoré sa domnieva, že sporné záväzné daňové stanovisko narušuje hospodársku súťaž (druhá časť).

96 Tretí žalobný dôvod je založený na porušení zásady právnej istoty. Spoločnosť FFT tvrdí, že definícia princípu nezávislého vzťahu, ktorú prijala Komisia, vytvára právnu neistotu a zmätok, pokiaľ ide o podmienky, za akých je záväzné daňové stanovisko spôsobilé porušiť pravidlá štátnej pomoci.

97 Štvrtý žalobný dôvod je založený na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery vzhľadom na to, že Komisia sporné záväzné daňové stanovisko nepreskúmala z hľadiska príslušných pravidiel OECD.

98 Z vysvetlenia všetkých predchádzajúcich konštatovaní vyplýva, že Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT uvádzajú, hoci v odlišnom poradí, päť sérií žalobných dôvodov, ktoré sú v podstate založené na týchto porušeniach:

– prvá séria na porušení článkov 4 a 5 ZEÚ v tom zmysle, že postoj Komisie vedie k skrytej daňovej harmonizácii (tretia časť prvého žalobného dôvodu vo veci T-755/15);

– druhá séria na porušení článku 107 ZFEÚ, povinnosti odôvodnenia upravenej v článku 296 ZFEÚ, ako aj zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery tým, že Komisia usúdila, že sporné záväzné daňové stanovisko poskytuje výhodu najmä vzhľadom na to, že toto záväzné daňové stanovisko nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu (druhá časť prvého žalobného dôvodu a prvá časť druhého žalobného dôvodu vo veci T-755/15, druhá a tretia výhrada prvej časti prvého žalobného dôvodu, prvá časť druhého žalobného dôvodu, tretí žalobný dôvod a štvrtý žalobný dôvod vo veci T-759/15);

– tretia séria na porušení článku 107 ZFEÚ v tom zmysle, že Komisia konštatovala selektívnu povahu tejto výhody (prvá časť prvého žalobného dôvodu vo veci T-755/15 a prvá výhrada prvej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-759/15);

– štvrtá séria na porušení článku 107 ZFEÚ a povinnosti odôvodnenia upravenej v článku 296 ZFEÚ v dôsledku konštatovania Komisie, podľa ktorého sporné opatrenie obmedzuje hospodársku súťaž a narúša obchod medzi členskými štátmi (druhá časť druhého žalobného dôvodu vo veci T-755/15 a druhá časť prvého a druhého žalobného dôvodu vo veci T-759/15);

– piata séria na porušení zásady právnej istoty a práva na obhajobu tým, že Komisia nariadila vrátenie spornej pomoci (tretí žalobný dôvod vo veci T-759/15).

99 Všeobecný súd preskúma žalobné dôvody v poradí jednotlivých sérií žalobných dôvodov uvedených v bode 98 tohto rozsudku.

C. O prvej sérii žalobných dôvodov založených na porušení článkov 4 a 5 ZEÚ v tom zmysle, že Komisia pristúpila k skrytej daňovej harmonizácii

100 Luxemburské veľkovojvodstvo v podstate tvrdí, že Komisia prekročila svoje právomoci a porušila články 4 a 5 ZEÚ tým, že pristúpila k skrytej daňovej harmonizácii napriek tomu, že oblasť priamych daní patrí do výlučnej právomoci členských štátov v súlade s článkom 114 ZFEÚ. Ďalej uvádza, že Komisia postupuje ako „odvolací senát vnútroštátnych daňových orgánov“, keď skúma, či sa sporné záväzné daňové stanovisko svojou povahou vymyká normálu z hľadiska luxemburského práva a predpisov OECD.

101 Írsko sa domnieva, že napadnuté rozhodnutie je v rozpore s rozdelením právomocí medzi Úniu a členské štáty, ktoré upravuje najmä článok 3 ods. 6 ZEÚ a článok 5 ods. 1 a 2 ZEÚ, lebo priame zdaňovanie patrí do výlučnej právomoci členských štátov. Usudzuje teda, že Komisia pristúpila k skrytej harmonizácii.

102 Komisia túto argumentáciu spochybňuje.

103 Účastníci konania sa v podstate nezhodnú v otázke, či Komisia porušila pravidlá rozdelenia právomocí tým, že napadnutým rozhodnutím uskutočnila skrytú daňovú harmonizáciu.

104 V tomto smere treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry síce oblasť priamych daní za súčasného vývoja práva Únie patrí do právomoci členských štátov, tie však pri výkone tejto právomoci musia dodržiavať právo Únie (pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovanú judikatúru). Zásahy členských štátov v oblastiach, ktoré v Únii nie sú predmetom harmonizácie, akou je oblasť priamych daní, preto nie sú vylúčené z pôsobnosti právnej úpravy týkajúcej sa kontroly štátnej pomoci. Komisia teda môže určité daňové opatrenie považovať za štátnu pomoc, pokiaľ sú na to splnené podmienky (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28; z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81, a z 25. marca 2015, Belgicko/Komisia, T-538/11, EU:T:2015:188, body 65 a 66).

105 Je pravda, že v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v danej oblasti patrí určenie zdaniteľného základu a rozloženie daňového zaťaženia medzi jednotlivé faktory výroby a jednotlivé hospodárske odvetvia do právomoci členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97).

106 To však neznamená, že článok 107 ZFEÚ sa neuplatní na nijaké daňové opatrenie, ktoré ovplyvňuje najmä zdaniteľný základ zohľadňovaný daňovými orgánmi. Ak totiž také opatrenie v skutočnosti predstavuje diskrimináciu medzi spoločnosťami, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii z hľadiska cieľa sledovaného týmto daňovým opatrením, a teda priznáva príjemcom opatrenia selektívne výhody uprednostňujúce „určité“ podniky alebo výrobu „určitých“ tovarov, môže sa považovať za štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).

107 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že Komisia je oprávnená dbať na dodržiavanie článku 107 ZFEÚ, a preto jej nemožno vytýkať, že prekročila svoje právomoci, keď skúmala sporné záväzné daňové stanovisko s cieľom zistiť, či predstavuje štátnu pomoc, a ak áno, či je zlučiteľná s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

108 Luxemburské veľkovojvodstvo teda nesprávne tvrdí, že Komisia postupovala ako odvolací daňový senát Luxemburského veľkovojvodstva, lebo Komisia len vykonala svoje právomoci podľa článku 107 ZFEÚ, keď skúmala, či je sporné záväzné daňové stanovisko v súlade s právom v oblasti štátnej pomoci.

109 Za týchto okolností treba konštatovať, že Komisia prijatím napadnutého rozhodnutia neporušila články 4 a 5 ZEÚ ani článok 114 ZFEÚ.

110 Tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a Írska tento záver nemôžu vyvrátiť.

111 Po prvé v rozsahu, v akom Luxemburské veľkovojvodstvo a Írsko tvrdia, že Komisia uskutočnila skrytú daňovú harmonizáciu, keď odhliadnuc od luxemburskej právnej úpravy konštatovala, že výpočet dane nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, pričom sa odvolávala na ustanovenia, ktoré nie sú súčasťou luxemburského daňového systému, toto tvrdenie je potrebné zamietnuť ako nedôvodné.

112 Z judikatúry uvedenej v bode 105 tohto rozsudku totiž síce vyplýva, že Komisia za súčasného vývoja práva Únie nie je oprávnená samostatne vymedziť tzv. „bežné“ zdanenie integrovaného podniku bez ohľadu na vnútroštátnu daňovú právnu úpravu.

113 Tzv. „bežné“ zdanenie je síce vymedzené vnútroštátnou daňovou právnou úpravou a samotnú existenciu výhody je potrebné preukázať vzhľadom na toto zdanenie, ako však bolo pripomenuté v bode 106 tohto rozsudku, daňové opatrenie ovplyvňujúce daňový základ zohľadňovaný daňovými orgánmi môže patriť do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Komisia teda skúmaním otázky, či je sporné záväzné daňové stanovisko v súlade s pravidlami štátnej pomoci, neuskutočnila „daňovú harmonizáciu“, ale vykonala svoju právomoc, ktorú jej priznáva článok 107 ods. 1 ZFEÚ, pričom v konkrétnom prípade najmä skúmala, či uvedené záväzné daňové stanovisko poskytuje svojmu príjemcovi výhodu v porovnaní s tzv. „bežným“ zdanením, ktoré vymedzuje vnútroštátna daňová právna úprava.

114 Po druhé Luxemburské veľkovojvodstvo a Írsko tvrdia, že napadnuté rozhodnutie vytvára „úplnú právnu neistotu“ nielen v členských štátoch, ale aj v tretích štátoch, že toto opatrenie ostro kritizovali najmä predstavitelia Spojených štátov amerických, že ide o nezákonný „precedens“, v dôsledku ktorého musia členské štáty oznamovať všetky svoje záväzné daňové stanoviská a ktoré spochybňuje ich existujúce záväzné daňové stanoviská. Také tvrdenia treba zamietnuť ako nedôvodné.

115 Na jednej strane z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, že Komisia konštatovala, že každé záväzné daňové stanovisko automaticky predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ. Pokiaľ totiž také záväzné daňové stanovisko nepriznáva selektívnu výhodu najmä v tom zmysle, že nevedie k zníženiu daňového zaťaženia svojho príjemcu v dôsledku výnimky z pravidiel „bežného“ zdaňovania, nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ a nevzťahuje sa naň oznamovacia povinnosť podľa článku 2 nariadenia 2015/1589.

116 Na druhej strane na rozdiel od tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva a Írska napadnuté rozhodnutie nie je spôsobilé vytvoriť „úplnú právnu neistotu“ v členských štátoch alebo tretích štátoch. Ide totiž len o uplatnenie článkov 107 a 108 ZFEÚ na sporné záväzné daňové stanovisko, pričom podľa týchto ustanovení je verejné opatrenie predstavujúce pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom zakázané a túto pomoc je potrebné vrátiť.

117 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že žalobný dôvod, podľa ktorého Komisia uskutočnila skrytú daňovú harmonizáciu, je potrebné zamietnuť ako nedôvodný.

D. O druhej sérii žalobných dôvodov založených na neexistencii výhody

1. Úvodné pripomienky

118 Na úvod treba pripomenúť, že podľa judikatúry je na to, aby bolo opatrenia označené ako štátna pomoc, potrebné splnenie všetkých podmienok článku 107 ZFEÚ. Z ustálenej judikatúry teda vyplýva, že na to, aby bolo opatrenie posúdené ako štátna pomoc v zmysle tohto ustanovenia, musí ísť po prvé o zásah zo strany štátu alebo prostredníctvom štátnych prostriedkov, po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, po tretie musí poskytovať príjemcovi selektívnu výhodu a po štvrté musí narúšať alebo ohrozovať hospodársku súťaž (pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40 a citovanú judikatúru).

119 V prejednávanej veci treba poukázať na to, že ako vyplýva z bodov 21 až 37 tohto rozsudku, Komisia v napadnutom rozhodnutí skúmala súčasne obe kritériá – existenciu výhody a selektívnosť predmetného opatrenia.

120 Konkrétne Komisia na jednej strane v prvom rade usúdila, že sporné záväzné daňové stanovisko priznáva spoločnosti FFT selektívnu výhodu z hľadiska všeobecného luxemburského systému dane z príjmov právnických osôb vzhľadom na to, že metodika použitá v uvedenom záväznom daňovom stanovisku nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je nevyhnutne neoddeliteľnou súčasťou posudzovania daňových opatrení priznaných spoločnostiam určitej skupiny zo strany Komisie na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ bez ohľadu na to, či členský štát tento princíp začlenil do svojho vnútroštátneho právneho poriadku, pričom podľa tohto princípu majú byť transakcie v rámci skupiny odmeňované takým spôsobom, akoby išlo o rokovania medzi nezávislými podnikmi (ďalej len „princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v napadnutom rozhodnutí“) (pozri odôvodnenia 219 až 231 napadnutého rozhodnutia a najmä jeho odôvodnenie 228). Komisia teda v odôvodneniach 234 až 311 napadnutého rozhodnutia vysvetlila svoje úvahy, podľa ktorých metóda určenia zdaniteľného zisku spoločnosti FFT použitá v spornom záväznom daňovom stanovisku neumožňuje dospieť k spoľahlivému odhadu výsledku dosiahnutého za trhových podmienok (nezávislý trhový výsledok).

121 Na jednej strane a subsidiárne Komisia konštatovala, že sporné záväzné daňové stanovisko priznáva spoločnosti FFT výhodu z dôvodu, že predstavuje výnimku z článku 164 ods. 3 daňového zákonníka a z obežníka, ktoré v luxemburskom práve upravujú princíp nezávislého vzťahu (pozri odôvodnenia 316 a 317 napadnutého rozhodnutia). Komisia teda odkázala na svoj názor, podľa ktorého metóda použitá v spornom záväznom daňovom stanovisku neumožňuje dospieť k spoľahlivému odhadu trhového výsledku, ktorú uskutočnila v rámci svojich hlavných úvah (pozri odôvodnenia 234 až 311 napadnutého rozhodnutia).

122 Prístup Komisie spočívajúci v súčasnom posudzovaní kritéria výhody a selektívnosti nie je sám osebe nesprávny, lebo ako uvádza Komisia, skúma sa výhoda i jej selektívna povaha. Všeobecný súd však považuje za vhodné v prvom rade preskúmať, či Komisia mala najprv konštatovať existenciu výhody a až následne sa v prípade potreby zaoberať otázkou, či sa má táto výhoda považovať za selektívnu.

123 V tomto smere treba poukázať na to, že niektoré tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT, okrem iného tvrdenia uvedené v druhej časti prvého žalobného dôvodu Luxemburského veľkovojvodstva, sú síce prezentované v tom zmysle, že sa týkajú selektívnosti sporného opatrenia, Všeobecný súd sa však domnieva, že sa nimi žalobcovia domáhajú aj určenia, že Komisia nesprávne konštatovala, že predmetné opatrenie priznáva spoločnosti FFT výhodu. Všeobecný súd preto preskúma tvrdenia uvedené v druhej časti prvého žalobného dôvodu Luxemburského veľkovojvodstva spolu so žalobnými dôvodmi spochybňujúcimi záver Komisie, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko priznalo spoločnosti FFT výhodu.

124 Vzhľadom na tieto pripomienky Všeobecný súd preskúma žalobné dôvody uvedené na podporu argumentácie, podľa ktorej spoločnosti FFT nebola priznaná výhoda, takým spôsobom, že po prvé rozlíši výhrady voči primárnemu odôvodneniu Komisie a následne po druhé výhrady voči subsidiárnemu odôvodneniu. Nakoniec Všeobecný súd po tretie preskúma výhradu Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorej Komisia nepreukázala existenciu výhody na úrovni skupiny Fiat/Chrysler.

2. O primárnom odôvodnení Komisie, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku zo všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku

125 Žalobné dôvody, ktorými Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT spochybňujú primárne posúdenie výhody zo strany Komisie, sa dajú zhrnúť takto. Po prvé Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT s podporou Írska spochybňujú existenciu princípu nezávislého vzťahu v podobe, v akej ho Komisia opisuje v napadnutom rozhodnutí, a jeho uplatnenie zo strany Komisie ako kritéria na posúdenie existencie selektívnej výhody. Po druhé Luxemburské veľkovojvodstvo spochybňuje záver Komisie, podľa ktorého metóda použitá v spornom záväznom daňovom stanovisku na určenie výšky dane, ktorú mala spoločnosť FFT zaplatiť, nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

a) O žalobných dôvodoch založených na nesprávnom uplatnení princípu nezávislého vzťahu v oblasti kontroly štátnej pomoci

126 Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT Komisii v podstate vytýkajú, že určila princíp nezávislého vzťahu vyplývajúci z práva Únie v rozpore s daňovou autonómiou členských štátov a že sporné záväzné daňové stanovisko skúmala z hľadiska tohto princípu bez zohľadnenia luxemburského práva. Ďalej tvrdia, že Komisia uplatnením princípu nezávislého vzťahu opísaného v napadnutom rozhodnutí porušila zásadu právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, ako aj svoju povinnosť odôvodnenia.

127 Komisia túto argumentáciu spochybňuje.

128 Treba pripomenúť, že v odôvodneniach 219 až 231 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že za účelom určenia existencie selektívnej výhody môže preskúmať, či sa také záväzné daňové stanovisko, aké je predmetom prejednávanej veci, odchyľuje od princípu nezávislého vzťahu opísaného v napadnutom rozhodnutí. Spresnila tiež obrysy tohto princípu nezávislého vzťahu.

129 V prvom rade treba poukázať na to, že ako vyplýva najmä z odôvodnení 216, 231 a 311 napadnutého rozhodnutia, skúmanie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu opísaného Komisiou v napadnutom rozhodnutí je súčasťou jej primárneho posudzovanie selektívnej výhody. Ako vyplýva z odôvodnení 216, 219 a 301 napadnutého rozhodnutia, toto posudzovanie spočíva v skúmaní otázky, či sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku zo všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku. V tomto smere treba poukázať na to, že Komisia predtým v odôvodneniach 194 až 199 napadnutého rozhodnutia uviedla, že cieľom všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku je zdaniť zisky všetkých spoločností so sídlom v Luxembursku bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú integrované, a že tieto dva typy spoločností sa z hľadiska tohto cieľa nachádzajú v podobnej skutkovej a právnej situácii.

130 Pokiaľ ide o vymedzenie princípu nezávislého vzťahu, Komisia v odôvodneniach 222 a 225 napadnutého rozhodnutia uviedla, že podľa tohto princípu by transakcie v rámci skupiny mali byť odmeňované takým spôsobom, akoby išlo o rokovania medzi nezávislými podnikmi. V odôvodnení 226 napadnutého rozhodnutia ďalej uviedla, že cieľom tohto princípu je zabezpečiť, aby sa s transakciami v rámci skupiny na daňové účely zaobchádzalo s prihliadnutím na výšku zisku, ktorý by sa dosiahol, keby transakciu uzavreli samostatné podniky. Komisia okrem toho na pojednávaní uviedla, že princíp nezávislého vzťahu podľa jej názoru predstavuje nástroj na posúdenie cenovej úrovne transakcií v rámci skupiny.

131 Pokiaľ ide o právnu povahu princípu nezávislého vzťahu, Komisia v odôvodnení 228 napadnutého rozhodnutia usúdila, že princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutnou súčasťou skúmania daňových opatrení priznaných spoločnostiam v skupine podľa článku 107 ZFEÚ bez ohľadu na to, či členský štát tento princíp začlenil do vnútroštátneho právneho poriadku. Spresnila, že ňou uplatňovaný princíp nezávislého vzťahu je všeobecnou zásadou rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti a vyplýva z uplatňovania článku 107 ZFEÚ. Komisia pri tomto konštatovaní vychádzala z rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), ktorý sa týkal daňového režimu koordinačných centier v Belgicku a v ktorom Súdny dvor konštatoval, že metóda určovania zdaniteľných príjmov používaná v rámci tohto režimu poskytuje uvedeným centrám selektívnu výhodu. Konkrétne Komisia odkázala na bod 96 uvedeného rozsudku, v ktorom Súdny dvor konštatoval, že metóda určovania zdaniteľných príjmov týchto centier „neumožňuje dospieť k prevodným cenám blízkym cenám používaným v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“.

132 Pokiaľ ide o uplatnenie princípu nezávislého vzťahu, Komisia v odôvodnení 227 napadnutého rozhodnutia uviedla, že „Komisia preto na posúdenie toho, či [Luxemburské veľkovojvodstvo] udelilo spoločnosti FFT selektívnu výhodu, musí overiť, či sa metóda prijatá luxemburskou daňovou správou v [spornom záväznom daňovom stanovisku] na účely stanovenia zdaniteľného zisku spoločnosti FFT v Luxembursku odkláňa od metódy vedúcej k spoľahlivému odhadu výsledku odvíjajúceho sa od trhu, a teda aj od princípu nezávislého vzťahu“. V odôvodnení 228 napadnutého rozhodnutia ďalej uviedla, že princíp nezávislého vzťahu sa uplatňuje s cieľom určiť, či zdaniteľný zisk spoločnosti patriacej do skupiny na účely výpočtu dane z príjmu právnických osôb bol vypočítaný s uplatnením metódy, ktorá sa približuje trhovým podmienkam tak, aby táto spoločnosť nezískala priaznivejšie zaobchádzanie pri uplatnení všeobecného systému dane z príjmu právnických osôb oproti zaobchádzaniu s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk sa stanovuje podľa trhu.

133 Treba teda preskúmať, či Komisia bola oprávnená posudzovať sporné opatrenie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu opísaného v napadnutom rozhodnutí a vysvetleného v bodoch 130 až 132 tohto rozsudku, ktorý spočíva v overení, či sú transakcie v rámci skupiny odmeňované takým spôsobom, akoby boli vyjednané za trhových podmienok.

134 Ako bolo uvedené v bode 104 tohto rozsudku, podľa ustálenej judikatúry síce oblasť priamych daní za súčasného vývoja práva Únie patrí do právomoci členských štátov, tie však pri výkone tejto právomoci musia dodržiavať právo Únie (pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovanú judikatúru). Zásahy členských štátov v oblasti priamych daní sa teda síce týkajú otázok, ktoré v Únii nie sú harmonizované, napriek tomu však nie sú vylúčené z pôsobnosti právnej úpravy týkajúcej sa kontroly štátnej pomoci.

135 Z toho vyplýva, že Komisia môže určité daňové opatrenie považovať za štátnu pomoc, pokiaľ sú na to splnené podmienky (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81). Členské štáty totiž musia pri výkone svojich právomocí v daňovej oblasti dodržiavať právo Únie (rozsudok z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). Členské štáty sa teda v tejto súvislosti musia zdržať prijatia opatrení, ktoré môžu predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom.

136 Čo sa však týka podmienky, podľa ktorej musí sporné opatrenie poskytovať ekonomickú výhodu, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sa za štátnu pomoc považujú zásahy, ktoré sú bez ohľadu na formu spôsobilé priamo alebo nepriamo zvýhodniť podniky alebo ktoré treba považovať za ekonomickú výhodu, ktorú by prijímajúci podnik za normálnych trhových podmienok nezískal (pozri rozsudky z 2. septembra 2010, Komisia/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a citovanú judikatúru, a z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

137 Presnejšie opatrenie, ktorým verejné orgány priznajú určitým podnikom zvýhodnené daňové zaobchádzanie, ktoré – hoci nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov – stavia svojho príjemcu do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; pozri tiež rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovanú judikatúru).

138 V prípade daňových opatrení možno existenciu zvýhodnenia preukázať len vo vzťahu k tzv. „bežnému“ zdaneniu (rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takéto opatrenie teda poskytuje svojmu príjemcovi ekonomickú výhodu, pokiaľ znižuje náklady obvykle zaťažujúce rozpočet podniku, a hoci nepredstavuje dotáciu v úzkom zmysle slova, má rovnakú povahu a rovnaké účinky (rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).

139 V dôsledku toho je na účely určenia existencie daňového zvýhodnenia potrebné porovnať situáciu príjemcu vyplývajúcu z uplatnenia sporného opatrenia s jeho situáciou v prípade neexistencie sporného opatrenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La Mancha/Komisia, C-91/17 P a C-92/17 P, neuverejnený, EU:C:2018:284, bod 114) a s uplatnením bežných pravidiel zdaňovania.

140 V súvislosti s určovaním daňového postavenia integrovanej spoločnosti, ktorá je súčasťou skupiny podnikov, je potrebné na úvod zdôrazniť, že ceny transakcií v rámci skupiny uskutočňovaných touto spoločnosťou nie sú určované v trhových podmienkach. Tieto ceny sú totiž dojednané medzi spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny, takže nepodliehajú trhovým silám.

141 Keď však vnútroštátne daňové právo nerozlišuje medzi integrovanými podnikmi a samostatnými podnikmi na účely ich zdanenia daňou z príjmov právnických osôb, toto právo zdaňuje zisk z hospodárskej činnosti integrovaného podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočňovaných za trhové ceny. Za týchto okolností treba konštatovať, že keď Komisia posudzuje daňové opatrenie priznané takému integrovanému podniku na základe právomoci, ktorá jej vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ, môže porovnať daňové zaťaženie tohto integrovaného podniku vyplývajúce z uplatnenia uvedeného daňového opatrenia s daňovým zaťažením vyplývajúcim z uplatnenia bežných pravidiel zdaňovania, ktoré vnútroštátne právo stanovuje pre podnik v porovnateľnej skutkovej situácii pôsobiaci v trhových podmienkach.

142 Napokon ako Komisia správne uviedla v napadnutom rozhodnutí, tieto závery potvrdzuje rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), ktorý sa týkal belgického daňového práva, podľa ktorého sa s integrovanými spoločnosťami a samostatnými spoločnosťami zaobchádza rovnako. Súdny dvor totiž v bode 95 tohto rozsudku uznal potrebu porovnať režim pomoci predstavujúci výnimku „so všeobecným daňovým režimom na základe rozdielov medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“.

143 Ak v tomto smere vnútroštátne orgány prostredníctvom uvedeného daňového opatrenia priznaného integrovanej spoločnosti akceptovali určitú cenovú úroveň transakcie v rámci skupiny, článok 107 ods. 1 ZFEÚ umožňuje Komisii preskúmať, či táto cenová úroveň zodpovedá cenovej úrovni, ktorá by sa uplatnila v trhových podmienkach, aby zistila, či z nej vyplýva zníženie obvyklého daňového zaťaženia rozpočtu dotknutého podniku, čím tento podnik získava výhodu v zmysle uvedeného článku. Princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v napadnutom rozhodnutí vtedy predstavuje nástroj umožňujúci toto posúdenie v rámci výkonu právomocí, ktoré Komisii vyplývajú z článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Komisia napokon v odôvodnení 225 napadnutého rozhodnutia správne uviedla, že princíp nezávislého vzťahu predstavuje „referenčné kritérium“ na stanovenie toho, či integrovaná spoločnosť má k dispozícii výhodu podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ v dôsledku daňového opatrenia, v ktorom sú stanovené jej transferové ceny.

144 Okrem toho treba uviesť, že keď Komisia použije tento nástroj na účely posúdenia, či zdaniteľný zisk integrovaného podniku vyplývajúci z daňového opatrenia zodpovedá spoľahlivému odhadu zdaniteľného zisku dosiahnutého v trhových podmienkach, môže konštatovať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ len pod podmienkou, že rozdiel medzi oboma porovnávanými faktormi presahuje rámec nepresností vyplývajúce z metódy použitej na získanie uvedeného odhadu.

145 V prejednávanej veci sa sporné záväzné daňové stanovisko týka určenia odmeny spoločnosti FFT za jej činnosti v oblasti financovanie v rámci skupiny a pokladničné činnosti na účely stanovenia jej zdaniteľného zisku podľa luxemburského daňového zákonníka, ktorý bez ohľadu na to, či sa majú pravidlá bežného zdaňovania určiť široko alebo reštriktívne, smeruje k tomu, aby sa integrované podniky a samostatné podniky v Luxembursku zdaňovali rovnako, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb. Komisia teda mohla preskúmať, či je zdaniteľný zisk spoločnosti FFT vyplývajúci z uplatnenia sporného záväzného daňového stanoviska nižší ako daňové zaťaženie spoločnosti FFT v prípade neexistencie uvedeného záväzného daňového stanoviska a uplatnenia pravidiel bežného zdaňovania podľa luxemburského práva. Keďže spoločnosť FFT je integrovaným podnikom a luxemburský daňový zákonník zdaňuje zisk z hospodárskej činnosti integrovaného podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočnených za trhové ceny, je v rámci skúmania sporného záväzného daňového stanoviska potrebné porovnať zdaniteľný zisk spoločnosti FFT vyplývajúci z uplatnenia tohto záväzného daňového stanoviska so situáciou vyplývajúcou z uplatnenia pravidiel bežného zdaňovania podľa luxemburského práva v prípade podniku v porovnateľnej skutkovej situácii, ktorý vykonáva svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže. Ak v tejto súvislosti sporné záväzné daňové stanovisko akceptovalo určitú cenovú úroveň transakcií v rámci skupiny, je potrebné preskúmať, či táto cenová úroveň zodpovedá cenovej úrovni uplatňovanej v trhových podmienkach.

146 V tejto súvislosti treba uviesť, že pokiaľ ide o posudzovanie otázky, či integrovaný podnik získal výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, Komisii nemožno vytýkať použitie metódy na určovanie transferového oceňovania, ktorú v konkrétnom prípade považuje za vhodnú na preskúmanie úrovne transferového oceňovania určitej transakcie alebo viacerých úzko prepojených transakcií, ktoré sú súčasťou sporného opatrenia. Komisii však prináleží odôvodniť voľbu metódy.

147 Komisia síce správne poukázala na to, že formálne nie je viazaná smernicou OECD, táto smernica však vychádza z významných prác uskutočnených skupinou renomovaných odborníkov, odráža konsenzus v oblasti transferového oceňovania dosiahnutý na medzinárodnej úrovni a v dôsledku toho má jednoznačný praktický význam pri výklade otázok týkajúcich sa transferového oceňovania, ako Komisia uznala v odôvodnení 87 napadnutého rozhodnutia.

148 Komisia teda správne usúdila, že v rámci posudzovania v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ môže skúmať, či sú transakcie v rámci skupiny odmeňované takým spôsobom, akoby boli vyjednané v trhových podmienkach. Toto konštatovanie nie je spochybnené ďalšími tvrdeniami Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT.

149 Po prvé čo sa týka tvrdenia spoločnosti FFT, podľa ktorého Komisia pre svoj princíp nezávislého vzťahu neuviedla nijaký právny základ, treba určite poukázať na to, že Komisia v odôvodneniach 228 a 229 napadnutého rozhodnutia vysvetlila, že princíp nezávislého vzťahu opísaný v napadnutom rozhodnutí existuje nezávisle od toho, či bol tento princíp začlenený do vnútroštátneho právneho poriadku. Ďalej uviedla, že neskúma, či je sporné záväzné daňové stanovisko v súlade s princípom nezávislého vzťahu upraveným v článku 164 ods. 3 daňového zákonníka alebo v obežníku, ktoré zakotvujú princíp nezávislého vzťahu v luxemburskom práve. Komisia rovnako potvrdila, že princíp nezávislého vzťahu, ktorý uplatnila, sa líši od princípu stanoveného v článku 9 modelovej zmluvy OECD.

150 Komisia však v odôvodnení 228 napadnutého rozhodnutia rovnako uviedla, že princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutnou súčasťou posudzovania daňových opatrení priznaných spoločnostiam skupiny podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ a že princíp nezávislého vzťahu je všeobecnou zásadou rovnakého zaobchádzania v daňovej oblasti, ktorá vyplýva z uplatnenia článku 107 ZFEÚ.

151 Z napadnutého rozhodnutia teda vyplýva, že princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou predstavuje nástroj, ktorý oprávnene použila v rámci skúmania uskutočneného na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

152 Je pravda, že na pojednávaní Komisia tvrdila, že princíp nezávislého vzťahu opísaný v napadnutom rozhodnutí nevyplýva z práva Únie ani z medzinárodného práva, ale je vlastný bežnému systému zdaňovania, ktorý stanovuje vnútroštátne právo. Komisia teda tvrdí, že ak si členský štát v rámci svojho vnútroštátneho daňového systému zvolí prístup samostatného právneho subjektu, podľa ktorého je daňové právo naviazané na právne subjekty, a nie na hospodárske subjekty, princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutným dôsledkom tohto prístupu, ktorý je v dotknutom členskom štáte záväzný bez ohľadu na to, či bol princíp nezávislého vzťahu explicitne alebo implicitne začlenený do vnútroštátneho práva.

153 Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT v tomto smere na pojednávaní uviedli, že Komisia týmito tvrdeniami podľa všetkého mení svoje stanovisko k princípu nezávislého vzťahu opísanému v napadnutom rozhodnutí. Za predpokladu, že sa potvrdí výklad presadzovaný Luxemburským veľkovojvodstvom a spoločnosťou FFT, však treba v každom prípade poukázať na to, že Komisia nemôže na pojednávaní zmeniť právny základ princípu nezávislého vzťahu, ktorý opísala v napadnutom rozhodnutí (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. júna 1998, British Airways a i./Komisia, T-371/94 a T-394/94, EU:T:1998:140, bod 116). V každom prípade treba konštatovať, že spresnenie uvedené na pojednávaní nespochybňuje konštatovanie z uvedené v bode 151 tohto rozsudku, podľa ktorého z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že princíp nezávislého vzťahu je súčasťou preskúmania podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Zo všetkých písomných podaní Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT napokon vyplýva, že títo žalobcovia skutočne chápu napadnuté rozhodnutie v tom zmysle, že princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v napadnutom rozhodnutí je súčasťou posudzovania vnútroštátneho daňového opatrenia podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

154 Treba teda zamietnuť tvrdenie spoločnosti FFT, podľa ktorého Komisia neuviedla nijaký právny základ princípu nezávislého vzťahu opísaného v napadnutom rozhodnutí.

155 Po druhé v rozsahu, v akom spoločnosť FFT tvrdí, že Komisia nespresnila obsah princípu nezávislého vzťahu opísaného v napadnutom rozhodnutí, stačí uviesť, že z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že ide o nástroj umožňujúci overiť, či sú transakcie v rámci skupiny odmeňované takým spôsobom, akoby išlo o rokovania medzi nezávislými podnikmi (pozri bod 151 tohto rozsudku). Toto tvrdenie je teda potrebné zamietnuť.

156 Po tretie Luxemburské veľkovojvodstvo Komisii v podstate vytýka, že sporné záväzné daňové stanovisko preskúmala z hľadiska princípu nezávislého vzťahu opísaného v napadnutom rozhodnutí, hoci ide o kritérium, ktoré je luxemburskému daňovému právu cudzie. Tvrdí, že princíp nezávislého vzťahu, ktorý Komisia opísala v napadnutom rozhodnutí, jej umožňuje stanovovať na účely určenia zdaniteľného zisku metodické normy, ktoré nie sú súčasťou vnútroštátnych právnych predpisov, čo má za následok skrytú harmonizáciu v oblasti priamych daní, ktorá je v rozpore s daňovou autonómiou členských štátov. Toto tvrdenie však treba zamietnuť.

157 V tomto smere totiž stačí pripomenúť, že ako je uvedené v bodoch 138 a 141 tohto rozsudku, tzv. „bežné“ zdanenie je síce vymedzené vnútroštátnou daňovou právnou úpravou a samotnú existenciu výhody je potrebné preukázať vzhľadom na toto zdanenie, pravdou však zostáva, že ak vnútroštátne predpisy stanovujú, že integrované spoločnosti sa zdaňujú za rovnakých podmienok ako samostatné spoločnosti, článok 107 ods. 1 ZFEÚ umožňuje Komisii overovať, či cenová úroveň transakcií v rámci skupiny akceptovaná vnútroštátnymi orgánmi na účely určenia daňového základu integrovaného podniku zodpovedá cenovej úrovni, ktorá by sa uplatnila v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže.

158 V dôsledku toho Komisia skúmaním, či metóda schválená vnútroštátnym daňovým opatrením vedie k výsledku stanovenému v súlade s princípom nezávislého vzťahu vymedzeným v bode 151 tohto rozsudku, neprekračuje svoje právomoci.

159 Okrem toho pokiaľ ide o tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT, podľa ktorých Komisia uskutočnila posúdenie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu bez skúmania existencie výhody podľa vnútroštátneho daňového práva, stačí poukázať na to, že z odôvodnení 231, 266, 276, 291, 301 a 339 napadnutého rozhodnutia jasne vyplýva, že Komisia skúmala, či sporné záväzné daňové stanovisko vedie k zníženiu daňového zaťaženia spoločnosti FFT v porovnaní s daňovým zaťažením, ktorému by podliehala za bežných okolností na základe luxemburských daňových predpisov. Naozaj sa teda usilovala preskúmať, či sporné záväzné daňové stanovisko viedlo k zníženiu daňového zaťaženia podľa vnútroštátnych právnych predpisov. Komisia síce v tejto súvislosti uskutočnila preskúmanie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu, ako je však uvedené v bode 151 tohto rozsudku, tento princíp použila ako nástroj, pomocou ktorého dokáže overiť, či bola úroveň transferového oceňovania spoločnosti FFT umelo znížená v porovnaní so situáciou, v ktorej by sa ceny tvorili podľa trhových podmienok. V dôsledku toho tvrdenie, podľa ktorého Komisia nahradila luxemburskú daňovú právnu úpravu cudzou normou, musí byť zamietnuté.

160 Po štvrté spoločnosť FFT a Írsko v podstate tvrdia, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nenáležite konštatovala existenciu všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti.

161 Je síce pravda, že Komisia v odôvodnení 228 napadnutého rozhodnutia uviedla, že princíp nezávislého vzťahu predstavuje všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti, ktorá patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Takú formuláciu však nemožno vytrhnúť z kontextu a nemožno ju vykladať v tom zmysle, že Komisia konštatovala existenciu všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti daní, ktorá vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ, v dôsledku čoho by sa pôsobnosť uvedeného článku príliš rozšírila.

162 V každom prípade z odôvodnení 222 až 231 a najmä z odôvodnení 226 a 229 napadnutého rozhodnutia nepriamo, ale nevyhnutne vyplýva, že Komisia poňala princíp nezávislého vzťahu opísaný v napadnutom rozhodnutí len ako nástroj, pomocou ktorého mohla kontrolovať, či sú transakcie v rámci skupiny odmeňované takým spôsobom, akoby išlo o rokovania medzi nezávislými podnikmi. Tvrdenie spoločnosti FFT a Írska nemôže spochybniť konštatovanie uvedené v bode 146 tohto rozsudku, podľa ktorého Komisia v rámci posudzovania na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ bola oprávnená skúmať, či sú transakcie v rámci skupiny odmeňované takým spôsobom, akoby boli vyjednané v trhových podmienkach.

163 Tvrdenie spoločnosti FFT a Írska v tomto smere je teda potrebné zamietnuť.

164 Po piate spoločnosť FFT Komisii vytýka, že sa v napadnutom rozhodnutí odchýlila od chápania princípu nezávislého vzťahu v rozhodnutí o začatí konania vo veci formálneho zisťovania. V tomto smere tvrdí, že Komisia v bodoch 14 a 62 rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania odkázala na článok 9 modelovej zmluvy OECD.

165 V tejto súvislosti treba poukázať na to, že spoločnosť FFT nevyvodzuje nijaký právny dôsledok zo svojho tvrdenia, podľa ktorého sa princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v napadnutom rozhodnutí líši od princípu nezávislého vzťahu, na ktorý Komisia odkázala v rozhodnutí o začatí konania. Toto tvrdenie v dôsledku toho treba zamietnuť ako neúčinné.

166 V každom prípade toto tvrdenie treba zamietnuť aj ako nedôvodné.

167 Na jednej strane totiž Komisia síce v bode 14 rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania odkázala na „princíp nezávislého vzťahu uvedený v článku 9 [modelovej zmluvy OECD]“, tento odkaz je však súčasťou časti nazvanej „Úvod do záväzných daňových stanovísk v oblasti transferového oceňovania“. Z bodu 14 rozhodnutia o začatí konania, na ktorý sa odvoláva spoločnosť FFT, nevyplýva, že Komisia vo svojom predbežnom hodnotení vychádzala z článku 9 modelovej zmluvy OECD. Rovnako Komisia síce v odôvodnení 62 rozhodnutia o začatí konania, na ktorý sa odvoláva

spoločnosť FFT, odkázala na smernicu OECD, na tento dokument však odkázala len ako na „referenčný dokument“ alebo „vhodné usmernenia“. Takéto chápanie však nie je odlišné od ponímania, ktoré Komisia uplatnila v napadnutom rozhodnutí.

168 Na druhej strane treba konštatovať, že z odôvodnení 58 a 59 rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania vyplýva, že Komisia už v tejto fáze konania vysvetlila svoje stanovisko, podľa ktorého môže uplatniť princíp nezávislého vzťahu v rámci skúmania podľa článku 107 ZFEÚ, aby posúdila, či daňové opatrenie priznáva integrovanému podniku selektívnu výhodu.

169 V tomto smere treba poukázať na to, že v odôvodnení 61 rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania Komisia vysvetlila, že metóda zdanenia uplatnená na transferové oceňovanie, ktoré nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, vedúca k zníženiu základu dane príjemcu priznáva výhodu. Pri tomto konštatovaní vtedy vychádzala z rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), rovnako ako následne v napadnutom rozhodnutí.

170 Po šieste je potrebné zamietnuť tvrdenie spoločnosti FFT, podľa ktorého sa stanovisko Komisie k princípu nezávislého vzťahu odchyľuje od jej predchádzajúcej rozhodovacej praxe, lebo rozhodovacia prax Komisie týkajúca sa iných vecí sa nemôže dotknúť platnosti sporného rozhodnutia, ktorá sa môže posúdiť iba z hľadiska objektívnych pravidiel Zmluvy FEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. mája 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, bod 21).

171 Po siedme pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT, že Komisia sa správala veľmi nejasne, čo sa týka pojmu princíp nezávislého vzťahu, ktorý použila, pričom jej odmietla poskytnúť projekcie, ktoré premietla v rámci seminára o štátnej pomoci v Bruseli, toto tvrdenie je potrebné zamietnuť ako neúčinné. Stanovisko Komisie k princípu nezávislého vzťahu totiž vyplýva z odôvodnení 219 až 231 napadnutého rozhodnutia, takže skutočnosť, že neposkytla projekcie zo seminára, nemá nijaký vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

172 Po ôsme spoločnosť FFT tvrdí, že princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v napadnutom rozhodnutí sa líši od princípu, ktorý stanovila OECD. Uvádza, že posledný uvedený princíp umožňuje „rozumné úpravy“, akou je nezohľadnenie účasti dcérskych spoločností v rámci výpočtu odmeny za funkcie spoločnosti FFT. Je to napokon vysvetlené v správe spoločnosti ekonomického poradenstva, ktorá sa nachádza v prílohe žaloby. Toto tvrdenie treba zamietnuť ako sčasti neprípustné a sčasti nedôvodné.

173 Čo sa totiž týka tvrdenia, že princíp nezávislého vzťahu sa líši od princípu, ktorý stanovila OECD, spoločnosť FFT neuvádza nijaké konkrétne tvrdenie okrem tvrdenia týkajúceho sa zohľadnenia jej účastí. Pokiaľ však ide o tvrdenie spoločnosti FFT, že Komisia porušila bod 2.74 smernice OECD, podľa ktorého sa pri uplatňovaní MČOR majú vykonať rozumné úpravy, treba okrem toho, že ako je uvedené v bode 147 tohto rozsudku, Komisia nie je touto smernicou formálne viazaná, konštatovať aj to, že Komisia na rozdiel od tvrdení spoločnosti FFT nevylúčila možnosť uskutočniť „rozumné úpravy“. Komisia totiž iba konštatovala, že vylúčenie účastí spoločnosti FFT v spoločnostiach FFNA a FFC v prejednávanej veci nie je opodstatnené, pričom touto otázkou sa napokon budú zaoberať body 273 až 278 tohto rozsudku.

174 Navyše na jednej strane pokiaľ ide o skutočnosť, že spoločnosť FFT sa odvoláva na správu spoločnosti ekonomického poradenstva, v ktorej istý odborník rozvinul tvrdenia s cieľom preukázať, že Komisia nemala vziať do úvahy podiely spoločnosti FFT v dcérskych spoločnostiach, odkaz na túto argumentáciu je podľa ustálenej judikatúry neprípustný, lebo nie je uvedená v samotnom tele žaloby. V tomto smere treba pripomenúť judikatúru, podľa ktorej žaloba síce môže byť v konkrétnych bodoch podopretá a doplnená odkazmi na výňatky z určitých dokumentov, ktoré tvoria jej prílohu, všeobecný

odkaz na iné dokumenty, aj keby boli k žalobe priložené, nemôže zmierniť skutočnosť, že v žalobe chýbajú podstatné údaje, lebo prílohy majú výlučne dôkaznú a podpornú povahu (pozri rozsudok z 30. januára 2007, France Télécom/Komisia, T-340/03, EU:T:2007:22, bod 167 a citovanú judikatúru).

175 Na druhej strane a v každom prípade aj za predpokladu, že Komisia pochybila, keď nevykonala „rozumné úpravy“, na ktoré sa odvoláva spoločnosť FFT, treba konštatovať, že by to nemalo nijaký vplyv na konštatovanie, podľa ktorého spoločnosť FFT nepredložila nijaké tvrdenie umožňujúce pochopiť dôvody, pre ktoré je princíp nezávislého vzťahu uplatnený Komisiou nesprávny. Skutočnosť, že smernica OECD stanovuje „rozumné úpravy“, pomocou ktorých je možné zohľadniť každú skutkovú situáciu, a že v prejednávanej veci mohli nastať okolnosti, na základe ktorých by sa také úpravy dali vykonať, totiž nespochybňuje konštatovanie, podľa ktorého si princíp nezávislého vzťahu v podstate vyžaduje, aby integrované podniky fakturovali transferové ceny odrážajúce také ceny, ktoré by sa účtovali v podmienkach hospodárskej súťaže, čo zodpovedá posúdeniu, ktoré Komisia uskutočnila v napadnutom rozhodnutí.

176 Po deviate treba zamietnuť tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého je princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v napadnutom rozhodnutí subjektívny a svojvoľný. Na jednej strane totiž stačí konštatovať, že ako vyplýva z odôvodnenia 231 napadnutého rozhodnutia, posúdenie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu spočíva v preskúmaní toho, či metóda na určenie transferového oceňovania schválená v spornom záväznom daňovom stanovisku umožňuje dospieť k spoľahlivému odhadu trhového výsledku. Na druhej strane sa Komisia na účely svojej analýzy vo veľkej miere odvoláva na smernicu OECD, ktorá je predmetom širokého konsenzu. Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT napokon tento posledný bod nepopierajú.

177 Po desiate spoločnosť FFT tvrdí, že Komisia nevysvetlila, z akého základu vyvodila princíp nezávislého vzťahu opísaný v napadnutom rozhodnutí, ani obsah tohto princípu, čím porušila povinnosť odôvodnenia, ktorá jej vyplýva z článku 296 ZFEÚ.

178 V tomto smere treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry musí odôvodnenie predpísané článkom 296 ods. 2 ZFEÚ zodpovedať podstate predmetného právneho aktu a vyjadrovať úvahy inštitúcie, ktorá právny akt vydala, jasne a jednoznačne, aby mohli z neho zúčastnené osoby porozumieť dôvodom prijatého opatrenia a aby mohol príslušný súd vykonať preskúmanie. Požiadavku na odôvodnenie treba posúdiť z hľadiska okolností veci, najmä obsahu aktu, povahy uvedených dôvodov a záujmu na získaní vysvetlenia, ktorý môžu mať adresáti aktu alebo iné osoby, ktorých sa akt priamo a jednotlivo dotýka. V odôvodnení nemusia byť uvedené všetky relevantné skutkové a právne okolnosti, lebo otázka, či odôvodnenie aktu spĺňa požiadavky článku 296 ods. 2 ZFEÚ, sa musí posúdiť nielen vzhľadom na jeho slovné znenie, ale aj na jeho kontext a na všetky právne predpisy v danej oblasti (pozri rozsudok z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia, C-501/00, EU:C:2004:438, bod 73 a citovanú judikatúru).

179 V prejednávanej veci už bolo v bodoch 149 až 151 a 154 tohto rozsudku uvedené, že Komisia na rozdiel od tvrdení spoločnosti FFT v odôvodneniach 219 až 231 napadnutého rozhodnutia uviedla právny základ i obsah princípu nezávislého vzťahu. Treba teda konštatovať, že pokiaľ ide o tieto otázky, napadnuté rozhodnutie je dostatočne odôvodnené. Ako je napokon uvedené v bode 153 tohto rozsudku, zo všetkých písomných podaní Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT vyplýva, že títo účastníci konania skutočne chápu napadnuté rozhodnutie v tom zmysle, že princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v uvedenom rozhodnutí sa použije v rámci posudzovania vnútroštátneho daňového opatrenia podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

180 Po jedenáste pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT, podľa ktorého princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v odôvodneniach 219 až 231 a predovšetkým v odôvodnení 228 napadnutého rozhodnutia vytvára takú právnu neistotu a zmätok, že nie je možné pochopiť, či záväzné daňové stanovisko vychádzajúce z transferového oceňovania je alebo nie je v rozpore s právom v oblasti štátnej pomoci, toto tvrdenie je potrebné zamietnuť.

181 Z judikatúry vyplýva, že zásada právnej istoty, ktorá je všeobecnou zásadou práva Únie, si vyžaduje, aby boli ustanovenia práva jasné a presné, a jej cieľom je zaručiť predvídateľnosť právnych situácií a vzťahov, na ktoré sa vzťahuje právo Únie (rozsudok z 15. februára 1996, Duff a i./Komisia, C-63/93, EU:C:1996:51, bod 20).

182 Na jednej strane však treba pripomenúť, že pojem štátna pomoc je vymedzený na základe účinkov opatrenia na konkurenčné postavenie jeho príjemcu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 87). Z toho vyplýva, že článok 107 ZFEÚ zakazuje každú pomoc bez ohľadu na jej formu alebo legislatívnu techniku použitú na poskytnutie takej pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 79).

183 Na druhej strane treba pripomenúť, že podľa luxemburského daňového práva integrované podniky a samostatné podniky podliehajú za rovnakých podmienok dani z príjmov právnických osôb. Za týchto okolností sa dalo predvídať, že Komisia by v rámci posudzovania v zmysle článku 107 ZFEÚ mohla skúmať, či sa metóda na určenie transferového oceňovania použitá v záväznom daňovom stanovisku odchyľuje od ceny, ktorá by bola stanovená v trhových podmienkach, na účely určenia, či toto záväzné daňové stanovisko priznáva svojmu príjemcovi výhodu.

184 V každom prípade čo sa týka tvrdenia spoločnosti FFT, ktorá uvádza len to, že znenie odôvodnenia 228 napadnutého rozhodnutia podľa jej názoru nie je jasné a je zdrojom právnej neistoty, stačí pripomenúť, že napadnuté rozhodnutie treba chápať ako celok. Ako však vyplýva z bodov 130 až 132 tohto rozsudku, Komisia v napadnutom rozhodnutí uviedla definíciu, pôsobnosť i právnu povahu princípu nezávislého vzťahu. Navyše ako je uvedené v bode 115 tohto rozsudku, z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, že podľa názoru Komisie každé záväzné daňové stanovisko automaticky predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ. Ak totiž záväzné daňové stanovisko nepriznáva nijakú selektívnu výhodu najmä v tom zmysle, že nevedie k zníženiu daňového zaťaženia príjemcu, nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ a nevzťahuje sa naň oznamovacia povinnosť podľa článku 2 nariadenia 2015/1589.

185 Po dvanáste pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT, podľa ktorého Komisia porušila zásadu ochrany legitímnej dôvery v tom zmysle, že nikto nepredpokladal a ani nemohol predpokladať, že Komisia uplatní iný princíp nezávislého vzťahu, než stanovila OECD, túto výhradu treba zamietnuť.

186 Stačí totiž pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sa môže na zásadu ochrany legitímnej dôvery odvolávať každý hospodársky subjekt, u ktorého určitá inštitúcia vzbudila dôvodné očakávania tým, že mu poskytla konkrétne záruky (pozri rozsudok z 24. októbra 2013, Kone a i./Komisia, C-510/11 P, neuverejnený, EU:C:2013:696, bod 76 a citovanú judikatúru). V prejednávanej veci však spoločnosť FFT nepreukázala a dokonca ani neuviedla, v akom zmysle jej mala Komisia poskytnúť konkrétne záruky, že sporné záväzné daňové stanovisko nespĺňa podmienky pomoci v zmysle článku 107 ZFEÚ. Navyše samotná skutočnosť, že podľa názoru spoločnosti FFT Komisia niektoré svoje predchádzajúce rozhodnutia v oblasti štátnej pomoci výslovne založila na princípe nezávislého vzťahu stanovenom v článku 9 modelovej zmluvy OECD, nepredstavuje konkrétne záruky v zmysle vyššie uvedenej judikatúry.

187 Za týchto okolností je potrebné všetky výhrady uvedené Luxemburským veľkovojvodstvom a spoločnosťou FFT, ktoré sa týkajú princípu nezávislého vzťahu opísaného Komisiou v napadnutom rozhodnutí, zamietnuť ako sčasti nedôvodné a sčasti neúčinné.

b) O žalobnom dôvode založenom na nesprávnej metodike výpočtu pri určovaní odmeny spoločnosti FFT

188 Luxemburské veľkovojvodstvo v podstate tvrdí, že sporným záväzným daňovým stanoviskom nebola spoločnosti FFT priznaná výhoda, lebo nemalo za následok zníženie dane, ktorú spoločnosť FFT zaplatila. Luxemburské veľkovojvodstvo v tejto súvislosti spochybňuje existenciu údajných pochybení v metodike výpočtu odmeny spoločnosti FFT, ktoré luxemburské daňové orgány schválili a Komisia na ne poukázala v napadnutom rozhodnutí.

189 Komisia argumentáciu Luxemburského veľkovojvodstva spochybňuje.

1) Úvodné pripomienky

190 Druhou časťou svojho prvého žalobného dôvodu Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že Komisia nepreukázala, že metodika schválená v spornom záväznom daňovom stanovisku nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, či už ide o princíp nezávislého vzťahu začlenený do vnútroštátneho luxemburského práva, o smernicu OECD alebo o princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v napadnutom rozhodnutí.

191 Luxemburské veľkovojvodstvo v podstate popiera päť pochybení v metóde výpočtu odmeny spoločnosti FFT, ktoré zistila Komisia.

192 V prvom rade Luxemburské veľkovojvodstvo v podstate spochybňuje posúdenie vykonané Komisiou, podľa ktorého vlastné imanie spoločnosti FFT nemalo byť rozčlenené a na celé účtovné vlastné imanie spoločnosti FFT sa mala uplatniť jednotná sadzba (ďalej len „prvé pochybenie“).

193 Ďalej Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že na rozdiel od tvrdenia Komisie v napadnutom rozhodnutí sa nedopustilo pochybenia tým, že povolilo použitie hypotetického regulatórneho kapitálu (ďalej len „druhé pochybenie“), ani pri výpočte sumy tohto hypotetického regulatórneho kapitálu (ďalej len „tretie pochybenie“). Okrem toho popiera, že by sa dopustilo pochybenia schválením odpočtu podielov spoločnosti FFT v spoločnostiach FFC a FFNA (ďalej len „štvrté pochybenie“). Druhé, tretie a štvrté pochybenie súvisí s prvým pochybením, ktoré sa týka rozčlenenia imania.

194 Nakoniec Luxemburské veľkovojvodstvo popiera piate pochybenie zistené Komisiou, ktorá sa týka výpočtu miery návratnosti vo výške 6,05 % použitej na hypotetický regulatórny kapitál (ďalej len „piate pochybenie“).

195 Päť pochybení, ktoré Luxemburské veľkovojvodstvo popiera, síce nebolo v napadnutom rozhodnutí jednoznačne určených, najmä prvé pochybenie, ktoré sa týka rozčlenenia vlastného imania, treba však konštatovať, že týchto päť pochybení v podstate vyplýva zo znenia rozhodnutia.

196 Treba totiž pripomenúť, že Komisia v odôvodneniach 248 až 301 napadnutého rozhodnutia (časti 7.2.2.5 až 7.2.2.9 uvedeného rozhodnutia) konštatovala, že metóda určenia odmeny za činnosť spoločnosti FFT v oblasti financovania, ktorú sporné záväzné daňové stanovisko schvaľuje, obsahuje niekoľko pochybení vo voľbe metodiky, parametrov a úprav. V tomto smere treba konštatovať, že zistené pochybenia sa týkajú na jednej strane výšky odmeňovaného kapitálu, t. j. ukazovateľa ziskovosti, a na druhej strane miery návratnosti, ktorá sa má uplatniť.

197 Pokiaľ ide na jednej strane o výšku odmeňovaného kapitálu, Komisia v podstate usúdila, že voľba rozčleniť vlastné imanie na tri kategórie, na ktoré sa uplatnia rozdielne miery návratnosti, je nesprávna, čo zodpovedá prvému pochybeniu. Ako totiž vyplýva najmä z odôvodnení 265, 278 a 287

napadnutého rozhodnutia, Komisia sa domnieva, že na celé účtovné vlastné imanie sa mala uplatniť jediná miera návratnosti. Komisia tak v odôvodnení 265 napadnutého rozhodnutia uviedla, že keby sa použilo účtovné vlastné imanie, nebolo by potrebné vypočítať samostatnú „odmenu za funkcie“.

198 Prvé pochybenie naznačuje druhé až štvrté pochybenie, z ktorých je každé predmetom jasne určenej časti napadnutého rozhodnutia. V prvom rade v odôvodneniach 249 až 266 napadnutého rozhodnutia (časť 7.2.2.6 tohto rozhodnutia) Komisia uviedla, že použitie hypotetického regulatórneho kapitálu ako ukazovateľa ziskovosti je nesprávne, čo zodpovedá druhému pochybeniu. Ďalej Komisia v odôvodneniach 267 až 276 napadnutého rozhodnutia (časť 7.2.2.7) uviedla, že pokiaľ by sa aj mohol použiť hypotetický regulatórny kapitál, analogické uplatnenie rámca Bazilej II na účely určenia úrovne hypotetického regulatórneho kapitálu spoločnosti FFT je nesprávne, čo zodpovedá tretiemu pochybeniu. Nakoniec v odôvodneniach 277 až 291 napadnutého rozhodnutia (časť 7.2.2.8) Komisia uviedla, že odpočítanie účastí v spoločnostiach FFNA a FFC je nesprávne, čo zodpovedá štvrtému pochybeniu.

199 Pokiaľ ide na druhej strane o mieru návratnosti, Komisia v odôvodneniach 292 až 301 napadnutého rozhodnutia (časť 7.2.2.9) usúdila, že úroveň návratnosti odmeňovaného kapitálu vypočítaná vo výške 6,05 % na základe modelu CAPM je nesprávna, čo zodpovedá piatemu pochybeniu.

200 Všeobecný súd teda postupne preskúma päť pochybení uvedených v bodoch 196 až 199 tohto rozsudku, ktoré určila Komisia a Luxemburské veľkovojvodstvo ich popiera.

201 Všeobecný súd v tomto smere poukazuje na to, že v rámci druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-755/15 sa Luxemburské veľkovojvodstvo a Komisia nezhodnú na rozsahu preskúmania, ktoré mohla Komisia vykonať v súvislosti s metodikou použitou Luxemburským veľkovojvodstvom na výpočet odmeny spoločnosti FFT v spornom záväznom daňovom stanovisku, vzhľadom na nepredvídateľné faktory vlastné posudzovaniu transferového oceňovania a na skutočnosť, že ide o zásah do slobody vnútroštátnych orgánov prijímať opatrenia.

202 Treba pripomenúť, že v rámci kontroly štátnej pomoci v zásade prináleží Komisii, aby v napadnutom rozhodnutí poskytla dôkaz existencie takej pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisia, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34, a z 25. júna 2015, SACE a Sace BT/Komisia, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 95). V tejto súvislosti je Komisia povinná uskutočniť konanie o preskúmaní inkriminovaných opatrení nestranne a s náležitou starostlivosťou, aby pri prijímaní konečného rozhodnutia mala na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. septembra 2010, Komisia/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90, a z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63).

203 Naopak, úlohou členského štátu, ktorý zaviedol rozlišovanie medzi podnikmi, je dokázať, že je skutočne odôvodnené povahou a štruktúrou predmetného systému. Pojem štátna pomoc totiž nezahŕňa štátne opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú v dôsledku toho a *priori* selektívne, pokiaľ toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo zo štruktúry systému, do ktorého tieto opatrenia patria (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júna 2012, BNP Paribas a BNL/Komisia, C-452/10 P, EU:C:2012:366, body 120 a 121 a citovanú judikatúru).

204 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy mala Komisia v napadnutom rozhodnutí preukázať, že sú splnené podmienky existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tomto smere treba konštatovať, že síce je nesporné, že členský štát má pri schvaľovaní transferového oceňovania právomoc voľnej úvahy, táto voľná úvaha však nemôže viesť k tomu, že Komisia príde o právomoc preskúmať, či predmetné transferové ceny nemajú za následok priznanie selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tejto súvislosti musí Komisia zohľadniť skutočnosť, že princíp nezávislého

vzťahu jej umožňuje overiť, či transferová cena schválená členským štátom zodpovedá spoľahlivému odhadu trhového výsledku a či prípadná odchýlka zistená v rámci tohto preskúmania neprekračuje rámec nepresností vlastných metóde použitej na dosiahnutie uvedeného odhadu.

205 Luxemburské veľkovojvodstvo a Komisia sa nezhodnú, ani pokiaľ ide o to, do akej miery môže Všeobecný súd skúmať posúdenie, ktoré Komisia uskutočnila v súvislosti s výpočtom zdaniteľného zisku spoločnosti FFT. Podľa názoru Komisie mal totiž Všeobecný súd vykonať obmedzené preskúmanie tohto zložitého ekonomického posúdenia. V tomto smere treba uviesť, že ako vyplýva z článku 263 ZFEÚ, predmetom žaloby pre neplatnosť je preskúmanie zákonnosti aktov prijatých inštitúciami Únie, ktoré sú v tomto článku vymenované. Nie je teda cieľom ani účinkom analýzy dôvodov vznesených v rámci takej žaloby nahradiť celkové prešetrenie veci v rámci správneho konania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. septembra 2010, Komisia/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 84).

206 Čo sa týka oblasti štátnej pomoci, treba pripomenúť, že pojem štátna pomoc, tak ako je definovaný v Zmluve FEÚ, predstavuje právny pojem a má sa vykladať na základe objektívnych kritérií. Z tohto dôvodu musí súd Únie v zásade a so zreteľom tak na konkrétne okolnosti sporu, o ktorom rozhoduje, ako aj na technickú povahu alebo zložitosť hodnotení uskutočnených Komisiou vykonávať celkové preskúmanie, pokiaľ ide o otázku, či opatrenie patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudky zo 4. septembra 2014, SNCM a Francúzsko/Corsica Ferries France, C-533/12 P a C-536/12 P, EU:C:2014:2142, bod 15, a z 30. novembra 2016, Komisia/Francúzsko a Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, bod 87).

207 Pokiaľ ide o to, či je metóda určenia transferovej ceny integrovanej spoločnosti v súlade s princípom nezávislého vzťahu, treba pripomenúť, že ako je uvedené vyššie, keď Komisia používa tento nástroj v rámci posudzovania na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ, musí brať do úvahy jeho aproximatívnu povahu. Cieľom preskúmania zo strany Všeobecného súdu je teda overiť, či pochybenia zistené v napadnutom rozhodnutí, na ktorých Komisia založila svoje konštatovanie existencie výhody, presahujú rámec nepresností vlastných uplatneniu metódy určenej na dosiahnutie spoľahlivého odhadu trhového výsledku.

208 Práve z hľadiska týchto spresnení je potrebné posúdiť jednotlivé pochybenia zistené Komisiou.

2) O prvom pochybení, ktoré súvisí s nezohľadnením celkového vlastného imania spoločnosti FFT

209 Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že Komisia nesprávne usúdila, že je potrebné zohľadniť celé účtovné vlastné imanie a uplatniť na spoločnosť FFT jednotnú mieru návratnosti vo výške 10 % bez ohľadu na jej jednotlivé činnosti. Tvrdí, že metodika schválená v spornom záväznom daňovom stanovisku uplatňuje zásadu „funkčnej analýzy“ jednotným spôsobom na luxemburské ustanovenia i pravidlá OECD s cieľom zohľadniť zmiešanú povahu činností spoločnosti FFT tým, že berie do úvahy použité aktíva a podstupované riziká. Podľa Luxemburského veľkovojvodstva je teda na určenie odmeny spoločnosti FFT potrebné oddeliť aktíva alebo imanie súvisiace s uskutočňovaním príslušných transakcií alebo funkcií, aby sa v súlade so smernicou OECD zohľadnili iba prevádzkové aktíva a použitý kapitál. Tieto požiadavky boli prebraté do obežníka v tom zmysle, že najprv vylučuje zo svojej pôsobnosti funkcie holdingu, následne preberá terminológiu smernice OECD a nakoniec určuje vlastné imanie, ktoré pokrýva riziká súvisiace s financovaním.

210 Komisia tieto tvrdenia popiera.

i) Pripomienky k spornému záväznému daňovému stanovisku

211 Po prvé ako vyplýva zo sporného záväzného daňového stanoviska a ako je uvedené v napadnutom rozhodnutí (pozri najmä odôvodnenie 70 tohto rozhodnutia), sporné záväzné daňové stanovisko sa týka určenia odmeny spoločnosti FFT za jej činnosti v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničné činnosti. Daň, ktorú má spoločnosť FFT zaplatiť v Luxembursku, sa teda vypočíta uplatnením bežnej sadzby, ktorou sú v Luxembursku zdaňované spoločnosti, na čistý zisk spoločnosti FFT na základe odmeny potvrdenej sporným záväzným daňovým stanoviskom.

212 V tomto smere treba v prvom rade pripomenúť, že sporné záväzné daňové stanovisko určuje odmenu spoločnosti FFT za transakcie v rámci jej činnosti v oblasti financovania skupiny a pokladničnej činnosti. Účastníci konania sa zhodnú na tom, že tento druh transakcií podlieha dani na základe daňového zákonníka.

213 Účastníci konania ďalej nespochybňujú, že keďže transakcie predstavujúce financovanie v rámci skupiny a pokladničnú činnosť spoločnosti FFT sú transakciami v rámci skupiny, sporné záväzné daňové stanovisko sa týka určenia ich transferovej ceny na úrovni zodpovedajúcej takej úrovni, ktorá by sa uplatnila, keby boli takéto transakcie uzavreté medzi samostatnými spoločnosťami v trhových podmienkach. Ďalej nespochybňujú, že toto záväzné daňové stanovisko umožňuje spoločnosti FFT určiť jej daňový základ v Luxembursku.

214 Komisia nakoniec v napadnutom rozhodnutí nespochybnila voľbu potvrdenú sporným záväzným daňovým stanoviskom, na základe ktorej bola použitá MČOR ako metóda na určenie primeranej úrovne transferových cien za transakcie predstavujúce činnosti financovania a pokladničné činnosti spoločnosti FFT. V tomto smere je nesporné, že správne uplatnenie MČOR v prejednávanej veci spočíva v analýze návratnosti kapitálu.

215 Účastníci konania sa teda v podstate nezhodnú len v súvislosti s výškou odmeny spoločnosti FFT za transakcie, ktoré boli súčasťou jej činností v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničných činností.

216 Po druhé ako vyplýva zo správy o transferovom oceňovaní a ako Komisia konštatovala v tabuľke 2 napadnutého rozhodnutia a v odôvodneniach 61, 62, 65 a 70 tohto rozhodnutia, uvedená správa vychádza na účely výpočtu návratnosti kapitálu z rozčlenenia vlastného imania spoločnosti FFT, ktorého celková výška dosahuje 287 477 000 eur, do týchto troch kategórií:

– najprv hypotetický regulatórny kapitál v zmysle rámca Bazilej II na pokrytie „rizík“, t. j. 28 523 000 eur, na ktoré sa uplatnila miera návratnosti 6,05 %,

– ďalej vlastné zdroje použité na kompenzáciu podielov v spoločnostiach FFNA a FFC, ktoré súvisia s „holdingovou“ činnosťou spoločnosti FFT, t. j. 165 244 000 eur, na ktoré sa neuplatnila nijaká miera návratnosti,

– nakoniec vlastné zdroje použité na výkon „funkcií“, t. j. 93 710 000 eur, na ktoré sa uplatnila miera návratnosti 0,87 %. Zodpovedajú celkovej výške účtovného vlastného imania zníženej o hypotetický regulatórny kapitál a o hodnotu podielov spoločnosti FFT v spoločnostiach FFNA a FFC.

217 Účastníci konania v tomto smere nespochybňujú, že rozčlenením vlastného imania sa obmedzuje kapitálový základ zohľadnený pri výpočte tejto návratnosti. Nezhodnú sa v podstate na samotnom princípe, ktorý spočíva v tom, že v rámci MČOR sa kapitál rozdelí v závislosti od konkrétnych funkcií, na ktoré sa vzťahuje rozdielna miera návratnosti. Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT sa totiž domnievajú, že toto rozčlenenie imania je nielen v súlade s so smernicou OECD a s obežníkom, ale je aj vhodné vzhľadom na rozličné činnosti spoločnosti FFT. Komisia sa, naopak, domnieva, že také rozčlenenie je nesprávne.

218 Treba teda preskúmať, či Komisia správne usúdila, že rozčlenenie vlastného imania do kategórií, na ktoré sa uplatní rozdielna miera návratnosti, neumožňuje dospieť k spoľahlivému odhadu nezávislého trhového výsledku, a tým prispieva k zníženiu daňového zaťaženia spoločnosti FFT.

ii) O možnosti rozčleniť imanie podľa smernice OECD a obežníka

219 Ako účastníci konania v podstate uznali na pojednávaní, obežník a smernica OECD, na ktorú sa obežník odvoláva, nepovoľujú ani nezakazujú možnosť rozčleniť imanie integrovanej spoločnosti v závislosti od jednotlivých činností.

220 V každom prípade ani jedno z tvrdení, ktoré Luxemburské veľkovojvodstvo uviedlo vo svojich písomných podaniach, neumožňuje konštatovať, že smernica OECD alebo obežník umožňujú rozčlenenie imania s cieľom dosiahnuť nezávislý trhový výsledok.

221 Po prvé Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že uplatnenie jednotnej miery návratnosti na celé vlastné imanie spoločnosti FFT je v rozpore s odporúčaniami smernice OECD a najmä s požiadavkou na uskutočnenie tzv. „funkčnej“ analýzy činnosti dotknutého podniku, ktorá spočíva v rozlišovaní medzi jednotlivými činnosťami podniku a určení aktív a rizík spojených s týmito činnosťami. V tomto smere treba poukázať na to, že na rozdiel od tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva bod D.1.2.2 smernice OECD, ktorý sa týka „funkčnej analýzy“, neumožňuje konštatovať, že v prejednávanej veci bolo správne rozčleniť imanie spoločnosti FFT v závislosti od jej jednotlivých činností.

222 Z odseku 1.42 smernice OECD totiž vyplýva, že práve aktíva súvisiace s jednotlivými činnosťami, a nie imanie, je možné oddeliť a napojiť na riziká alebo špecifické činnosti. Je síce pravda, že ako tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo, návratnosť kapitálu i návratnosť aktív sa dá použiť ako ukazovateľ na uplatnenie MČOR, to však neznamená pripodobnenie vlastného imania k prevádzkovým aktívam. Imanie je totiž na rozdiel od prevádzkových aktív zastupiteľné a je vystavené riziku bez ohľadu na to, pri akej činnosti sa používa.

223 Po druhé pokiaľ ide o to, že Luxemburské veľkovojvodstvo odkazuje na odseky 2.77 a 2.78 smernice OECD, v tomto smere stačí rovnako ako Komisia konštatovať, že síce z nich v podstate na jednej strane vyplýva, že treba zohľadniť iba prvky súvisiace s určitou transakciou, ani jeden z týchto odsekov však nestanovuje, že do úvahy sa má zobrať len imanie spojené so zdaniteľnými činnosťami. Ako však správne uvádza Komisia, imanie je prirodzene zastupiteľné.

224 Po tretie pokiaľ ide o tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, že v luxemburskom práve je možné spojiť určité imanie s určitými funkciami, treba konštatovať, že ako je uvedené v bodoch 212 až 215 tohto rozsudku, sporné záväzné daňové stanovisko sa týka iba určenia úrovne odmeny spoločnosti FFT za transakcie súvisiace s činnosťami v oblasti financovania v rámci skupiny a s pokladničnými činnosťami za nezávislých trhových podmienok. Ako vyplýva z bodov 137 až 139 tohto rozsudku, Komisia v súlade s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ bola schopná overiť, či je úroveň tejto odmeny nižšia ako odmena, ktorá by jej prináležala za nezávislých trhových podmienok, a teda či bola záväzným daňovým stanoviskom spoločnosti FFT poskytnutá výhoda. Funkčná analýza kontrolovanej transakcie umožňuje najmä zvoliť si v prípade potreby testovaného účastníka, najvhodnejšiu metódu transferového oceňovania a skúmaný finančný ukazovateľ, prípadne určiť dôležité porovnávacie faktory, ktoré treba zohľadniť.

225 Naopak, v spornom záväznom daňovom stanovisku nejde o to, či v dôsledku funkčnej analýzy spoločnosti FFT určité časti imania spoločnosti FFT nepodliehajú dani podľa luxemburského daňového zákonníka.

226 Tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva je okrem toho založené na právnickom článku o luxemburskom daňovom systéme a o veľkovojvodskom nariadení. Treba však konštatovať, že aj keby tieto informácie týkajúce sa luxemburského práva boli v rámci uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ relevantné na posúdenie, či bola odmena spoločnosti FFT nižšia ako odmena za nezávislých trhových podmienok, nepreukazujú, že vlastné imanie spoločnosti FFT mohlo byť na účely výpočtu návratnosti kapitálu rozčlenené v závislosti od jej jednotlivých činností.

227 Na jednej strane pokiaľ ide o to, že Luxemburské veľkovojvodstvo sa odvoláva na veľkovojvodské nariadenie zo 16. júla 1987, ktorým bolo zmenené a doplnené veľkovojvodské nariadenie z 23. júla 1983 o vykonávaní článku 1 zákona z 23. júla 1983, ktorým boli zmenené a doplnené určité ustanovenia zákona zo 4. decembra 1967 o dani z príjmov (uverejnené v *Mémorial* A č. 65 zo 6. augusta 1987, s. 1540), treba poukázať na to, že podľa tohto nariadenia „majetok, ktorý je súčasťou aktív, môže byť financovaný z vlastných zdrojov v nasledujúcom poradí: hmotný a nehmotný investičný majetok, finančný investičný majetok, hodnota disponibilných a realizovateľných zdrojov“. Je teda potrebné konštatovať, že uvedené veľkovojvodské nariadenie na rozdiel od tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva nestanovuje, že vlastné imanie určitej spoločnosti je možné priradiť k určitým aktívam spoločnosti.

228 Na druhej strane v rozsahu, v akom sa Luxemburské veľkovojvodstvo odvoláva na úryvok z právnického časopisu o luxemburskom daňovom systéme, podľa ktorého „nemecká právna náuka na základe čisto ekonomických úvah pripúšťa, že dlhodobé zdroje sú prednostne pridelené na financovanie dlhodobých aktív“, a „na základe tejto logiky sa dá vychádzať z toho, že vlastnými zdrojmi sa financuje v prvom rade investičný majetok“, treba poukázať na to, že tento úryvok z právnej náuky nie je postačujúci na podporu stanoviska Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého v rámci uplatnenia MČOR je možné rozčleniť vlastné imanie spoločnosti s cieľom priradiť ho ku konkrétnym aktívam alebo činnostiam. Tento úryvok sa totiž síce dá chápať v tom zmysle, že podiely vlastnené určitou spoločnosťou sa prednostne financujú z vlastných zdrojov, z jeho znenia však jasne nevyplýva odpoveď na otázku, či je takáto úvaha relevantná pri uplatnení MČOR a konkrétne na určenie návratnosti kapitálu. Tento úryvok je navyše predložený bez uvedenia presného kontextu a nie je podložený ďalšími prvkami právnej náuky, takže jeho dôkazná hodnota je veľmi obmedzená.

229 Je teda potrebné konštatovať, že rozčlenenie imania integrovanej spoločnosti v závislosti od jej jednotlivých činností nie je výslovne povolené ani zakázané. Za týchto okolností treba preskúmať, či je rozčlenenie uskutočnené v spornom záväznom daňovom stanovisku vhodné vzhľadom na konkrétne okolnosti prejednávanej veci.

iii) O vhodnosti rozčlenenia vlastného imania

230 Účastníci konania sa nezhodnú v otázke, či Komisia nesprávne usúdila, že v prejednávanej veci je rozčlenenie vlastného imania nevhodné.

231 V prvom rade treba konštatovať, že v prejednávanej veci rozčlenenie vlastného imania spoločnosti FFT nie je odôvodnené potrebou rozlišovať medzi odmenami za jednotlivé funkcie spoločnosti FFT.

232 Na rozdiel od toho, čo v podstate tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo, totiž rozčlenenie vlastného imania potvrdené v spornom záväznom daňovom stanovisku neodráža jednotlivé funkcie alebo činnosti určené v správe o transferovom oceňovaní v rámci tzv. „funkčnej“ analýzy, pre ktoré sporné záväzné daňové stanovisko potvrdzuje výšku odmeny.

233 Ako je uvedené v bode 211 tohto rozsudku, metóda potvrdená v spornom záväznom daňovom stanovisku sa netýka určenia odmeny za holdingové činnosti spoločnosti FFT, ale výlučne odmeny za funkcie v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničné činnosti spoločnosti FFT.

234 V tomto smere treba konštatovať, že správa o transferovom oceňovaní [*dôverné*].

235 Tri kategórie vlastných zdrojov potvrdené v spornom záväznom daňovom stanovisku sa však týkajú odmeny za riziko, odmeny za holdingové činnosti a odmeny za funkcie. Navyše pokiaľ ide o poslednú uvedenú kategóriu, treba poukázať na to, že v správe o transferovom oceňovaní sa uvádza, že [*dôverné*]. Tento segment teda zodpovedá všetkým činnostiam spoločnosti FFT, ktoré sú predmetom sporného záväzného daňového stanoviska.

236 Z týchto konštatovaní teda vyplýva, že na rozdiel od tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva cieľom rozčlenenia vlastného imania nie je vyhovieť požiadavke na rozlišovanie medzi funkciami spoločnosti FFT.

237 V druhom rade treba konštatovať, že Komisia sa nedopustila omylu, keď usúdila, že rozčlenenie vlastného imania schválené v spornom záväznom daňovom stanovisku je nevhodné, keďže vychádza z čisto umelej analýzy použitia vlastných zdrojov spoločnosti FFT.

238 Po prvé treba poukázať na to, že ako Komisia v podstate uviedla v odôvodnení 282 napadnutého rozhodnutia, rozčlenenie vlastného imania spoločnosti FFT bolo nevhodné, lebo tieto zdroje sú prirodzene zastupiteľné. Vzhľadom na to, že celé vlastné imanie spoločnosti FFT je vystavené riziku a je k dispozícii na podporu platobnej schopnosti spoločnosti FFT, totiž musí byť toto imanie odmeňované ako celok bez rozčlenenia.

239 V tomto smere aj keby bola pravda, že časť vlastného imania spoločnosti FFT je priradená k podielom v spoločnostiach FFNA a FFC, ktoré už boli zdanené, a teda už nie sú zdaniteľné, táto skutočnosť by nemala nijaký vplyv na konštatovanie, že táto časť vlastného imania je rovnako vystavená riziku, a teda by sa na ňu mala vzťahovať odmena za riziká.

240 Ako totiž vyplýva z odôvodnení 247 a 286 napadnutého rozhodnutia, keď Luxemburské veľkovojvodstvo rozčlení vlastné imanie namiesto toho, aby použilo celé vlastné imanie ako základ na výpočet návratnosti kapitálu, opomína skutočnosť, že celé vlastné imanie je nevyhnutné na zabezpečenie funkcií v oblasti financovania a prípadne na absorbovanie strát spojených s financovaním. Ako totiž Komisia pripomenula na pojednávaní, keby sa pákový pomer medzi imaním a požičanými sumami znížil z [*dôverné*] % na 1,3 alebo 1,5 %, klesol by pod hodnotu prijateľnú pre úverovú inštitúciu.

241 Okrem toho treba zdôrazniť, že ako Komisia uviedla v odôvodnení 247 napadnutého rozhodnutia a Luxemburské veľkovojvodstvo to nepopiera, spoločnosť FFT plní funkciu transformácie splatností a funkciu finančného sprostredkovania, lebo si požičiava na trhoch pre potreby financovania skupiny. Ako totiž vyplýva z odôvodnenia 43 napadnutého rozhodnutia, financovanie spoločnosti FFT pochádza z nástrojov, akým je emisia dlhopisov, termínované bankové úvery, účelové a bezúčelové úverové linky. Treba teda konštatovať, že ako napokon Luxemburské veľkovojvodstvo uznalo v rámci svojich odpovedí na otázky položené na pojednávaní, keď si spoločnosť FFT požičiava na trhu na financovanie svojich činností, trhoví hráči, od ktorých si požičiava, berú do úvahy celé jej imanie. Rozčlenenie vlastného imania podľa činností spoločnosti FFT však nezohľadňuje skutočnosť, že jej zdaniteľný zisk sa mení v závislosti od nákladov na úvery, ktoré závisia najmä od výšky jej imania.

242 Po druhé a v každom prípade sú tri segmenty potvrdené v spornom záväznom daňovom stanovisku umelo vytvorené.

243 V prvom rade pokiaľ ide o prvý segment, t. j. vlastné zdroje použité na znášanie rizík, stačí pripomenúť, že ako je konštatované v bode 238 tohto rozsudku, riziku je vystavené celé vlastné imanie spoločnosti FFT.

244 Ďalej čo sa týka druhého segmentu, t. j. vlastných zdrojov použitých na podiely v spoločnostiach FFNA a FFC, stačí pripomenúť, že vzhľadom na zastupiteľnosť imania tú časť zdrojov, ktorá zodpovedá výške podielov v spoločnostiach FFNA a FFC, nemožno oddeliť od ostatných vlastných zdrojov spoločnosti FFT. Na rozdiel od tvrdení, ktoré Luxemburské veľkovojvodstvo i spoločnosti FFT uviedli vo svojich pripomienkach na pojednávaní, totiž síce držba podielov v spoločnostiach FFNA a FFC neprináša nijaké zdaniteľné dividendy, lebo dividendy spoločností FFNA a FFC sú zdanené pred ich vyplatením spoločnosti FFT ako holdingu, napriek tomu by sa však v prípade platobnej neschopnosti spoločnosti FFT vlastné zdroje súvisiace s držbou týchto podielov rovnako ako všetky ostatné vlastné zdroje použili na vymazanie dlhov spoločnosti FFT. Za týchto okolností je imanie spoločnosti FFT bez ohľadu na to, či sa dá alebo nedá priradiť k podielom, ktoré má v držbe, v každom prípade vystavené riziku a musí byť zohľadnené pri výpočte odmeny spoločnosti FFT.

245 Okrem toho v rámci skupiny by sa podiely materskej spoločnosti v dcérskych spoločnostiach v skutočnosti dali chápať ako určitá kapitálová injekcia, ktorá je alternatívou poskytnutia úveru v rámci skupiny. Rozlišovanie medzi druhým segmentom a prvým segmentom, ktorý podľa správy o transferovom oceňovaní zodpovedá vlastným zdrojom vystaveným riziku, najmä úverovému riziku a riziku zlyhania protistrany (odôvodnenie 58 napadnutého rozhodnutia), je teda aj z tohto dôvodu umelé, keďže oba segmenty by v konečnom dôsledku mohli byť prejavom tej istej finančnej operácie v rámci skupiny, ako Luxemburské veľkovojvodstvo v podstate potvrdilo na pojednávaní.

246 Nakoniec čo sa týka tretieho segmentu, t. j. vlastných zdrojov použitých na výkon funkcií, treba konštatovať, že ako Komisia zdôraznila v odôvodnení 277 napadnutého rozhodnutia, zodpovedá zostatkovému vlastnému imaniu získanému po odpočítaní prvých dvoch segmentov od celkového vlastného imania. Z toho vyplýva, že tento segment vzhľadom na svoju zostatkovú povahu v skutočnosti nezodpovedá nijakej konkrétnej funkcii ani činnosti. Navyše ako Komisia správne uviedla v odôvodnení 265 napadnutého rozhodnutia, tento segment nezodpovedá nijakej zvyčajnej zložke vlastných zdrojov použitých pri výpočte požiadaviek na návratnosť. Okrem toho treba poukázať na to, že [*dôverné*]. Tieto funkcie však zodpovedajú funkciám, za ktoré je vypočítaná odmena spoločnosti FFT potvrdená sporným záväzným daňovým stanoviskom. V dôsledku toho treba konštatovať, že toto rozčlenenie je nutne nevhodné.

247 Z týchto konštatovaní teda vyplýva, že Komisia nepochybila, keď v podstate dospela k záveru, že rozčlenenie vlastného imania bolo nesprávne a na účely odmeňovania rizík malo byť zohľadnené celé vlastné imanie spoločnosti FFT.

248 Ďalšie tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva nie sú presvedčivé.

249 Pokiaľ ide o tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého by spoločnosť FFT musela zaplatiť daň v tej istej výške, keby jej činnosti boli rozdelené do troch samostatných subjektov, toto tvrdenie nemožno prijať.

250 Ako je totiž na jednej strane uvedené v bode 235 tohto rozsudku, rozčlenenie vlastného imania nezodpovedá jednotlivým funkciám, ktoré vykonáva spoločnosť FFT. Na druhej strane ako je zdôraznené v bode 241 tohto rozsudku, trhoví hráči, od ktorých si spoločnosť FFT požičiava, berú do úvahy celé jej imanie a jej úverová schopnosť nevyhnutne ovplyvňuje jej financovanie a zisky. Nedá sa teda vychádzať z toho, že spoločnosť FFT by musela zaplatiť daň v rovnakej výške, keby jej imanie vlastnili tri samostatné spoločnosti, ktoré by vykonávali činnosti s odlišnou návratnosťou. Navyše ako je preukázané v bode 240 tohto rozsudku, vlastné imanie spoločnosti FFT, ktoré súvisí s financovaním, by nebolo postačujúce vzhľadom na podstupované riziká, keby sa tieto riziká vzali do úvahy. V každom prípade toto tvrdenie treba zamietnuť vzhľadom na to, že sa týka hypotetickej situácie, ktorá nesúvisí so situáciou v prejednávanej veci.

251 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že Komisia dospela k správnemu záveru, podľa ktorého malo byť na účely výpočtu odmeny za činnosti v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničné činnosti zohľadnené celé vlastné imanie spoločnosti FFT.

3) O druhom pochybení, ktoré súvisí so zohľadnením hypotetického regulatórneho kapitálu

252 Luxemburské veľkovojvodstvo v podstate spochybňuje posúdenie Komisie, podľa ktorého bolo na účely odmeny za riziká spojené s činnosťami v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničnými činnosťami spoločnosti FFT nesprávne zohľadniť hypotetický regulatórny kapitál. V tomto smere Luxemburské veľkovojvodstvo spochybňuje posúdenie Komisie, podľa ktorého neexistuje nijaký ekonomický dôvod na uplatnenie miery návratnosti vlastného imania na základ, ktorý tvorí regulatórny kapitál spoločnosti FFT, zatiaľ čo podľa MČOR je potrebné hodnotiť vlastné imanie priradené jednotlivým funkciám spoločnosti FFT, pričom rámec Bazilej II a model CAPM sú medzinárodnými normami.

253 Komisia s touto argumentáciou nesúhlasí s odôvodnením, že výpočet daňového základu z hypotetického regulatórneho kapitálu realizovaného spoločnosťou FFT je na jednej strane nesprávny a na druhej strane nelogický.

254 V prvom rade treba pripomenúť, že ako Komisia zdôrazňuje v odôvodneniach 254 a 262 napadnutého rozhodnutia a Luxemburské veľkovojvodstvo to nepopiera, rámec Bazilej II definuje požadovaný regulatórny kapitál ako podiel aktív v držbe banky alebo finančnej inštitúcie vážený rizikom súvisiacim s jednotlivými aktívami. Regulatórny kapitál je teda odhad regulačného orgánu týkajúci sa minimálnej úrovne kapitalizácie, ktorú musí zachovávať banka alebo iná finančná inštitúcia, a nepredstavuje právo na zisky dotknutého subjektu ani na odmenu za riziká, ktoré tento subjekt podstupuje.

255 V druhom rade čo sa týka primárneho posúdenia Komisie, podľa ktorého je rozhodnutie zohľadniť hypotetický regulatórny kapitál spoločnosti FFT, ktoré bolo potvrdené sporným záväzným daňovým stanoviskom, nesprávne, treba konštatovať, že ako tvrdí Komisia, na rozdiel od účtovného vlastného imania používaného na financovanie spoločnosti FFT jej regulatórny kapitál nijako nesúvisí so ziskami, ktoré by investor požadoval od spoločnosti, do ktorej investuje. Regulatórny kapitál totiž nepredstavuje vhodný ukazovateľ ziskov, ktoré zhromažďí banka alebo finančná inštitúcia, ale ide len o splnenie povinnosti súvisiacej s prudenciálnym dohľadom, ktorá je týmto inštitúciám uložená. Hypotetický regulatórny kapitál určený na základe analogického uplatnenia rámca Bazilej II už vôbec nemôže byť vhodným ukazovateľom na určenie odmeny za riziko, ktorému je vystavený kapitál spoločnosti FFT.

256 Ani jedno z tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva nemôže toto konštatovanie spochybniť.

257 Po prvé skutočnosť, na ktorú sa Luxemburské veľkovojvodstvo odvoláva v nadväznosti na otázky Všeobecného súdu položené na pojednávaní, konkrétne že daňový orgán hľadal odpoveď na otázku, či je spoločnosť FFT správne kapitalizovaná, nie je dôvodom na použitie hypotetického regulatórneho kapitálu ako ukazovateľa ziskovosti.

258 Po druhé tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého spoločnosť FFT ako spoločnosť zaoberajúca sa financovaním musela mať k dispozícii minimálny kapitál v súlade s obežníkom, treba zamietnuť ako neúčinné. Ako totiž uviedla Komisia, stačí konštatovať, že taká povinnosť nie je dôvodom na to, aby minimálny kapitál, ktorý má spoločnosť v zmysle tejto povinnosti, predstavoval vhodný ukazovateľ ziskovosti, lebo zákonná povinnosť neodráža podiely na dosiahnutých ziskoch.

259 V treťom rade pokiaľ ide o subsidiárne posúdenie Komisie, podľa ktorého je nelogické brať do úvahy hypotetický regulatórny kapitál na určenie návratnosti účtovného vlastného imania, a nie návratnosti regulatórneho kapitálu, po prvé treba konštatovať, že aj keby bolo správne považovať za jediný ukazovateľ ziskovosti hypotetické regulatórne vlastné zdroje, Luxemburské veľkovojvodstvo neposkytlo nijaké presvedčivé vysvetlenie nelogickosti použitej metodiky.

260 Ako však Komisia uviedla v odôvodneniach 253 a 254 napadnutého rozhodnutia, návratnosť vlastného imania je ukazovateľom obratu aktív. Zohľadnenie účtovného vlastného imania umožňuje určiť čistý zisk, ktorý je odmenou pre akcionárov, zatiaľ čo regulatórny kapitál nezodpovedá nijakému nároku na zisky spoločnosti, ale predstavuje len zdroje, ktoré musí vlastniť regulovaná spoločnosť.

261 Tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorých metóda použitá na určenie návratnosti vlastného imania nie je „nelogická“, lebo na jednej strane umožňuje zohľadniť jednotlivé činnosti spoločnosti FFT a na druhej strane rámec Bazilej II rovnako ako model CAPM predstavuje medzinárodnú referenciu, je v tomto smere potrebné zamietnuť ako neúčinné. Ani jedno z nich totiž nevysvetľuje dôvody, pre ktoré by sa mohol regulatórny kapitál použiť na určenie návratnosti účtovného vlastného imania.

262 Po druhé treba poukázať aj na to, že ako Komisia konštatovala v odôvodnení 263 napadnutého rozhodnutia, vzhľadom na to, že porovnanie spoločnosti FFT so 66 spoločnosťami určenými daňovým poradcom v správe o transferovom oceňovaní na účely výpočtu modelu CAPM nie je založené na hypotetickom regulatórnom kapitále týchto 66 spoločností, je voľba hypotetického regulatórneho kapitálu spoločnosti FFT ako ukazovateľa ziskovosti nelogická.

263 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že Komisia dospela k správnemu záveru, keď uviedla, že Luxemburské veľkovojvodstvo nemalo použiť hypotetický regulatórny kapitál spoločnosti FFT ako základ na výpočet odmeny za riziko.

264 Keďže Komisia správne konštatovala, že hypotetický regulatórny kapitál nie je možné použiť na účely výpočtu odmeny spoločnosti FFT, nie je potrebné skúmať tvrdenia, ktorými Luxemburské veľkovojvodstvo spochybňuje posúdenie Komisie, podľa ktorého je výpočet hypotetického regulatórneho kapitálu spoločnosti FFT nesprávny (tretie pochybenie). Ako totiž vyplýva z odôvodnenia 276 napadnutého rozhodnutia, tieto úvahy Komisia uviedla subsidiárne a vychádzajú z chybného predpokladu, podľa ktorého sa hypotetický regulatórny kapitál mohol použiť ako ukazovateľ ziskovosti na výpočet odmeny za riziká, ktoré znáša spoločnosť FFT.

4) O štvrtom pochybení, ktoré súvisí s nezohľadnením podielov spoločnosti FFT

265 Luxemburské veľkovojvodstvo spochybňuje posúdenie Komisie, podľa ktorého mal byť kapitál súvisiaci s podielmi spoločnosti FFT v spoločnostiach FFC a FFNA zohľadnený pri výpočte odmeny za činnosti v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničné činnosti spoločnosti FFT.

266 V prvom rade Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že Komisia mala vziať do úvahy, že odmena za podiely v spoločnostiach FFNA a FFC je zo svojej podstaty vylúčená z pôsobnosti transferového oceňovania. Dividendy z podielov sú totiž oslobodené od dane a s týmto financovaním nie je spojená nijaká finančná záťaž ani od neho nie je odpočítaná.

267 Luxemburské veľkovojvodstvo ďalej tvrdí, že na rozdiel od tvrdení Komisie uvedených v odôvodnení 282 napadnutého rozhodnutia musí byť podľa luxemburského práva každý zdroj financovania podľa možnosti priradený k jednotlivým aktívam spoločnosti. Podiely, ktoré má v držbe spoločnosť FFT, sú však financované z vlastných zdrojov v sume 165 244 000 eur, ktoré sú mimo pôsobnosti transferového oceňovania a treba ich vylúčiť z výpočtu odmeny za riziko, ktoré znáša spoločnosť FFT pri svojej činnosti v oblasti financovania v rámci skupiny.

268 Luxemburské veľkovojvodstvo okrem toho tvrdí, že uplatnenie pravidiel rámca Bazilej II umožňuje vylúčenie podielov v iných úverových inštitúciách. Keďže Komisia toto tvrdenie v odôvodnení 281 napadnutého rozhodnutia zamietla s odôvodnením, že spoločnosť FFT nie je úverová inštitúcia, Luxemburské veľkovojvodstvo sa domnieva, že tento prístup je nelogický rovnako ako zvyšok napadnutého rozhodnutia, v ktorom Komisia uplatnila rámec Bazilej II.

269 Luxemburské veľkovojvodstvo navyše spochybňuje posúdenie Komisie uvedené v odôvodnení 286 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého v podstate nie je možné od účtovného vlastného imania odpočítať účasti v spoločnostiach FFNA a FFC, lebo by sa tým znížil pákový efekt spoločnosti FFT, ktorý zodpovedá pomeru zadlženie/vlastné zdroje, ktorý má hodnotu [*dôverné*] % pri zohľadnení týchto účastí, [*dôverné*] priemernej miery zadlženosti európskych bánk – ktorá dosahuje 2,9 % alebo 3,3 % v závislosti od vzorky. Na jednej strane totiž Komisiou uvedená vzorka bánk a z nej plynúca priemerná hodnota v nijakom prípade nie je určujúcou referenciou, lebo iné banky majú vyššiu mieru zadlženosti. Na druhej strane by bolo potrebné zohľadniť nie individuálne účtovné vlastné imanie, ale konsolidované účtovné vlastné imanie. Navyše vzorka použitá Komisiou nie je ani reprezentatívna.

270 Luxemburské veľkovojvodstvo sa nakoniec domnieva, že porovnanie so spoločnosťou Fiat Finance SpA (ďalej len „FF“), ktorá sa zaoberá pokladničnými činnosťami a sídli v Taliansku, ktoré Komisia uskutočnila v odôvodnení 288 napadnutého rozhodnutia, nie je relevantné ani určujúce. V tomto smere popiera, že by bolo potrebné uplatniť na spoločnosť FF rovnakú metodiku ako na spoločnosť FFT, t. j. metodiku spočívajúcu v odpočte podielov od vlastných zdrojov, lebo výsledkom by bola záporná hodnota imania spoločnosti FF. Na jednej strane je spoločnosť FF talianskym, a nie luxemburským daňovníkom. Na druhej strane Komisia preukázala len to, že v prípade spoločnosti FF sa účasti financovali pomocou dlhov.

271 Na úvod treba konštatovať, že v odôvodneniach 277 až 290 napadnutého rozhodnutia Komisia v podstate uviedla, že Luxemburské veľkovojvodstvo sa dopustilo nesprávneho posúdenia, keď oddelilo „finančné investície do spoločností FFNA a FFC“, ktoré spoločnosť FFT odhadla na 165 244 000 eur (tabuľka 2 napadnutého rozhodnutia), a priradilo im nulovú odmenu. Podľa názoru Komisie to viedlo k zníženiu dlžnej dane spoločnosti FFT.

272 Treba poukázať aj na to, že je nesporné, že metóda použitá Luxemburským veľkovojvodstvom v spornom záväznom daňovom stanovisku má na účely stanovenia dlžnej dane spoločnosti FFT určiť odmenu, ktorú by táto spoločnosť získala za svoje činnosti v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničné činnosti, keby pôsobila v trhových podmienkach. Dotknutá metóda spočíva vo výpočte návratnosti kapitálu. Je pravda, že v tejto súvislosti by skutočnosť, že spoločnosť FFT ako holdingová spoločnosť neplatí dane z dividend, ktoré poberá od spoločností FFNA a FFC, o ktorých je známe, že platia daň z dividend, mohla vyvolať dojem, že imanie priradené k týmto účastiam sa nemá zohľadniť pri určovaní dane, ktorú by spoločnosť FFT musela zaplatiť, keby pôsobila v nezávislých trhových podmienkach. Toto tvrdenie však nemožno prijať z nasledujúcich dôvodov.

273 Po prvé treba konštatovať, že ako Komisia správne tvrdí v odôvodnení 282 napadnutého rozhodnutia, vlastné imanie je zastupiteľné. V prípade platobnej neschopnosti spoločnosti FFT by boli veritelia vyplatení na základe celkového vlastného imania. Na rozdiel od tvrdení, ktoré uviedlo Luxemburské veľkovojvodstvo, ako aj spoločnosť FFT vo svojich pripomienkach na pojednávaní, teda síce z držby podielov v spoločnostiach FFNA a FFC neplynú nijaké zdaniteľné dividendy, lebo tieto dividendy už boli zdanené pred vyplatením spoločnosti FFT ako holdingu, v prípade platobnej neschopnosti spoločnosti FFT by sa však vlastné zdroje súvisiace s držbou týchto podielov rovnako ako všetky ostatné vlastné zdroje použili na vymazanie dlhov spoločnosti FFT. Za týchto okolností je imanie spoločnosti FFT bez ohľadu na to, či sa dá alebo nedá priradiť k účastiam, ktoré vlastní, v každom prípade vystavené riziku a musí byť zohľadnené pri výpočte odmeny spoločnosti FFT napriek tomu, že účasti v spoločnostiach FFNA a FFC neprinášajú nijaké zdaniteľné príjmy.

274 Po druhé treba zdôrazniť, že ako Komisia správne uvádza, Luxemburské veľkovojvodstvo nepreukázalo, že ostatné spoločnosti, s ktorými Komisia porovnávala spoločnosť FFT, odpočítali zo svojho imania podiely v dcérskych spoločnostiach alebo že nie je bežné, aby finančné inštitúcie pôsobiace na trhu vlastnili také podiely. Za týchto okolností Komisia správne konštatovala, že vylúčenie účastí spoločnosti FFT v dvoch dcérskych spoločnostiach znemožňuje uskutočniť vhodné porovnanie spoločnosti FFT s ďalšími podnikmi pôsobiacimi na trhu.

275 Po tretie treba konštatovať, že aj keby sa zásady rámca Bazilej II uplatnili v prejednávanej veci, spoločnosť FFT by nespĺňala podmienku potrebnú na to, aby sa od jej vlastného imania mohla odpočítať určitá časť vo výške podielov v spoločnostiach FFNA a FFC, konkrétne že účty spoločností FFT, FFNA a FFC nesmú byť konsolidované v Luxembursku. Ako totiž Komisia zdôraznila v odôvodneniach 112 a 281 napadnutého rozhodnutia a ako Luxemburské veľkovojvodstvo potvrdilo v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania, účtovná závierka spoločnosti FFT sa konsoliduje v Luxembursku.

276 Po štvrté treba poukázať na to, že Luxemburské veľkovojvodstvo síce spochybňuje, že pákový pomer spoločnosti FFT by sa mal porovnávať so vzorkou bánk, ktorú vybrala Komisia, napriek tomu však neuvádza nijaké tvrdenie ani dôkaz, na základe ktorého by sa dalo pochopiť, z akých dôvodov – ak sa vychádza z toho, že vlastné zdroje kryjúce finančné investície do spoločností FFNA a FFC sa nemajú brať do úvahy napriek tomu, že tvoria okolo 60 % celkového vlastného imania spoločnosti FFT (tabuľka 2 napadnutého rozhodnutia) – by tento pomer nemal byť podstatne nižší ako pomer určený Komisiou a dokonca aj ako pomer použitý samotným Luxemburským veľkovojvodstvom.

277 Pokiaľ sa totiž pákový pomer vypočíta vzhľadom na výšku vlastného imania, treba konštatovať, že ak by sa vzal do úvahy pákový pomer [*dôverné*] % určený Komisiou [*dôverné*] pri zohľadnení celkového vlastného imania spoločnosti FFT, [*dôverné*] keby sa nevzala do úvahy časť vlastného imania vo výške podielov v spoločnostiach FFNA a FFC. Toto konštatovanie platí bez ohľadu na to, či má trhová norma hodnotu 2,9 % alebo 3,3 %, ako uvádza Komisia, alebo dokonca 4 až 4,5 %, ako vyplýva zo vzorky pomerov, ktorú uvádza Luxemburské veľkovojvodstvo.

278 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 271 až 277 tohto rozsudku treba konštatovať, že Komisia správne usúdila, že Luxemburské veľkovojvodstvo pochybilo, keď odpočítalo časť vlastného imania spoločnosti FFT vo výške jej podielov v dcérskych spoločnostiach od imania, ktoré sa malo zohľadniť na určenie odmeny spoločnosti FFT za jej činnosti v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničné činnosti.

279 Zo všetkých konštatovaní uvedených v bodoch 209 až 278 tohto rozsudku vyplýva, že Komisia dospela k správnemu záveru, podľa ktorého malo byť na účely výpočtu odmeny spoločnosti FFT zohľadnené jej celkové vlastné imanie a mala sa použiť jednotná sadzba. V každom prípade tiež správne konštatovala, že metóda, ktorá na jednej strane spočíva v uplatnení hypotetického regulatórneho kapitálu spoločnosti FFT a na druhej strane v odpočítaní podielov spoločnosti FFT v spoločnostiach FFNA a FFC od sumy odmeňovaného kapitálu, neumožňuje dosiahnutie nezávislého trhového výsledku.

280 Za týchto okolností treba konštatovať, že metódou, ktorú schválilo Luxemburské veľkovojvodstvo, bola znížená na minimum odmena spoločnosti FFT, na základe ktorej sa určuje dlžná daň tejto spoločnosti, pričom nie je potrebné skúmať výhrady Luxemburského veľkovojvodstva v súvislosti s piatym pochybením, ktoré zistila Komisia a ktoré sa týka návratnosti. Samotné konštatovanie, že výška odmeňovaného kapitálu bola podhodnotená, totiž v prejednávanej veci postačuje na preukázanie existencie výhody.

281 Po prvé pomer medzi skutočne zohľadneným imaním v rámci metódy použitej v spornom záväznom daňovom stanovisku a celkovým vlastným imaním je natoľko dôležitý, že chyba pri určovaní odmeňovaného kapitálu nevyhnutne vedie k zníženiu daňového zaťaženia spoločnosti FFT bez ohľadu

na to, že sa má uplatniť jednotná miera návratnosti. Suma hypotetického regulatórneho kapitálu, ktorá dosahuje 28 miliónov eur, totiž predstavuje len približne 10 % celkového vlastného imania, ktoré dosahuje výšku 287 miliónov eur.

282 Po druhé ako je uvedené v bode 211 tohto rozsudku, metóda určovania odmeny za činnosti v oblasti financovania v rámci skupiny a pokladničné činnosti spoločnosti FFT, ktorá je potvrdená v spornom záväznom daňovom stanovisku, sa skladá z dvoch krokov, a to po prvé z určenia výšky odmeňovaného imania a po druhé z určenia miery návratnosti, ktorú treba uplatniť. V rámci prvého kroku však metóda potvrdená sporným záväzným daňovým stanoviskom rozlišuje medzi troma rôznymi sumami, na ktoré sa uplatnia tri rôzne sadzby určené pomocou odlišných metód. Keďže je v dôsledku toho prvý krok výpočtu nesprávny, nie je potrebné skúmať druhý krok výpočtu. V dôsledku zistenia chyby v prvom kroku metódy schválenej v spornom záväznom daňovom stanovisku je totiž automaticky bezpredmetné skúmanie prípadných chýb vo výpočte návratnosti, ktorý predstavuje druhý krok tejto metódy. Luxemburské veľkovojvodstvo by malo zopakovať celý výpočet návratnosti s použitím výšky imania, ktorá mala byť zohľadnená. Z odôvodnenia 311 napadnutého rozhodnutia napokon vyplýva, že správny odhad základu dane spoločnosti FFT sa mal vypočítať pomocou uplatnenia jednotnej sadzby na celkovú sumu účtovného vlastného imania.

283 Treba však poukázať na to, že pokiaľ ide o mieru návratnosti, účastníci konania sa nezhodnú v otázke, či by mala dosahovať 10 %, ako tvrdí Komisia, alebo 6,05 %, ako tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo (odôvodnenie 304 napadnutého rozhodnutia). V dôsledku toho aj keby sa mala uplatniť najnižšia úroveň návratnosti, takto vypočítaná odmena spoločnosti FFT by bola omnoho vyššia ako odmena potvrdená v spornom záväznom daňovom stanovisku. Táto sadzba, ktorá zodpovedá sadzbe použitej na prvý segment, by sa totiž uplatnila na celé vlastné imanie, ktoré je desaťnásobne vyššie než suma, na ktorú bola táto sadzba uplatnená v zmysle sporného záväzného daňového stanoviska. V tejto súvislosti treba poukázať na to, že v každom prípade ani jedno z tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva, ktoré sa týkajú návratnosti, nemôže vyvrátiť konštatovanie Komisie, pokiaľ ide o existenciu výhody.

284 V dôsledku toho sa Všeobecný súd domnieva, že hoci Luxemburské veľkovojvodstvo spochybnilo piate pochybenie zistené Komisiou, ktoré sa týka návratnosti (pozri bod 194 tohto rozsudku), nie je potrebné skúmať dôvodnosť týchto tvrdení.

285 Za týchto okolností je potrebné zamietnuť všetky výhrady Luxemburského veľkovojvodstva, ktoré sa týkajú posúdenia metódy určenia odmeny spoločnosti FFT zo strany Komisie.

286 Zo všetkých konštatovaní uvedených v bodoch 211 až 285 tohto rozsudku vyplýva, že Komisia správne usúdila, že sporným záväzným daňovým stanoviskom bola potvrdená taká metóda na určenie odmeny spoločnosti FFT, pomocou ktorej nie je možné dospieť k nezávislému trhovému výsledku a ktorá viedla k zníženiu daňového zaťaženia spoločnosti FFT. V rámci svojho odôvodnenia uvedeného v prvom rade teda správne konštatovala, že sporným záväzným daňovým stanoviskom bola spoločnosti FFT poskytnutá výhoda.

3. O subsidiárnom odôvodnení Komisie, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku z článku 164 ods. 3 daňového zákonníka a z obežníka

287 Samotné konštatovanie uvedené v bode 286 tohto rozsudku, podľa ktorého sa Komisia nedopustila pochybenia v rámci svojho odôvodnenia uvedeného v prvom rade, postačuje na vyvodenie záveru, podľa ktorého Komisia preukázala, že sporným záväzným daňovým stanoviskom bola spoločnosti FFT poskytnutá výhoda. Všeobecný súd však považuje za vhodné preskúmať okrem toho aj subsidiárne odôvodnenie Komisie, podľa ktorého uvedené záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku z článku 164 ods. 3 daňového zákonníka a z obežníka.

288 V tomto smere Všeobecný súd poukazuje na to, že Luxemburské veľkovojvodstvo v rámci druhej časti svojho prvého žalobného dôvodu tvrdí, že sporné záväzné daňové stanovisko je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorý stanovuje vnútroštátne luxemburské právo.

289 Komisia tieto tvrdenia spochybňuje.

290 V tomto smere treba pripomenúť, že Komisia subsidiárne v časti 7.2.4 napadnutého rozhodnutia nazvanej „Doplnková úvaha – selektívna výhoda z dôvodu odchýlenia sa od článku 164 [daňového zákonníka] a/alebo obežníka“ (odôvodnenia 315 až 317 napadnutého rozhodnutia) uviedla, že sporné záväzné daňové stanovisko poskytuje spoločnosti FFT výhodu z toho dôvodu, že sa odchyľuje od princípu nezávislého vzťahu v zmysle luxemburského práva, ktorý stanovuje článok 164 ods. 3 daňového zákonníka a obežník (pozri odôvodnenia 316 a 317 napadnutého rozhodnutia).

291 V odôvodnení 316 napadnutého rozhodnutia totiž Komisia uviedla:

„V rámci doplnkovej úvahy… sporným záväzným stanoviskom sa udeľuje selektívna výhoda spoločnosti FFT aj v rámci obmedzenejšieho referenčného systému pozostávajúceho zo spoločností skupiny, ktoré uplatňujú transferové oceňovanie a podliehajú článku 164 ods. 3 [daňového zákonníka] a obežníku. Týmto ustanovením sa v luxemburskom daňovom práve ustanovuje princíp nezávislého vzťahu, podľa ktorého transakcie medzi spoločnosťami tej istej skupiny musia byť odmeňované na úrovni cien, s ktorými by súhlasili nezávislé spoločnosti rokujúce za porovnateľných okolností a za nezávislých trhových podmienok. Časť 2 obežníka takisto obsahuje opis princípu nezávislého vzťahu tak, ako je vymedzený v zásadách OECD o transferovom oceňovaní, a tak, ako je prevzatý do vnútroštátneho práva.“

292 Následne Komisia v odôvodnení 317 napadnutého rozhodnutia pripomenula, že v časti 7.2.2 tohto rozhodnutia preukázala, že sporné záväzné daňové stanovisko neumožňuje dospieť k spoľahlivému odhadu nezávislého trhového výsledku. Na základe tohto konštatovania dospela k tvrdeniu, že sporným záväzným daňovým stanoviskom „sa udeľuje selektívna výhoda aj podľa obmedzenejšieho referenčného systému vychádzajúceho z článku 164 ods. 3 [daňového zákonníka] alebo z obežníka, pretože vedie k zníženiu dane splatnej spoločnosťou FFT v porovnaní so situáciou správneho uplatnenia princípu nezávislého vzťahu uvedeného v tomto ustanovení“.

293 Z odôvodnení 316 a 317 napadnutého rozhodnutia jasne vyplýva konštatovanie Komisie, že sporné záväzné daňové stanovisko poskytlo spoločnosti FFT selektívnu výhodu vzhľadom na to, že malo za následok zníženie splatnej dane v porovnaní so situáciou, v ktorej by sa princíp nezávislého vzťahu upravený v článku 164 ods. 3 daňového zákonníka a v obežníku uplatnil správne.

294 Treba však konštatovať, že Komisia pri tomto závere vychádzala z posúdenia sporného záväzného daňového stanoviska, ktoré uskutočnila v rámci svojej primárnej analýzy v. Potvrdila tak, že v rámci časti 7.2.2 napadnutého rozhodnutia už preukázala, že na základe sporného záväzného daňového stanoviska nie je možné dospieť k spoľahlivému odhadu nezávislého trhového výsledku.

295 V tomto smere treba po prvé konštatovať, že článok 164 ods. 3 daňového zákonníka stanovuje, že „skryté rozdelenie ziskov sa zahrnie do zdaniteľných príjmov“ a že „k skrytému rozdeleniu ziskov dochádza najmä vtedy, keď spoločník, člen alebo zainteresovaná osoba získa od spoločnosti alebo združenia priame alebo nepriame výhody, ktoré by za bežných okolností nezískal, keby nemal toto postavenie“. Obežník okrem toho v bode 2 stanovuje, že „ak bola poskytnutá služba v rámci skupiny, je potrebné rovnako ako v prípade iných druhov transferov v rámci skupiny učiť, či je dohodnutá odmena v súlade s princípom nezávislého vzťahu, t. j. či zodpovedá cene, ktorú by za porovnateľných okolností uplatnili a akceptovali nezávislé podniky“. Z toho vyplýva, že článok 164 ods. 3 daňového zákonníka a obežník stanovujú, že odmena za transakcie v rámci skupiny sa musí určiť tak, ako keby

sa na cene týchto transakcií dohodli samostatné podniky. Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT napokon nespochybňujú posúdenie Komisie uvedené v odôvodnení 75 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého tieto ustanovenia upravujú princíp nezávislého vzťahu v luxemburskom práve.

296 Po druhé treba konštatovať, že obežník odkazuje na článok 9 modelovej zmluvy OECD a na smernicu OECD ako na referenčnú medzinárodnú normu pri stanovovaní transferových cien. V rámci svojej primárnej analýzy selektívnej výhody sa však Komisia do veľkej miery odvoláva na smernicu OECD, a to najmä pri konštatovaní piatich chýb v metóde určovania odmeny spoločnosti FFT. Z toho vyplýva, že Komisia mohla použiť rovnaký postup v rámci svojej primárnej analýzy i v rámci svojej subsidiárnej analýzy.

297 Vzhľadom na okolnosti veci treba teda konštatovať, že Komisia sa nedopustila pochybenia, keď dospela k záveru, že môže použiť analýzu, ktorú uskutočnila z hľadiska princípu nezávislého vzťahu opísaného v napadnutom rozhodnutí a v ktorej určila odmenu spoločnosti FFT, na konštatovanie, že sporné záväzné daňové stanovisko poskytuje spoločnosti FFT výhodu v dôsledku toho, že zaplatila nižšiu daň, než mala zaplatiť podľa článku 164 ods. 3 daňového zákonníka a podľa obežníka.

298 Tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorých je sporné záväzné daňové stanovisko v súlade s luxemburským právom, nemôžu spochybniť konštatovanie uvedené v bode 297 tohto rozsudku. Také tvrdenia už totiž boli zamietnuté v bodoch 226 a 227 tohto rozsudku.

299 Zo všetkých týchto konštatovaní vyplýva, že Komisia dospela k správnemu záveru, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko v každom prípade poskytlo spoločnosti FFT selektívnu výhodu v dôsledku toho, že malo za následok zníženie daňového zaťaženia spoločnosti FFT v porovnaní s daňou, ktorú mala zaplatiť podľa článku 164 ods. 3 daňového zákonníka a podľa obežníka.

4. O žalobnom dôvode založenom na neexistencii výhody na úrovni skupiny

300 Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT v podstate tvrdia, že Komisia nepreukázala existenciu výhody na úrovni skupiny Fiat/Chrysler, čím si nesplnila povinnosť odôvodnenia vyplývajúcu z článku 296 ZFEÚ a z článku 107 ZFEÚ.

301 Luxemburské veľkovojvodstvo sa konkrétne domnieva, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je zjavne nedostatočné a rozporuplné v tom zmysle, že Komisia v odôvodnení 314 tohto rozhodnutia odmietla zohľadniť účinky na úrovni skupiny Fiat/Chrysler, pričom zároveň sa odvolala na účinky tejto výhody, aby mohla v odôvodneniach 342 a 344 tohto rozhodnutia označiť uvedenú skupinu za príjemcu údajnej pomoci.

302 Na jednej strane Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že na rozdiel od skutkových okolností vo veci, v ktorej bolo vydané uznesenie z 31. augusta 2010, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, neuverejnené, EU:C:2010:475, bod 43), sa o prípadnom zaťažení ostatných dcérskych spoločnostiach, akým je zvýšená daň, nedá povedať, že nemá „žiadny vzťah“ k výhode, ktorú spoločnosť FFT získala. Na druhej strane s odvolaním sa na rozsudok zo 17. decembra 2015, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004, body 115 a 116), Komisii vytýka, že neskúmala ani neodôvodnila, v akom zmysle skupina Fiat/Chrysler reálne získala výhodu.

303 Spoločnosť FFT zas tvrdí, že Komisia porušila článok 107 ZFEÚ, keď pri určovaní, či spoločnosť FFT a skupina Fiat/Chrysler získali výhodu, nezohľadnila účinok sporného záväzného daňového stanoviska na skupinu Fiat/Chrysler ako celok.

304 Na jednej strane spoločnosť FFT poukazuje na to, že v odôvodnení 155 rozhodnutia Komisie 2011/276/EÚ z 26. mája 2010 o štátnej pomoci vo forme dohody o urovnaní daňového dlhu, ktorú poskytlo Belgicko v prospech spoločnosti Umicore SA (bývalá spoločnosť Union Minière SA) [Štátna

pomoc C 76/03 (ex NN 69/03)] (Ú. v. EÚ L 122, 2011, s. 76, ďalej len „rozhodnutie Umicore“), Komisia uznala, že vnútroštátne daňové orgány musia mať pri posudzovaní transferového oceňovania. právomoc voľnej úvahy. Údajná výhoda v prospech spoločnosti FFT však nie je neprimeraná a vyplýva len z tejto právomoci voľnej úvahy.

305 Na druhej strane spoločnosť FFT poukazuje na to, že Komisia v odôvodnení 314 napadnutého rozhodnutia nesprávne konštatovala, že nie je potrebné skúmať, či vplyv sporného záväzného daňového stanoviska nie je na úrovni skupiny neutrálny. Spoločnosť FFT tak tvrdí, že aj keby z transakcií, ktoré uskutočnila s inou spoločnosťou skupiny, získala v Luxembursku vyššie ziskové rozpätie, znamenalo by to, že druhá spoločnosť skupiny Fiat/Chrysler by si mohla v rámci nákladov odpočítať o to vyššie úroky.

306 Okrem toho spoločnosť FFT tvrdí, že napadnuté rozhodnutie je rozporuplné, lebo Komisia na jednej strane konštatuje, že z daňovej výhody má prospech celá skupina, a na druhej strane odmieta vziať do úvahy účinok opatrenia na skupinu ako celok. Spoločnosť FFT však tvrdí, že v prejednávanej veci sú na rozdiel od skutkových okolností veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 30. novembra 2009, Francúzsko a France Télécom/Komisia (T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474), účinky opatrenia na úrovni skupiny neutralizované, takže výhoda neexistuje.

307 Navyše spoločnosť FFT tvrdí, že sedem rozsudkov, na ktoré sa Komisia odvoláva, nepodporuje stanovisko, podľa ktorého jej neprináleží posudzovať existenciu výhody na úrovni skupiny Fiat/Chrysler.

308 V tomto smere spoločnosť FFT poukazuje na to, že význam účinku na skupinu Fiat/Chrysler na účely určenia, či bola sporným záväzným daňovým stanoviskom poskytnutá výhoda, ilustrujú ťažkosti tejto skupiny, lebo taliansky daňový orgán dospel k záveru, že zdaniteľný zisk spoločnosti FFT je príliš vysoký na to, aby sa dalo vychádzať z toho, že bol dosiahnutý za nezávislých trhových podmienok. Spoločnosť FFT v dôsledku toho nadhodnotila svoj zdaniteľný zisk a zaplatila v Luxembursku príliš vysokú daň z príjmu právnických osôb.

309 Nakoniec pokiaľ ide o jednotlivé body týkajúce sa metodiky, spoločnosť FFT sa domnieva, že Komisia mala použiť kritérium primeranosti na určenie, či jej bola sporným záväzným daňovým stanoviskom priznaná výhoda. Spoločnosť FFT okrem toho uvádza, že bezvýhradne podporuje tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva v rámci veci T-755/15, ktoré sa týkajú metódy určenia jej odmeny a spochybňujú pochybenia, ktoré zistila Komisia.

310 Komisia tieto tvrdenia popiera.

311 Na úvod treba poukázať na to, že Luxemburské veľkovojvodstvo nijako nerozlišuje medzi tvrdeniami, ktoré uvádza, či už s cieľom preukázať existenciu porušenia článku 107 ZFEÚ alebo nedostatok odôvodnenia v tomto smere. Treba však konštatovať, že svojou argumentáciou sa v podstate usiluje preukázať na jednej strane nedostatok odôvodnenia vzhľadom na to, že napadnuté rozhodnutie je do istej miery nelogické, a na druhej strane porušenie článku 107 ZFEÚ vzhľadom na to, že podľa názoru tohto štátu, ako aj spoločnosti FFT Komisia nemohla dospieť k záveru, že spoločnosti FFT a skupine Fiat/Chrysler bola poskytnutá výhoda.

312 Pokiaľ ide v prvom rade o údajnú nelogickosť napadnutého rozhodnutia, na jednej strane treba zdôrazniť, že v odôvodnení 314 napadnutého rozhodnutia Komisia v podstate konštatovala, že spoločnosti FFT bola poskytnutá selektívna výhoda v dôsledku toho, že jej daňové zaťaženie v Luxembursku sa znížilo. V tomto smere Komisia v uvedenom odôvodnení ďalej poukázala na to, že podľa judikatúry skutočnosť, že toto zníženie dane v Luxembursku viedlo k zvýšeniu daňového zaťaženia v inom členskom štáte, nemá vplyv na to, že sa opatrenie považuje za pomoc.

313 Na druhej strane v odôvodneniach 341 až 345 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že sporné záväzné daňové stanovisko síce poskytlo selektívnu výhodu spoločnosti FFT v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, zvýhodnené daňové zaobchádzanie so spoločnosťou FFT však prinieslo prospech celej skupine, lebo spoločnosť FFT a skupina Fiat/Chrysler tvoria jednu hospodársku jednotku. Komisia v tomto smere spresnila, že keďže výška dane, ktorú zaplatí spoločnosť FFT, má vplyv na cenové podmienky úverov v rámci skupiny, ktoré poskytuje spoločnostiam uvedenej skupiny, zníženie dlžnej dane spoločnosti FFT má za následok pokles cien úverov, ktoré poskytuje v rámci skupiny.

314 Pokiaľ teda ide o podmienku existencie výhody, ktorá je treťou podmienkou potrebnou na konštatovanie existencie štátnej pomoci podľa judikatúry citovanej v bode 118 tohto rozsudku, treba konštatovať, že posúdenie týkajúce sa určenia príjemcu pomoci, ktoré Komisia uskutočnila v napadnutom rozhodnutí, nie je nelogické, lebo za príjemcu bola v podstate určená spoločnosť FFT priamo a skupina Fiat/Chrysler nepriamo, keďže spoločnosť FFT tvorí so skupinou Fiat/Chrysler jednu hospodársku jednotku, a teda podnik v zmysle práva štátnej pomoci.

315 Túto prvú výhradu Luxemburského veľkovojvodstva založenú na nedostatku odôvodnenia treba teda zamietnuť ako nedôvodnú.

316 Čo sa týka výhrady, podľa ktorej Komisia porušila článok 107 ZFEÚ konštatovaním, že spoločnosti FFT a skupine Fiat/Chrysler bola poskytnutá výhoda, treba hneď na úvod konštatovať, že ako uvádza Komisia, Luxemburské veľkovojvodstvo neuviedlo nijaké tvrdenie, ktoré by preukazovalo, že skupina Fiat/Chrysler a spoločnosť FFT netvoria jednu hospodársku jednotku v zmysle práva štátnej pomoci. V každom prípade ako zdôraznila Komisia v odôvodnení 342 napadnutého rozhodnutia, spoločnosť FFT je v plnej miere kontrolovaná spoločnosťou Fiat SpA, ktorá zas kontroluje skupinu Fiat/Chrysler. Z každej výhody poskytnutej spoločnosti FFT má preto prospech celá skupina, najmä ak má za následok, ako zdôrazňuje Komisia a Luxemburské veľkovojvodstvo jej v tomto bode neodporuje, výhodnejšie podmienky úverov, ktoré poskytuje spoločnosť FFT ďalším spoločnostiam skupiny, z dôvodu zníženia daňového zaťaženia spoločnosti FFT.

317 Okrem toho a v každom prípade aj keby tento faktor mohol byť relevantný, treba konštatovať, že Luxemburské veľkovojvodstvo ani spoločnosť FFT nepreukázali, že zníženie dane tejto spoločnosti v Luxembursku je „neutralizované“ zvýšením dane v iných členských štátoch.

318 Navyše aj keby to tak bolo, na základe takej „neutralizácie“ by nebolo možné tvrdiť, že spoločnosti FFT alebo skupine Fiat/Chrysler nebola v Luxembursku poskytnutá výhoda. Treba totiž konštatovať, že v súvislosti s daňovým opatrením sa existencia výhody určuje vo vzťahu k bežnému daňovému režimu, takže daňové ustanovenia iného členského štátu nie sú podstatné (pozri analogicky rozsudok z 11. novembra 2004, Španielsko/Komisia, C-73/03, neuverejnený, EU:C:2004:711, bod 28). V dôsledku toho ak sa preukáže, že integrovaný podnik dosiahol vďaka daňovému opatreniu, ktoré mu priznal členský štát, zníženie daňového zaťaženia, ktoré by za bežných okolností musel znášať pri uplatnení bežného daňového režimu, daňová situácia iného podniku skupiny v inom členskom štáte nemá vplyv na existenciu výhody. Z toho istého dôvodu je potrebné zamietnuť pre nedôvodnosť tvrdenie spoločnosti FFT, podľa ktorého sú jej príjmy v podstate v každom prípade zdanené v Taliansku alebo v Luxembursku, takže nezískala nijakú výhodu, pričom ani nie je potrebné rozhodnúť o prípustnosti dokumentov, ktoré predložila spoločnosť FFT v nadväznosti na repliku a ktorými sa usiluje preukázať, že sa začalo rozhodcovské konanie s cieľom zamedziť dvojité zdanenie spoločnosti FFT v Luxembursku a v Taliansku.

319 Ani jedno z tvrdení, ktoré v tomto smere uvádza Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT, nemôže toto konštatovanie spochybniť.

320 Po prvé pokiaľ ide o tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, že Komisia sa nemôže odvolávať na uznesenie z 31. augusta 2010, France Télécom/Komisia (C-81/10 P, neuverejnené, EU:C:2010:475, bod 43), lebo neskúmala, či skupina Fiat/Chrysler skutočne získala výhodu, toto tvrdenie je potrebné

zamietnuť ako nedôvodné. V tomto smere totiž stačí konštatovať, že v odôvodnení 343 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že z akéhokoľvek priaznivého daňového zaobchádzania so spoločnosťou FFT by mali nevyhnutne prospech aj ďalšie spoločnosti skupiny, pre ktoré fakturuje transferové ceny.

321 Po druhé pokiaľ ide o to, že Luxemburské veľkovojvodstvo sa odvoláva na rozsudok zo 17. decembra 2015, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004, body 115 a 116), s cieľom preukázať, že Komisia mala preskúmať, či skupina Fiat/Chrysler skutočne získala výhodu, treba okrem skutočnosti, že Súdny dvor uvedený rozsudok zrušil (rozsudok z 25. júla 2018, Komisia/Španielsko a i., C-128/16 P, EU:C:2018:591), konštatovať aj to, že skutkové okolnosti veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, v každom prípade nijako nesúvisia s okolnosťami prejednávanej veci.

322 V rozsudku zo 17. decembra 2015, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), totiž Všeobecný súd rozhodol, že Komisia nesprávne konštatovala, že príjemcami pomoci sú zoskupenia hospodárskych záujmov (ZHZ) a ich členovia, hoci nebolo možné preukázať, že ich členovia, ktorých sa ako jediných týkal príkaz na vrátenie pomoci, získali selektívne výhody.

323 V prejednávanej veci Komisia z právneho hľadiska dostatočne preukázala, že nielen spoločnosť FFT, ale aj všetky spoločnosti, ktoré sú súčasťou skupiny a obchodujú so spoločnosťou FFT, majú prospech z daňovej výhody poskytnutej spoločnosti FFT vzhľadom na to, že má vplyv na cenové podmienky úverov, ktoré poskytuje v rámci skupiny. Toto tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva treba teda zamietnuť ako nedôvodné.

324 Po tretie pokiaľ ide o to, že spoločnosť FFT sa domnieva, že Komisia mala uplatniť kritérium primeranosti na určenie, či bola sporným záväzným daňovým stanoviskom poskytnutá výhoda, najmä vzhľadom na rozhodnutie Umicore, toto tvrdenie je potrebné zamietnuť ako nedôvodné. Na jednej strane totiž treba pripomenúť, že Komisia svojou rozhodovacou praxou nie je viazaná. Na druhej strane ako sa zdôrazňuje v rozhodnutí Umicore, Komisia daňovým orgánom priznala právomoc voľnej úvahy v rámci urovnania, ktorým sa ukončí spor, čím sa zabráni potenciálne dlhému procesu s neistým výsledkom, a nie v rámci záväzného daňového stanoviska, ktorým sa určuje daň, ktorú má spoločnosť zaplatiť v budúcnosti.

325 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že tretí žalobný dôvod treba zamietnuť ako nedôvodný.

326 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 118 až 325 tohto rozsudku teda treba konštatovať, že Komisia neporušila článok 107 ZFEÚ, keď rozhodla, že spoločnosti FFT a skupine Fiat/Chrysler bola poskytnutá výhoda vyplývajúca z toho, že spoločnosť FFT zaplatila nižšiu daň, než by mal zaplatiť podnik pôsobiaci v trhových podmienkach.

327 Za týchto okolností je potrebné druhú sériu žalobných dôvodov Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT, ktoré sú založené na existencii výhody, zamietnuť v celom rozsahu.

E. O tretej sérii žalobných dôvodov založených na tom, že výhoda poskytnutá spoločnosti FFT nie je selektívna

328 Prvým žalobným dôvodom vo veci T-755/15 a prvou výhradou prvej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-759/15 Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT tvrdia, že Komisia nesprávne usúdila, že sporné záväzné daňové stanovisko je selektívnym opatrením. Tvrdia najmä, že Komisia v rámci svoje analýzy selektívnosti v troch krokoch zohľadnila nesprávny referenčný rámec. Sporné záväzné daňové stanovisko sa podľa ich názoru neodchyľuje od daňového režimu integrovaných spoločností, ktorý je vhodným referenčným rámcom. Tvrdia teda, že Komisia nepreukázala, že sporné záväzné daňové stanovisko bolo pre spoločnosť FFT vydané za výhodnejších podmienok než stanoviská vydané pre iné integrované spoločnosti.

329 Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT okrem toho spochybňujú tvrdenie Komisie, podľa ktorého v každom prípade mohla predpokladať selektívnosť sporného záväzného daňového stanoviska vzhľadom na to, že išlo o individuálne opatrenie, a preukázala, že ním bola spoločnosti FFT poskytnutá výhoda. Tvrdia, že judikatúra rozlišuje medzi individuálnymi opatreniami *ad hoc* a individuálnymi daňovými opatreniami na uplatnenie všeobecného daňového mechanizmu. V poslednom uvedenom prípade selektívnosť nie je možné predpokladať, ale treba ju preskúmať z hľadiska práva a luxemburskej praxe, a tým preukázať, či sú podmienky jeho uplatňovania diskriminačné alebo či je právomoc voľnej úvahy ponechaná vnútroštátnym orgánom nadmerná. Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT teda tvrdia, že sporné záväzné daňové stanovisko nie je individuálnym opatrením *ad hoc*, ale individuálnym opatrením v rámci všeobecného režimu, ktorý stanovuje uloženie dodatočného zaťaženia, konkrétne právnej úpravy transferového oceňovania, ako to bolo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

330 Írsko tvrdí, že podľa judikatúry a právnej náuky je jediným relevantným referenčným systémom na skúmanie selektívnosti daňového opatrenia daňový režim členského štátu, v ktorom bolo toto opatrenie uložené, a nie abstraktný alebo hypotetický daňový režim, aký Komisia nesprávne použila v napadnutom rozhodnutí. Domnieva sa, že referenčným systémom, ktorý sa má zohľadniť, je osobitný režim zdaňovania integrovaných spoločností.

331 Komisia popiera všetky tieto tvrdenia.

332 Na úvod treba pripomenúť, že požiadavku selektivity vyplývajúcu z článku 107 ods. 1 ZFEÚ treba jasne odlíšiť od súčasného zistenia výhody tým, že keď Komisia zistila existenciu výhody v širokom zmysle, ktorá priamo alebo nepriamo vyplýva z daného opatrenia, okrem iného musí preukázať, že táto výhoda sa špecificky týka jedného alebo viacerých podnikov. Komisia musí najmä preukázať, že sporné opatrenie zavádza rozdiely medzi podnikmi, ktoré sa vzhľadom na sledovaný cieľ nachádzajú v porovnateľnej situácii. Je teda potrebné, aby bola výhoda poskytnutá selektívne a aby mohla viesť k tomu, že určité podniky sa budú nachádzať vo výhodnejšej situácii ako iné podniky (rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59).

333 Je však potrebné uviesť, že požiadavka selektivity sa rozlišuje podľa toho, či je predmetné opatrenie koncipované ako všeobecná schéma pomoci alebo ako individuálna pomoc. V tomto poslednom prípade určenie ekonomickej výhody v zásade umožňuje predpokladať jeho selektivitu (ďalej len „domnienka selektívnosti“). Naopak, pri skúmaní schémy všeobecnej pomoci je potrebné určiť, či predmetné opatrenie napriek zisteniu, že poskytuje výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, neposkytuje túto výhodu výlučne v prospech určitých podnikateľov alebo určitých odvetví činností (rozsudky zo 4. júna 2015, Komisia/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 60, a z 30. júna 2016, Belgicko/Komisia, C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 49; pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 26. októbra 2016, Orange/Komisia, C-211/15 P, EU:C:2016:798, body 53 a 54). Je potrebné spresniť, že v prípade individuálnej pomoci sa domnienka selektívnosti uplatní bez ohľadu na to, či na dotknutom trhu alebo trhoch existujú subjekty, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (rozsudok z 13. decembra 2017, Grécko/Komisia, T-314/15, neuverejnený, EU:T:2017:903, bod 79).

334 Z ustálenej judikatúry ďalej vyplýva, že Komisia musí na účely kvalifikácie vnútroštátneho daňového opatrenia, ktoré nie je individuálnym opatrením, ako „selektívneho“ v prvom rade identifikovať spoločný alebo „bežný“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte a v druhom rade preukázať, že toto daňové opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, lebo zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (rozsudky z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49; z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57, a z 13. decembra 2017, Grécko/Komisia, T-314/15, neuverejnený, EU:T:2017:903, bod 85).

335 Pojem „štátna pomoc“ však nezahŕňa opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým právnym režimom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto sú a *priori* selektívne, ak sa členskému štátu podarí preukázať, že toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého sú uvedené opatrenia súčasťou (pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P , EU:C:2016:981, bod 58 a citovanú judikatúru).

336 Práve na základe uplatnenia tejto metódy v troch krokoch, ktorá je predstavená v bodoch 334 a 335 tohto rozsudku, je teda možné konštatovať, že vnútroštátne daňové opatrenie, ktoré nie je individuálnym opatrením, má selektívnu povahu.

337 V prejednávanej veci treba poukázať na to, že v napadnutom rozhodnutí Komisia v prvom rade skúmala selektívnosť sporného opatrenia s dodržaním troch krokov uvedených v bodoch 334 až 336 tohto rozsudku. Uplatnila však aj domnienku selektívnosti, podľa ktorej sa predpokladá, že určité opatrenie je selektívne, keď sa ním poskytuje výhoda a ide o individuálnu pomoc. V odôvodnení 218 napadnutého rozhodnutia a vo svojich písomných podaniach totiž Komisia pripomenula, že „podľa Súdneho dvora v prípade individuálneho opatrenia pomoci na rozdiel od režimu určenie ekonomickej výhody v zásade umožňuje predpokladať jeho selektivitu“ a že spoločnosti FFT bolo v prejednávanej veci priznané „individuálne opatrenie pomoci“. Komisia okrem toho na pojednávaní v nadväznosti na otázky Všeobecného súdu zdôraznila, že v napadnutom rozhodnutí preukázala selektívnosť predmetnej výhody viacerými spôsobmi vrátane použitia domnienky selektívnosti, ktorej zákonnosť však judikatúra potvrdila až po prijatí napadnutého rozhodnutia.

338 Všeobecný súd považuje za vhodné preskúmať najprv argumentáciu Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT, podľa ktorej Komisia nebola oprávnená predpokladať selektívnu povahu pomoci ani konštatovať, že nevyvrátili domnienku selektívnosti.

339 V prvom rade čo sa týka domnienky selektívnosti, treba pripomenúť, že ako v podstate vyplýva z judikatúry citovanej v bode 333 tohto rozsudku, táto domnienka sa uplatní, pokiaľ je splnená dvojitá podmienka, podľa ktorej sporné opatrenie musí na jednej strane predstavovať individuálnu pomoc (a nie schému pomoci) a na druhej strane musí poskytovať výhodu podniku, ktorý je jej príjemcom. Pokiaľ teda ide o jednoduchú domnienku, ak ju chce žalobca vyvrátiť, prináleží mu v dôsledku toho preukázať, že jedna z týchto dvoch podmienok nie je splnená.

340 Po prvé čo sa týka podmienky spojenej s existenciou výhody, treba konštatovať, že je splnená. Ako je totiž zdôraznené v bode 286 tohto rozsudku, Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT nepreukázali, že Komisia nesprávne konštatovala, že daň, ktorú mala zaplatiť spoločnosť FFT, bola nižšia ako daň, ktorú by musela zaplatiť v bežných trhových podmienkach.

341 Po druhé čo sa týka podmienky spojenej s tým, že sporné opatrenie musí predstavovať individuálnu pomoc, Luxemburské veľkovojvodstvo a spoločnosť FFT vo svojich písomných podaniach i na pojednávaní v nadväznosti na otázky Všeobecného súdu v podstate popierali, že sporné záväzné daňové stanovisko by mohlo predstavovať individuálnu pomoc *ad hoc*. Podľa ich názoru ide o individuálne vykonávacie opatrenie v rámci všeobecného režimu rovnako ako vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/MOL, (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

342 V tomto smere treba pripomenúť, že podľa článku 1 písm. e) nariadenia 2015/1589 individuálna pomoc je pomoc, ktorá sa neposkytuje na základe schémy pomoci, alebo pomoc, ktorá sa poskytuje na základe schémy pomoci, ale musí sa notifikovať v súlade s článkom 2 uvedeného nariadenia.

343 Podľa článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, je schéma pomoci „akýkoľvek akt, na základe ktorého možno bez ďalších vykonávacích opatrení poskytnúť individuálnu pomoc podnikom definovaným v akte všeobecným a abstraktným spôsobom a akýkoľvek akt, na základe ktorého sa môže pomoc, ktorá nie je spojená s osobitným projektom, poskytnúť jednému alebo viacerým podnikom na neurčitú dobu a/alebo v neurčitej sume“.

344 Z definície schémy pomoci v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, ktorá je uvedená v bode 343 tohto rozsudku, a jej výkladu v judikatúre je možné vyvodiť tieto úvahy.

345 Po prvé existencia schémy pomoci v zásade znamená, že musia byť určené ustanovenia, na základe ktorých sa pomoc poskytuje. Súdny dvor však rozhodol, že keď Komisia posudzuje schému pomoci a nie je určený právny akt, ktorým bola táto schéma pomoci zavedená, môže vychádzať zo všetkých skutočností, ktoré sú spôsobilé odhaliť faktickú existenciu schémy pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. apríla 1994, Nemecko a Pleuger Worthington/Komisia, C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14 a 15).

346 Po druhé pokiaľ sa individuálna pomoc poskytuje bez ďalších vykonávacích opatrení, základné prvky schémy pomoci musia nevyhnutne vyplývať z ustanovení určených ako základ uvedenej schémy.

347 Po tretie keď vnútroštátne orgány uplatňujú schému pomoci, nemôžu mať právomoc voľnej úvahy, pokiaľ ide o určenie základných prvkov dotknutej pomoci a pokiaľ ide o vhodnosť jej poskytnutia. Aby totiž bola existencia takých vykonávacích opatrení vylúčená, právomoc vnútroštátnych orgánov sa musí obmedziť na technické uplatňovanie ustanovení, ktoré majú predstavovať dotknutú schému pomoci, po prípadnom preskúmaní, či žiadatelia spĺňajú predbežné podmienky na prijatie pomoci.

348 Po štvrté z článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 vyplýva, že v aktoch, ktorými sa zriaďuje schéma pomoci, musia byť príjemcovia vymedzení všeobecným a abstraktným spôsobom napriek tomu, že pomoc, ktorá im je poskytnutá, je neobmedzená.

349 V prejednávanej veci treba konštatovať, že ako Komisia zdôraznila v nadväznosti na otázky položené na pojednávaní, sporné záväzné daňové stanovisko nemožno považovať za opatrenie prijaté na základe schémy pomoci.

350 V prvom rade treba poukázať na to, že všeobecný režim zdaňovania spoločností ani osobitný režim zdaňovania integrovaných spoločností, ani nijaké iné ustanovenie, ktoré určili účastníci konania, nepredstavuje schému v zmysle článku 1 písm. d) prvej a druhej časti vety nariadenia 2015/1589, na základe ktorého bolo v prospech spoločnosti FFT prijaté sporné opatrenie. Účastníci konania neuvádzajú ani súbor okolností, ktoré by mohli odhaliť faktickú existenciu schémy pomoci.

351 Ďalej treba poukázať na to, že sporné opatrenie sa netýka prijímania záväzných daňových stanovísk daňovými orgánmi vo všeobecnosti, ale jedného záväzného daňového stanoviska, ktoré je určené špecificky a konkrétne spoločnosti FFT (pozri rozsudok z 13. decembra 2017, Grécko/Komisia, T-314/15, neuverejnený, EU:T:2017:903, body 80 a 81). Je však nesporné, že cieľom sporného záväzného daňového stanoviska je určiť výšku dane, ktorú má zaplatiť iba spoločnosť FFT na základe platnej luxemburskej daňovej právnej úpravy, takže sporné záväzné daňové stanovisko sa týka výlučne individuálnej situácie spoločnosti FFT. Treba teda konštatovať, že základné prvky pomoci a najmä prvky, ktoré predstavujú výhodu, t. j. schválenie metódy na určenie odmeny spoločnosti FFT na základe rozčlenenia vlastného imania a uplatnenia rozdielnych mier návratnosti v závislosti od tohto rozčlenenia, čím dochádza k odchýlke od nezávislého trhového výsledku, vyplývajú výlučne zo sporného záväzného daňového stanoviska, a nie z ustanovení luxemburského daňového práva, na základe ktorých bolo prijaté sporné záväzné daňové stanovisko.

352 Nakoniec je v každom prípade potrebné konštatovať, že ako uviedlo Luxemburské veľkovojvodstvo v nadväznosti na ústne otázky Všeobecného súdu, zo samotnej luxemburskej právnej úpravy vyplýva, že daňový orgán má právomoc voľnej úvahy, na základe ktorej môže z hľadiska okolností konkrétnej veci posúdiť, ktorá metóda je najlepšia na výpočet zdaniteľných príjmov jednotlivých spoločností, ktoré požiadajú o záväzné daňové stanovisko. Na vydávanie záväzných daňových stanovísk luxemburskými daňovými orgánmi je totiž v každom prípade potrebná špecifická analýza, z ktorej vyplynie komplexné posúdenie. Táto právomoc voľnej úvahy, ktorú majú luxemburské daňové orgány pri každom záväznom daňovom stanovisku, teda vylučuje, že sporné záväzné daňové stanovisko by bolo iba opatrením na vykonanie schémy pomoci.

353 V tomto smere treba zdôrazniť, že skutočnosť, že sporné záväzné daňové stanovisko nie je izolovaným opatrením, ale že ide o jedno z mnohých záväzných daňových stanovísk vydaných pre podniky v Luxembursku, nemá nijaký vplyv na konštatovanie, že keďže sporným záväzným daňovým stanoviskom bola spoločnosti FFT poskytnutá výhoda, toto záväzné daňové stanovisko predstavuje individuálnu pomoc tomuto podniku.

354 Zo všetkých týchto úvah a najmä z bodov 345 a 350 tohto rozsudku vyplýva, že sporné záväzné daňové stanovisko nepredstavuje schému pomoci ani individuálne opatrenie pomoci prijaté na základe schémy pomoci v zmysle článku 1 písm. d) prvej a druhej časti vety nariadenia 2015/1589. Na jednej strane totiž sporné záväzné daňové stanovisko neobsahuje nijaké ustanovenie, na základe ktorého by bolo možné poskytovať pomoc v zmysle článku 1 písm. d) prvej a druhej časti vety nariadenia 2015/1589. Na druhej strane neexistuje nič, na základe čoho by sa dalo konštatovať, že toto záväzné daňové stanovisko bolo prijaté na základe takého ustanovenia.

355 Za týchto okolností je teda potrebné konštatovať, že sporné záväzné daňové stanovisko treba považovať za individuálna pomoc v zmysle článku 1 písm. e) nariadenia 2015/1589.

356 Tento záver nespochybňujú ďalšie tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT.

357 Na jednej strane je potrebné pre nedôvodnosť zamietnuť tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého Komisia v podstate nemohla spochybniť pomoc prijatú na základe schémy pomoci bez toho, aby predtým spochybnila uvedenú schému, lebo sporné záväzné daňové stanovisko nebolo prijaté na základe schémy pomoci.

358 Na druhej strane pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT, že sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje uplatnenie pravidiel v oblasti transferového oceňovania v Luxembursku a že Komisia neurčila, ktoré podniky sa zo skutkového a právneho hľadiska nachádzajú v porovnateľnej situácii ako spoločnosť FFT, a nevzala do úvahy významné rozdiely medzi spoločnosťami skupiny a samostatnými spoločnosťami, toto tvrdenie je potrebné zamietnuť ako neúčinné. Týmto tvrdením totiž nie je spochybnené konštatovanie, podľa ktorého sporné opatrenie predstavuje individuálnu pomoc *ad hoc*.

359 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že Komisia sa v každom prípade nedopustila omylu, keď dospela k záveru, že výhoda poskytnutá spoločnosti FFT sporným záväzným daňovým stanoviskom je selektívna, lebo podmienky súvisiace s domnienkou selektívnosti sú v prejednávanej veci splnené.

360 V každom prípade aj keby sa domnienka selektívnosti neuplatnila, treba poukázať na to, že Komisia dospela k záveru, že výhoda poskytnutá spoločnosti FFT sporným záväzným daňovým stanoviskom je selektívna, aj na základe preskúmania v troch krokoch, ktoré je uvedené v bodoch 334 až 336 tohto rozsudku. Pre pripomenutie treba uviesť, že toto preskúmanie pozostáva v prvom kroku z určenia vhodného referenčného rámca, potom v druhom kroku z posúdenia, či sa sporné opatrenie od tohto referenčného rámca odchyľuje, a nakoniec v treťom kroku z overenia, či taká výnimka môže byť

odôvodnená povahou a systematikou pravidiel, ktoré tvoria referenčný rámec. Komisia túto analýzu uskutočnila s tým, že ako referenčný rámec použila v prvom rade všeobecný luxemburský systém dane z príjmov právnických osôb a subsidiárne článok 164 daňového zákonníka a obežník.

361 Pokiaľ však ide o prvý a druhý krok, treba poukázať na to, že bez ohľadu na to, aký referenčný rámec Komisia použila, či už išlo o všeobecný systém dane z príjmov právnických osôb alebo o článok 164 daňového zákonníka a obežník, Komisia bola oprávnená konštatovať, že záväzné daňové stanovisko sa odchyľuje od pravidiel tvoriacich jednotlivé tieto referenčné rámce. Ako je totiž uvedené v bodoch 286 a 299 tohto rozsudku, Komisia správne konštatovala vo svojej primárnej analýze z hľadiska všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb, ako aj vo svojej subsidiárnej analýze z hľadiska článku 164 daňového zákonníka a obežníka, že sporným záväzným daňovým stanoviskom bola spoločnosti FFT poskytnutá výhoda. Ako je však uvedené v bode 122 tohto rozsudku, Komisia skúmala súčasne existenciu výhody a v rámci posudzovania selektívnosti existenciu výnimky z vopred určených referenčných rámcov. Ako totiž Komisia uviedla v odôvodnení 217 napadnutého rozhodnutia, otázka, či sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku z referenčného rámca, sa zhoduje s konštatovaním výhody, ktorá bola príjemcovi poskytnutá týmto opatrením.

362 Za týchto okolností treba konštatovať, že tvrdenia, ktorými sa účastníci konania usilujú spochybniť referenčný rámec určený Komisiou, sú neúčinné, a pre nedôvodnosť zamietnuť tvrdenia, ktorými sa usilujú spochybniť analýzu uskutočnenú Komisiou v rámci druhého kroku jej úvah, t. j. pri skúmaní výnimky z referenčného rámca.

363 Pokiaľ ide o tretí krok, treba poukázať na to, že Komisia v napadnutom rozhodnutí na jednej strane uviedla, že Luxemburské veľkovojvodstvo ani spoločnosť FFT neuviedli nijaký dôvod, ktorý by opodstatňoval selektívne zaobchádzanie so spoločnosťou FFT vyplývajúce zo sporného záväzného daňového stanoviska. Na druhej strane konštatovala, že nenašla ani dôvod na preferenčné zaobchádzanie so spoločnosťou FFT (odôvodnenia 337 a 338 napadnutého rozhodnutia).

364 Okrem toho pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT na účely odôvodnenia výnimky, že sporné záväzné daňové stanovisko je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, stačí konštatovať, že toto tvrdenie vychádza z nesprávneho predpokladu.

365 Čo sa týka tvrdenia spoločnosti FFT, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko umožňuje zamedziť dvojité zdanenie, treba konštatovať, že ako Komisia správne uvádza, spoločnosť FFT netvrdila ani nepreukázala, že sa mohla vyhnúť dvojitému zdaneniu len vďaka prijatiu sporného záväzného daňového stanoviska. Okrem toho treba v každom prípade konštatovať, že ako Komisia správne uvádza, otázka dvojitého zdanenia nijako nesúvisí s otázkou určenia selektívnej povahy výhody a nemá na ňu vplyv.

366 Z úvah uvedených v bodoch 360 až 365 tohto rozsudku teda vyplýva, že Komisia sa nedopustila omylu, keď konštatovala selektívnu povahu sporného opatrenia na základe analýzy selektívnosti v troch krokoch.

367 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba v celom rozsahu zamietnuť tretiu sériu žalobných dôvodov Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT, ktoré sú založené na tom, že výhoda poskytnutá spoločnosti FFT nemá selektívnu povahu.

F. O štvrtej sérii žalobných dôvodov založených na obmedzení hospodárskej súťaže

368 Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že Komisia v rozpore s článkami 107 a 296 ZFEÚ nepreukázala nijaké skutočné ani potenciálne obmedzenie hospodárskej súťaže.

369 Podľa názoru Luxemburského veľkovojvodstva Komisia na jednej strane v odôvodnení 189 napadnutého rozhodnutia ani v odôvodneniach 343 a 345 tohto rozhodnutia nepreukázala, v akom zmysle oslobodenie spoločnosti FFT od daňového dlhu, ktorý by za bežných okolností musela zaplatiť, malo za následok posilnenie jej postavenia alebo postavenia skupiny Fiat/Chrysler na ktoromkoľvek trhu. Na druhej strane samotný všeobecný odkaz na finančnú pozíciu uvedenej skupiny v odôvodnení 189 napadnutého rozhodnutia je zjavne nedostatočný na charakterizovanie takého účinku, hoci aj potenciálneho.

370 Spoločnosť FFT ďalej tvrdí, že Komisia porušila články 107 a 296 ZFEÚ tým, že v napadnutom rozhodnutí prakticky nepreskúmala vplyv sporného záväzného daňového stanoviska na hospodársku súťaž.

371 V prvom rade spoločnosť FFT Komisii vytýka, že v odôvodnení 189 napadnutého rozhodnutia iba uviedla, že sporné záväzné daňové stanovisko posilnilo jej finančnú pozíciu a finančnú pozíciu skupiny Fiat/Chrysler, v dôsledku čoho bolo spôsobilé narušiť hospodársku súťaž.

372 Okrem toho spoločnosť FFT poukazuje na to, že podľa judikatúry sa opatrenie musí posudzovať z hľadiska svojich účinkov, a nie z hľadiska svojich cieľov. Samotné tvrdenie, podľa ktorého zníženie daňového dlhu v Luxembursku posilnilo konkurencieschopnosť skupiny Fiat/Chrysler, však znamená posúdenie na základe cieľa, hoci dôležitý je iba účinok. Komisia nemôže vždy predpokladať narušenie hospodárskej súťaže. Ďalej uvádza, že skutkové okolnosti veci sú zložité a treba brať do úvahy celkový účinok sporného záväzného daňového stanoviska na skupinu.

373 Navyše spoločnosť FFT tvrdí, že aj keby jej daň z príjmov právnických osôb v Luxembursku bola príliš nízka, neposkytuje služby ani tovary tretím osobám, takže nemá nijakú konkurencieschopnosť na trhu, na ktorom by mohla byť narušená hospodárska súťaž.

374 V druhom rade spoločnosť FFT tvrdí, že údaje uvedené v odôvodnení 345 napadnutého rozhodnutia, ktoré podľa nej nie sú súčasťou analýzy účinkov na hospodársku súťaž uskutočnenej v napadnutom rozhodnutí, sú nepresné.

375 V treťom rade spoločnosť FFT tvrdí, že záver Komisie, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko ovplyvnilo hospodársku súťaž, vychádza z predpokladu, že zaplatila nižšiu daň z príjmov právnických osôb než samostatná spoločnosť. Spoločnosť FFT však toto porovnanie spochybňuje.

376 Komisia tieto tvrdenia popiera.

377 Pokiaľ ide o konštatovanie existencie obmedzenia hospodárskej súťaže uskutočnené Komisiou, ktoré predstavuje štvrtú podmienku existencie štátnej pomoci, treba poukázať na to, že Komisia v odôvodnení 189 napadnutého rozhodnutia najprv pripomenula, že opatrenie, ktoré poskytne štát, sa považuje za také, ktoré narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže, pokiaľ môže zlepšovať konkurenčné postavenie príjemcu v porovnaní s inými podnikmi, s ktorými súťaží. Ďalej konštatovala, že v rozsahu, v akom sa sporným záväzným daňovým stanoviskom spoločnosť FFT oslobodzuje od daňového dlhu, ktorý by za bežných okolností musela zaplatiť podľa všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb, toto záväzné daňové stanovisko narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že posilňuje finančnú pozíciu spoločnosti FFT a skupiny Fiat/Chrysler.

378 Okrem toho v odôvodneniach 343 až 345 napadnutého rozhodnutia, ktoré sa týkajú príjemcu sporného opatrenia, Komisia spresnila, že sporné záväzné daňové stanovisko je v prospech celej skupiny Fiat/Chrysler, keďže prideľuje dodatočné prostriedky nielen spoločnosti FFT, ale celej skupine. Komisia ďalej uviedla, že výška dane, ktorú spoločnosť FFT zaplatí v Luxembursku, má vplyv na cenové podmienky úverov v rámci skupiny, ktoré poskytuje spoločnostiam skupiny, keďže tieto podmienky sa

stanovujú na základe priemerných kapitálových nákladov skupiny. Komisia na základe toho konštatovala, že zníženie dlžnej dane spoločnosti FFT malo nevyhnutne za následok zníženie podmienok oceňovania jej úverov v rámci skupiny.

379 Ako je uvedené v bode 178 tohto rozsudku, podľa ustálenej judikatúry musí odôvodnenie predpísané článkom 296 ZFEÚ zodpovedať podstate predmetného právneho aktu a vyjadrovať úvahy inštitúcie, ktorá právny akt vydala, jasne a jednoznačne, aby mohli z neho zúčastnené osoby porozumieť dôvodom prijatého opatrenia a aby mohol súd Únie vykonať preskúmanie.

380 Keď sa táto zásada uplatní na posúdenie opatrenia pomoci, je potrebné, aby sa uviedli dôvody, pre ktoré Komisia usúdila, že dotknuté opatrenie patrí do rozsahu pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tomto ohľade aj v prípadoch, keď z okolností, za ktorých došlo k poskytnutiu pomoci, vyplýva, že by mohli ovplyvňovať obchod medzi členskými štátmi a narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže, je Komisia prinajmenšom povinná spomenúť tieto okolnosti v odôvodnení svojho rozhodnutia (rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 89, a z 30. apríla 2009, Komisia/Taliansko a Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, bod 49).

381 Pokiaľ ide o štvrtú podmienku týkajúcu sa narušenia hospodárskej súťaže, z judikatúry vyplýva, že pomoc, ktorej cieľom je oslobodenie podniku od nákladov, ktoré musí obvykle znášať pri bežnom riadení alebo obvyklej činnosti, v zásade narúša hospodársku súťaž (rozsudky z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 30, a z 3. marca 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, bod 55).

382 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na účely kvalifikovania vnútroštátneho opatrenia ako štátnej pomoci sa nemusí zistiť skutočný dosah pomoci na obchod medzi členskými štátmi a skutočné skreslenie hospodárskej súťaže, ale len preskúmať, či uvedená pomoc môže tento obchod ovplyvniť a narušiť hospodársku súťaž (pozri rozsudok z 10. januára 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a i., C-222/04, EU:C:2006:8, bod 140 a citovanú judikatúru).

383 Okrem toho pokiaľ ide konkrétne o takú prevádzkovú pomoc, akou je sporná pomoc, ako tvrdí Komisia, z judikatúry vyplýva, že má za cieľ oslobodiť podnik od nákladov, ktoré by musel bežne znášať pri svojej bežnej prevádzke alebo bežných činnostiach, a v zásade narúša podmienky hospodárskej súťaže (pozri rozsudok z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 136 a citovanú judikatúru).

384 V prejednávanej veci treba konštatovať, že z odôvodnení 189, 343 a 345 napadnutého rozhodnutia, ktorých obsah je uvedený v bodoch 377 a 380 tohto rozsudku, vyplýva, že Komisia dospela k záveru, že spoločnosti FFT a skupine, ktorej je súčasťou, bola poskytnutá výhoda plynúca zo zníženia dane, ktorú ostatné konkurenčné spoločnosti nemali, a teda bola spôsobilá posilniť jej finančnú pozíciu na trhu, takže sporné záväzné daňové stanovisko obmedzovalo hospodársku súťaž. Podľa názoru Komisie boli znížením daňového zaťaženia spoločnosti FFT, ktoré vyplývalo zo sporného záväzného daňového stanoviska, poskytnuté dodatočné prostriedky celej skupine vzhľadom na to, že jeho účinkom bolo zníženie cenových podmienok jej úverov v rámci skupiny. Z hľadiska judikatúry uvedenej v bodoch 379 až 382 tohto rozsudku však treba uviesť, že tieto skutočnosti sú postačujúce na konštatovanie, že Komisia uviedla okolnosti, na základe ktorých dospela k záveru, že sporné opatrenie bolo spôsobilé ovplyvniť hospodársku súťaž a narušiť obchod. V tomto smere treba pripomenúť, že ako vyplýva z bodu 7 tohto rozsudku, spoločnosť FFT poskytuje pokladničné služby a služby v oblasti financovania spoločnostiam uvedenej skupiny so sídlom v Európe okrem spoločností sídliacich v Taliansku.

385 Treba teda vychádzať z toho, že Komisia neporušila svoju povinnosť odôvodnenia ani sa nedopustila nesprávneho posúdenia, keď konštatovala, že sporné opatrenie je spôsobilé obmedziť hospodársku súťaž na trhu, lebo zodpovedajúce zníženie dane zlepšilo finančnú pozíciu spoločnosti FFT a skupiny, ktorej je súčasťou, na úkor jej konkurentov.

386 Tento záver nie je spochybnený ďalšími tvrdeniami Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT.

387 V prvom rade v rozsahu, v akom sa Luxemburské veľkovojvodstvo odvoláva na rozsudok zo 17. decembra 2015, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), treba poukázať na to, že ako je uvedené v bode 321 tohto rozsudku, Súdny dvor zrušil tento rozsudok Všeobecného súdu svojím rozsudkom z 25. júla 2018, Komisia/Španielsko a i. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

388 V každom prípade treba uviesť, že v rozsudku zo 17. decembra 2015, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), Všeobecný súd konštatoval nedostatok odôvodnenia rozhodnutia Komisie vzhľadom na to, že z neho dostatočne jasne nevyplývali dôvody, pre ktoré bola výhoda poskytnutá investorom, a nie námorným spoločnostiam a lodeniciam, ktoré získali pomoc, spôsobilá narušiť hospodársku súťaž. Skutkové okolnosti veci sú však odlišné vzhľadom na to, že výhoda je poskytnutá spoločnosti FFT a skupine, do ktorej patrí. Okolnosti prejednávanej veci si teda nevyžadujú nijaké ďalšie vysvetlenie, než je to, že spoločnosti FFT a spoločnostiam skupiny Fiat/Chrysler bola v dôsledku zníženia dane poskytnutá výhoda, čo ovplyvnilo hospodársku súťaž na trhoch, na ktorých pôsobili spoločnosti skupiny Fiat/Chrysler.

389 V druhom rade spoločnosť FFT na podporu svojej argumentácie, podľa ktorej mala Komisia starostlivejšie preskúmať skutkové okolnosti, uvádza tri rozsudky.

390 Po prvé pokiaľ ide o rozsudky zo 17. septembra 1980, Philip Morris/Komisia (730/79, EU:C:1980:209, bod 11), a z 15. júna 2000, Alzetta a i./Komisia (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 až T-607/97, T-1/98, T-3/98 až T-6/98 a T-23/98, EU:T:2000:151, bod 80), treba konštatovať, že na rozdiel od tvrdení spoločnosti FFT síce Komisia v týchto veciach špecificky určila relevantný trh, predchádzajúci stav hospodárskej súťaže i účel pomoci, ani z jedného z týchto rozsudkov však nevyplýva, že Komisia musí takto postupovať systematicky, keď vysvetľuje dôvody, pre ktoré sporné opatrenie narúša hospodársku súťaž. Ako je však konštatované v bode 384 tohto rozsudku, Komisia uviedla dôvody, pre ktoré sporné opatrenie predstavuje prevádzkovú pomoc, z ktorej spoločnosti FFT a spoločnostiam skupiny Fiat/Chrysler vyplýva výhoda, ktorá posilňuje ich finančnú pozíciu, a pokiaľ ide o spoločnosť FFT, znižuje cenové podmienky jej úverov v rámci skupiny.

391 Okrem toho na rozdiel od skutkových okolností veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 24. októbra 1996, Nemecko a i./Komisia (C-329/93, C-62/95 a C-63/95, EU:C:1996:394), v ktorom Súdny dvor zrušil rozhodnutie Komisie pre nedostatok odôvodnenia, a na rozdiel od skutkových okolností veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 13. marca 1985, Holandsko a Leeuwarder Papierwarenfabriek/Komisia (296/82 a 318/82, EU:C:1985:113), v prejednávanej veci Komisia skutočne uviedla dôvody, pre ktoré podľa jej názoru existuje obmedzenie hospodárskej súťaže.

392 Tieto tvrdenia je teda potrebné zamietnuť ako nedôvodné.

393 V treťom rade pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT, že opatrenie sa musí posudzovať z hľadiska svojich účinkov, a nie z hľadiska svojich cieľov, stačí pripomenúť, že z judikatúry citovanej v bode 118 tohto rozsudku vyplýva, že pomoc musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže. Ako je však uvedené v bode 384 tohto rozsudku, v prejednávanej veci Komisia správne usúdila, že sporné opatrenie má za účinok narušenie hospodárskej súťaže.

394 V štvrtom rade pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT, že Komisia založila svoj záver, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko ovplyvnilo hospodársku súťaž, na nesprávnom predpoklade, že zaplatila nižšiu daň z príjmov právnických osôb než samostatná spoločnosť, toto tvrdenie treba zamietnuť ako nedôvodné. Komisia totiž správne usúdila, že spoločnosti FFT bola poskytnutá daňová výhoda, takže bola oprávnená konštatovať, že taká výhoda je spôsobilá narušiť hospodársku súťaž na trhoch, na ktorých pôsobí spoločnosť FFT a skupina, ktorej je súčasťou.

395 V piatom rade pokiaľ ide o tvrdenia spoločnosti FFT, že aj keby jej daň z príjmov právnických osôb bola v Luxembursku príliš nízka, neposkytuje služby ani tovary tretím osobám, takže nemá nijakú konkurencieschopnosť na trhu, na ktorom by mohla byť narušená hospodársku súťaž, alebo tovary a služby, ktoré ponúkajú spoločnosti skupiny, podliehajú trhovým podmienkam, tieto tvrdenia treba zamietnuť ako nedôvodné. V dôsledku zníženia svojho daňového zaťaženia je totiž spoločnosť FFT schopná financovať s nižšími nákladmi činnosti iných spoločností skupiny, čím narúša hospodársku súťaž na trhoch, na ktorých tieto spoločnosti pôsobia.

396 V šiestom rade spoločnosť FFT tvrdí, že údaje uvedené v odôvodnení 345 napadnutého rozhodnutia, ktoré podľa nej nie sú súčasťou analýzy účinkov na hospodársku súťaž uskutočnenej v napadnutom rozhodnutí, sú nepresné. Komisia podľa spoločnosti FFT nesprávne usúdila, že existuje vzťah medzi výškou dane, ktorú spoločnosť FFT zaplatí v Luxembursku, a výškou úrokov, ktoré spoločnosť FFT uplatňuje pri úveroch poskytovaných spoločnostiam skupiny Fiat/Chrysler. V tomto smere stačí konštatovať, že ako napokon uznala samotná spoločnosť FFT, skutočnosť, že Komisia sa dopustila pochybenia v súvislosti s výškou zohľadňovaných úrokov, nemá nijaký vplyv na konštatovanie existencie obmedzenia hospodárskej súťaže. Toto tvrdenie treba teda zamietnuť ako neúčinné.

397 V siedmom rade pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti FFT, že existuje podobnosť medzi rozhodnutím, ktoré Súdny dvor zrušil v rozsudku z 30. apríla 2009, Komisia/Taliansko a Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), a prejednávanou vecou, toto tvrdenie, ktoré neuviedla v rámci druhej časti prvého žalobného dôvodu, treba zamietnuť ako nedôvodné. Ako totiž tvrdí Komisia, v prvej veci Súdny dvor poukázal na to, že dotknutá pomoc nie je prevádzkovou pomocou. Okrem toho spoločnosť FFT nespochybnila judikatúru, z ktorej Komisia vychádza v prejednávanej veci a podľa ktorej prevádzková pomoc v zásade narúša podmienky hospodárskej súťaže. Spoločnosť FFT rovnako nepreukázala, že taká domnienka sa v prejednávanej veci neuplatní.

398 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné zamietnuť žalobné dôvody Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti FFT, podľa ktorých Komisia nepreukázala existenciu obmedzenia hospodárskej súťaže.

G. O piatej sérii žalobných dôvodov založených na vymáhaní pomoci

399 Táto séria žalobných dôvodov, ktorú Luxemburské veľkovojvodstvo uvádza subsidiárne a ktorá súvisí s vymáhaním pomoci, je rozdelená na dve časti.

1. O prvej časti založenej na porušení nariadenia 2015/1589 v tom zmysle, že vymáhanie údajnej pomoci je nezlučiteľné so zásadou právnej istoty

400 Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že Komisia porušila zásadu právnej istoty a článok 16 ods. 1 nariadenia 2015/1589, keď nariadila vymáhanie údajnej pomoci.

401 Írsko uvádza, že súhlasí s názorom Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého Komisia porušila zásadu právnej istoty.

402 Komisia tieto tvrdenia popiera.

403 Treba pripomenúť, že článok 16 ods. 1 nariadenia 2015/1589 stanovuje:

„Ak sa prijmú záporné rozhodnutia v prípadoch neoprávnenej pomoci, Komisia rozhodne, že dotknutý členský štát prijme všetky potrebné opatrenia, aby vymohol pomoc od príjemcu… Komisia nebude vyžadovať vymáhanie pomoci, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva Únie.“

404 V napadnutom rozhodnutí Komisia v prvom rade uviedla, že podľa článku 16 ods. 1 nariadenia 2015/1589 musí nariadiť vymáhanie každej neoprávnenej pomoci, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ vymáhanie tejto pomoci nie je v rozpore so všeobecnou zásadou práva (odôvodnenia 354 a 355 napadnutého rozhodnutia). Komisia ďalej uviedla, že tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorých by vrátením pomoci došlo k porušeniu zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty, sú nedôvodné (odôvodnenie 364 napadnutého rozhodnutia). Na jednej strane čo sa týka ochrany legitímnej dôvery, poukazuje na to, že Luxemburskému veľkovojvodstvu ani spoločnosti FFT neposkytla nijakú konkrétnu záruku (odôvodnenia 356 až 358 napadnutého rozhodnutia). Na druhej strane čo sa týka porušenia zásady právnej istoty, neexistuje nijaká predchádzajúca rozhodovacia prax, ktorá by bola spôsobilá vyvolať neistotu v súvislosti so skutočnosťou, že záväzné daňové stanoviská môžu znamenať poskytnutie štátnej pomoci. Komisia okrem toho a najmä pripomína, že podľa judikatúry nemá povinnosť uviesť presnú výšku pomoci, ktorá sa má vrátiť (odôvodnenia 360 až 363 napadnutého rozhodnutia).

405 Podľa judikatúry si zásada právnej istoty, ktorá je všeobecnou zásadou práva Únie, vyžaduje, aby boli ustanovenia práva dostatočne jasné a presné, a jej cieľom je zaručiť predvídateľnosť situácií a právnych vzťahov v pôsobnosti práva Únie (rozsudok z 15. februára 1996, Duff a i./Komisia, C-63/93, EU:C:1996:51, bod 20).

406 V prejednávanej veci po prvé pokiaľ ide o tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, že podľa článku 16 ods. 1 nariadenia 2015/1589 by vymáhanie pomoci nemalo byť nariadené, lebo by to bolo v rozpore so zásadou právnej istoty, treba konštatovať, že ustanovenie práva, na základe ktorého bolo napadnuté rozhodnutie prijaté, t. j. článok 107 ZFEÚ, a štyri podmienky existencie takej pomoci, ktoré sú pripomenuté v bode 118 tohto rozsudku, sú jasné a presné.

407 V tomto smere treba pripomenúť, že pojem štátna pomoc je vymedzený na základe účinkov opatrenia na konkurenčné postavenie jeho príjemcu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 87). Z toho vyplýva, že článok 107 ZFEÚ zakazuje každú pomoc bez ohľadu na jej formu alebo legislatívnu techniku použitú na poskytnutie takej pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 79).

408 Z toho vyplýva, že neexistujú nijaké pochybnosti o tom, že každé verejné opatrenie, akým je záväzné daňové stanovisko, ktoré spĺňa podmienky uvedené v článku 107 ZFEÚ, je v zásade zakázané a v takom prípade musí byť nariadené vrátenie pomoci.

409 Po druhé a v každom prípade treba konštatovať, že ako zdôraznila Komisia, Luxemburské veľkovojvodstvo ani spoločnosť FFT nemohli na základe nijakej objektívnej skutočnosti dospieť k záveru, že Komisia na záväzné daňové stanoviská neuplatnila článok 107 ZFEÚ. Na jednej strane z rozhodovacej praxe Komisie, na ktorú odkazuje v poznámke pod čiarou č. 71 napadnutého rozhodnutia a ktorej dôvodnosť Luxemburské veľkovojvodstvo nespochybňuje, vyplýva, že v minulosti skúmala zlučiteľnosť záväzných daňových stanovísk s článkom 107 ZFEÚ. Na druhej strane Luxemburské veľkovojvodstvo nepopiera, že Komisia už skúmala individuálne daňové opatrenia a uplatnila princíp nezávislého vzťahu, na základe ktorého nariadila vrátenie pomoci.

410 Za týchto okolností samotné uplatnenie článku 107 ZFEÚ na sporné záväzné daňové stanovisko nemôže predstavovať porušenie zásady právnej istoty. Nie je teda možné právoplatne namietať porušenie tohto princípu s cieľom odôvodniť, že v súlade s článkom 16 ods. 1 nariadenia 2015/1589 pomoc vyplývajúca zo sporného záväzného daňového stanoviska nemá byť vymáhaná.

411 Ostatné tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a Írska nie sú presvedčivé.

412 V prvom rade pokiaľ ide o tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého postup pri analýze základu dane spoločnosti FFT, ktorý použila Komisia, nebol dostatočne predvídateľný, že by bola potrebná určitá flexibilita v tom zmysle, že Komisia by nepožadovala nerealistický stupeň presnosti, a že nemožno vychádzať z toho, že Luxemburské veľkovojvodstvo konalo v zlej viere, treba pripomenúť, že členské štáty majú pri určovaní transferových cien právomoc voľnej úvahy a že Komisia môže konštatovať existenciu pomoci, len ak zistí pri určovaní týchto cien také pochybenie, že transferové ceny nezodpovedajú spoľahlivému odhadu trhového výsledku (pozri bod 204 tohto rozsudku). V prejednávanej veci Všeobecný súd konštatoval, že Komisia oprávnene dospela k záveru, že Luxemburské veľkovojvodstvo sporným záväzným daňovým stanoviskom schválilo také pochybenia v metóde na určenie odmeny spoločnosti FFT, ktoré neumožňovali dospieť k transferovým cenám, ktoré by odrážali ceny dojednané v trhových podmienkach. Za týchto okolností nemožno vychádzať z toho, že Komisia požadovala nerealistický stupeň presnosti, ani že postup jej analýzy bol nepredvídateľný. Luxemburské veľkovojvodstvo teda nemôže právoplatne tvrdiť, že nebolo možné predvídať, že Komisia konštatuje existenciu pomoci a nariadi jej vymáhanie.

413 Ďalej pokiaľ ide o tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, že jeho prax vo vydávaní záväzných daňových stanovísk je v súlade s kódexom správania v oblasti zdaňovania podnikov a so smernicou OECD, stačí poukázať na konštatovanie Komisie, že Luxemburské veľkovojvodstvo sporným záväzným daňovým stanoviskom, ktoré jej nebolo oznámené, poskytlo štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ZFEÚ. Týmto konštatovaním na jednej strane nespochybnila prax v oblasti záväzných daňových stanovísk ako takú. Na druhej strane existencia štátnej pomoci sa posudzuje z hľadiska kritérií stanovených v článku 107 ZFEÚ. Za týchto okolností skutočnosť, že Rada Európskej únie alebo OECD prijali predpisy v oblasti transferového oceňovania, ktoré pre Komisiu nie sú záväzné, nemá vplyv na konštatovanie, že sporným záväzným daňovým stanoviskom bola spoločnosti FFT poskytnutá selektívna výhoda.

414 Luxemburské veľkovojvodstvo a Írsko ďalej tvrdia, že z uplatnenia zásady právnej istoty môže vyplývať potreba obmedziť retroaktívny účinok aktu v prípade závažných hospodárskych rizík a dobrej viery dotknutých strán, pričom tieto podmienky sú v prejednávanej veci splnené. V rozsahu, v akom sa Luxemburské veľkovojvodstvo týmto tvrdením usiluje spochybniť vymáhanie dotknutej pomoci, však stačí pripomenúť, že nariadenie vymáhania pomoci nepredstavuje retroaktívne uplatnenie aktu. Zrušenie protiprávnej pomoci prostredníctvom vymáhania je totiž logickým dôsledkom stanovenia jej protiprávnosti a smeruje k obnoveniu predchádzajúcej situácie (rozsudok z 19. októbra 2005, CDA Datenträger Albrechts/Komisia, T-324/00, EU:T:2005:364, bod 77 a citovaná judikatúra).

415 V každom prípade pokiaľ ide o tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, že z napadnutého rozhodnutia by vyplynuli závažné hospodárske dôsledky alebo závažné problémy pre tento štát a pre ostatné členské štáty, ako zdôraznili najmä zástupcovia Spojených štátov amerických, na jednej strane treba konštatovať, že článok 16 ods. 1 nariadenia 2015/1589 nestanovuje, že pomoc, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú, by z tohto dôvodu mohla zostať nevymožená. Na druhej strane ani jedno z tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva neumožňuje preukázať existenciu takých závažných hospodárskych dôsledkov. Je totiž jasné, že vymoženie spornej pomoci ako také nemôže mať negatívne hospodárske účinky na Luxemburské veľkovojvodstvo, lebo vymožené sumy budú súčasťou jeho verejných financií. Navyše na rozdiel od toho, čo podľa všetkého tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo, samotná skutočnosť, že spoločnosť FFT vráti pomoc, ktorá jej bola poskytnutá na základe sporného záväzného daňového stanoviska, nemôže mať za priamy následok prípadné „spochybnenie veľmi veľkého počtu záväzných daňových stanovísk v Luxemburskom veľkovojvodstve a potenciálne tisícov takých stanovísk v iných členských štátoch“. Samotná skutočnosť, že Komisia spochybnila jedno záväzné daňové stanovisko, ktorým bola určitému podniku poskytnutá selektívna výhoda, totiž znamená len to, že v súvislosti s uvedeným záväzným daňovým stanoviskom, ktoré bolo prijaté v rozpore s článkom 107 ZFEÚ, dôjde k vráteniu pomoci, nie však to, že pomoc bude vymáhaná v súvislosti so všetkými záväznými daňovými stanoviskami vrátane tých, ktoré nepredstavujú štátnu pomoc.

416 Netreba teda vychádzať z toho, že napadnuté rozhodnutie má nové alebo závažné následky pre medzinárodné zdaňovanie, keďže Komisia bola vždy oprávnená skúmať, či ktorékoľvek daňové opatrenie predstavuje štátnu pomoc v zmysle článok 107 ZFEÚ.

417 Nakoniec v rozsahu, v akom Írsko v podstate tvrdí, že Komisia na rozdiel od toho, čo urobila v napadnutom rozhodnutí, nemôže v prípade, že neurčí výšku pomoci, uviesť, že členský štát sa má na účely určenia výšky pomoci obrátiť na ňu, stačí konštatovať, že v prejednávanej veci Luxemburské veľkovojvodstvo netvrdilo ani nepreukázalo, že posúdenie, ktoré Komisia uviedla v odôvodnení 311 napadnutého rozhodnutia proti metodike výpočtu dlžnej dane spoločnosti FFT, je natoľko nepresné, že nedokáže vypočítať výšku poskytnutej pomoci bez toho, aby sa obrátilo na Komisiu, takže napadnuté rozhodnutie vytvára právnu neistotu. Naopak, Luxemburské veľkovojvodstvo uznáva, že výšku pomoci, ktorá má byť vrátená, odhadlo na 23,1 milióna eur. Toto tvrdenie je teda potrebné zamietnuť ako nedôvodné.

418 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné prvú časť série žalobných dôvodov založených na vymáhaní pomoci zamietnuť ako nedôvodnú.

2. O druhej časti založenej na porušení nariadenia 2015/1589 v tom zmysle, že vymáhanie údajnej pomoci by bolo v rozpore s právom na obhajobu

419 Podľa tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva z rozhodovacej praxe Komisie vyplýva, že ak nie je možné určiť výšku pomoci, nie je potrebné vymáhať ju. Ak totiž nie je možné presne vyčísliť pomoc alebo neexistujú parametre, na základe ktorých by členský štát v spolupráci s Komisiou mohol pomoc presne vyčísliť, bolo by porušené jeho právo na obhajobu, čo by predstavovalo prekážku vrátenia pomoci.

420 V tomto smere Luxemburské veľkovojvodstvo poukazuje na to, že je síce pravda, že príjemcu údajnej pomoci požiadal o poukázanie sumy na zablokovaný účet. Táto suma bola vypočítaná podľa údajov, ktoré Komisia uviedla v odôvodnení 311 napadnutého rozhodnutia spolu so zmienkou, že výpočet nemá vplyv na spochybnenie metodiky určenej Komisiou. Luxemburské veľkovojvodstvo sa však domnieva, že tento výpočet je úplne umelý vzhľadom na to, že nie je možné presne určiť výšku údajnej pomoci „bez použitia úplne svojvoľných úvah, ktoré Komisia uviedla v prejednávanej veci“. Podľa OECD a Komisie totiž v podstate neexistuje správna transferová cena, ale široké rozpätie správnych cien. Navyše Luxemburské veľkovojvodstvo by nemalo nijaký priestor na to, aby sa odchýlilo od metodiky, ktorú Komisia navrhla v napadnutom rozhodnutí.

421 Komisia tieto tvrdenia popiera.

422 V napadnutom rozhodnutí Komisia najprv v odôvodnení 367 uviedla, že z judikatúry vyplýva, že právo Únie si nevyžaduje, aby Komisia vo svojom rozhodnutí stanovila presnú výšku pomoci, ktorá má byť vrátená, ale stačí, ak rozhodnutie Komisie obsahuje údaje umožňujúce jeho adresátovi túto výšku určiť bez väčších ťažkostí. Ďalej uviedla, že v odôvodnení 311 napadnutého rozhodnutia navrhla metódu, ktorou je možné odstrániť selektívnu výhodu udelenú spoločnosti FFT, ak by sa Luxemburské veľkovojvodstvo rozhodlo zachovať MČOR, zároveň však spomenula, že pred nadobudnutím účinnosti tohto rozhodnutia môže použiť aj inú metódu (odôvodnenia 367 až 369 napadnutého rozhodnutia).

423 V prejednávanej veci treba po prvé konštatovať, že Luxemburské veľkovojvodstvo nespochybňuje posúdenie Komisie, podľa ktorého z rozsudku z 18. októbra 2007, Komisia/Francúzsko (C-441/06, EU:C:2007:616, bodu 29 a citovanej judikatúry), vyplýva, že v rozhodnutí Komisie nemusí byť nevyhnutne uvedená presná výška pomoci, ktorá má byť vrátená, ak toto rozhodnutie obsahuje údaje umožňujúce členskému štátu túto výšku určiť bez väčších ťažkostí.

424 Po druhé treba poukázať na to, že Luxemburské veľkovojvodstvo netvrdí, že v prejednávanej veci napadnuté rozhodnutie neobsahuje údaje, pomocou ktorých by mohlo samo určiť výšku sumy, ktorá má byť vrátená. Na jednej strane tým totiž uznáva, že túto sumu vypočítalo a určilo na 23,1 milióna eur, aby dosiahlo vymoženie pomoci od spoločnosti FFT. Na druhej strane zďaleka netvrdí, že metóda výpočtu stanovená Komisiou je nepresná, ale v podstate len uvádza, že táto metóda mu neposkytuje „prijateľný priestor na to, aby sa odchýlilo od dogmatického postoja Komisie“. Luxemburské veľkovojvodstvo tým prinajmenšom nepriamo uznáva, že uvedená metóda je dostatočne presná na to, aby pomocou nej mohlo vypočítať výšku pomoci, ktorá má byť vrátená.

425 Za týchto okolností Komisii nemožno vytýkať, že porušila právo Luxemburského veľkovojvodstva na obhajobu tým, že v napadnutom rozhodnutí neuviedla, v akej sume má byť pomoc vrátená.

426 Ani jedno z tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva nie je spôsobilé spochybniť tento záver.

427 V prvom rade pokiaľ ide o tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého skutočnosť, že požiadalo spoločnosť FFT, aby poukázala 23,1 milióna eur na zablokovaný účet, nemá vplyv na to, že spochybňuje metodiku výpočtu použitú Komisiou, toto tvrdenie treba zamietnuť ako neúčinné. Luxemburské veľkovojvodstvo totiž nepreukázalo, že napadnuté rozhodnutie je natoľko nepresné, že nedokáže určiť sumu, ktorá má byť vrátená. Spochybňuje totiž len metodiku navrhnutú Komisiou na účely výpočtu sumy pomoci, ktorá sa má vrátiť, a považuje ju za svojvoľnú. Otázka, či je metodika správna alebo nesprávna, však nijako nesúvisí s porušením práva na obhajobu, na ktorom je založená druhá časť piatej série žalobných dôvodov.

428 Ďalej pokiaľ ide o tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého napadnuté rozhodnutie tým, že stanovuje „široké rozpätie“ možných súm, nespĺňa požiadavku, podľa ktorej má byť výška pomoci určená pomerne presne, na jednej strane stačí poukázať na to, že Komisia pri určovaní metódy, ktorú Luxemburské veľkovojvodstvo dodržalo, splnila podmienku stanovenú v judikatúre uvedenej v bode 423 tohto rozsudku, podľa ktorej musí byť pomocou metódy možné bez ťažkostí určiť sumu, ktorá má byť vrátená. Na druhej strane rozpätie navrhnuté Komisiou sa netýka výšky pomoci, ktorá má byť vrátená, ale sumy, ktorá je podľa jej názoru vhodným základom dane spoločnosti FFT. Taký údaj je však dostatočne presný na to, aby Luxemburské veľkovojvodstvo mohlo vypočítať výšku pomoci, ktorá má byť vrátená. Okrem toho skutočnosť, že Komisia uviedla, že iné metódy môžu viesť k iným sumám, a že poskytla možnosť navrhnúť alternatívnu metódu výpočtu sumy, ktorá má byť vrátená, nemôže spochybniť to, že napadnuté rozhodnutie obsahuje dostatočne presné údaje týkajúce sa vymáhania pomoci, ani ako taká zabrániť vráteniu pomoci.

429 Za týchto okolností je potrebné druhú časť piatej série žalobných dôvodov založených na vymáhaní pomoci a túto sériu žalobných dôvodov ako celok zamietnuť ako nedôvodnú.

430 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že žaloby vo veciach T-755/15 a T-759/15 musia byť zamietnuté.

IV. O trovách

A. Vo veci T-755/15

431 Podľa článku 134 ods. 1 Rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Luxemburské veľkovojvodstvo nemalo vo veci úspech, je opodstatnené nariadiť mu, aby v súlade s návrhmi Komisie okrem vlastných trov znášalo aj trovy konania, ktoré vznikli Komisii.

432 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy. Írsko teda znáša vlastné trovy konania.

B. Vo veci T-759/15

433 Podľa článku 134 ods. 1 Rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže spoločnosť FFT nemala vo veci úspech, je opodstatnené nariadiť jej, aby v súlade s návrhmi Komisie okrem vlastných trov znášala aj trovy konania, ktoré vznikli Komisii.

434 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy. Írsko teda znáša vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (rozšírená siedma komora)

rozhodol takto:

1. **Veci T-755/15 a T-759/15 sú spojené na účely vynesenia rozsudku.**

2. **Žaloby sa zamietajú.**

3. **Luxemburské veľkovojvodstvo znáša svoje vlastné trovy konania a je povinné nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Európskej komisii vo veci T-755/15.**

4. **Spoločnosť Fiat Chrysler Finance Europe znáša okrem vlastných trov aj trovy konania, ktoré vznikli Komisii vo veci T-759/15.**

5. **Írsko znáša vlastné trovy konania.**

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 24. septembra 2019.

Podpisy

Obsah

I. Okolnosti predchádzajúce sporu 2

A. O záväznom daňovom stanovisku, ktoré luxemburské daňové orgány vydali v prospech spoločnosti FFT 2

B. O správnom konaní vedenom Komisiou 2

C. O napadnutom rozhodnutí 3

1. Opis sporného opatrenia 3

2. Opis luxemburskej právnej úpravy v oblasti transferového oceňovania 4

3. Opis smernice OECD 4

4. Posúdenie sporného opatrenia 5

II. Konanie a návrhy účastníkov konania 10

A. O písomnej časti konania a o návrhoch účastníkov konania vo veci T-755/15 10

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní 10

2. O návrhu na skrátené konanie 10

3. O vedľajších účastníkoch konania 10

4. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie 11

5. O návrhoch účastníkov konania 11

B. O písomnej časti konania a o návrhoch účastníkov konania vo veci T-759/15 11

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní 11

2. O návrhu na skrátené konanie 12

3. O vedľajších účastníkoch konania 12

4. O návrhoch na dôverné zaobchádzanie 12

5. O návrhoch účastníkov konania 12

C. O spojení vecí na účely ústnej časti konania a o ústnej časti konania vo veciach T-755/15 a T-759/15 13

1. O spojení vecí 13

2. O ústnej časti konania vo veciach T-755/15 a T-759/15 13

III. Právne posúdenie 14

A. O spojení vecí na účely rozsudku 14

B. O uvádzaných žalobných dôvodoch a o štruktúre preskúmania týchto žalôb 14

C. O prvej sérii žalobných dôvodov založených na porušení článkov 4 a 5 ZEÚ v tom zmysle, že Komisia pristúpila k skrytej daňovej harmonizácii 16

D. O druhej sérii žalobných dôvodov založených na neexistencii výhody 18

1. Úvodné pripomienky 18

2. O primárnom odôvodnení Komisie, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku zo všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku 19

a) O žalobných dôvodoch založených na nesprávnom uplatnení princípu nezávislého vzťahu v oblasti kontroly štátnej pomoci 19

b) O žalobnom dôvode založenom na nesprávnej metodike výpočtu pri určovaní odmeny spoločnosti FFT 28

1) Úvodné pripomienky 28

2) O prvom pochybení, ktoré súvisí s nezohľadnením celkového vlastného imania spoločnosti FFT 30

i) Pripomienky k spornému záväznému daňovému stanovisku 31

ii) O možnosti rozčleniť imanie podľa smernice OECD a obežníka 32

iii) O vhodnosti rozčlenenia vlastného imania 33

3) O druhom pochybení, ktoré súvisí so zohľadnením hypotetického regulatórneho kapitálu 36

4) O štvrtom pochybení, ktoré súvisí s nezohľadnením podielov spoločnosti FFT 37

3. O subsidiárnom odôvodnení Komisie, podľa ktorého sporné záväzné daňové stanovisko predstavuje výnimku z článku 164 ods. 3 daňového zákonníka a z obežníka 40

4. O žalobnom dôvode založenom na neexistencii výhody na úrovni skupiny 42

E. O tretej sérii žalobných dôvodov založených na tom, že výhoda poskytnutá spoločnosti FFT nie je selektívna 45

F. O štvrtej sérii žalobných dôvodov založených na obmedzení hospodárskej súťaže 50

G. O piatej sérii žalobných dôvodov založených na vymáhaní pomoci 54

1. O prvej časti založenej na porušení nariadenia 2015/1589 v tom zmysle, že vymáhanie údajnej pomoci je nezlučiteľné so zásadou právnej istoty 54

2. O druhej časti založenej na porušení nariadenia 2015/1589 v tom zmysle, že vymáhanie údajnej pomoci by bolo v rozpore s právom na obhajobu 57

IV. O trovách 58

A. Vo veci T-755/15 58

B. Vo veci T-759/15 59