Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (sedmi razširjeni senat)

z dne 24. septembra 2019*

„Državne pomoči – Pomoč, ki jo je izvedel Luksemburg – Sklep o razglasitvi pomoči za nezdružljivo z notranjim trgom in za nezakonito ter o odreditvi njenega vračila – Vnaprejšnje davčno stališče (*tax ruling*) – Prednost – Neodvisno tržno načelo – Selektivnost – Domneva – Omejitev konkurence – Vračilo“

V zadevah T-755/15 in T-759/15,

Veliko vojvodstvo Luksemburg, ki sta ga sprva zastopala D. Holderer in T. Uri, nato T. Uri, agenta, sprva skupaj z D. Waelbroeckom, S. Naudinom in A. Steichenom, nato skupaj z D. Waelbroeckom in A. Steichenom, odvetniki,

tožeča stranka v zadevi T-755/15,

ob intervenciji

Irske, ki so jo sprva zastopali E. Creedon, G. Hodge in A. Joyce, nato G. Hodge, M. Browne in A. Joyce ter nazadnje A. Joyce in J. Quaney, agenti, skupaj s P. Gallagherjem, M. Collinsom, SC, B. Dohertyjem in S. Kingston, barristers,

intervenientka,

Fiat Chrysler Finance Europe s sedežem v Luxembourgu (Luksemburg), ki jo zastopajo J. Rodríguez, solicitor, G. Maisto in M. Engel, odvetnika,

tožeča stranka v zadevi T-759/15,

ob intervenciji

Irske, ki so jo sprva zastopali E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan in A. Joyce, nato G. Hodge, K. Duggan, M. Browne in A. Joyce ter nazadnje A. Joyce in J. Quaney, agenti, skupaj z M. Collinsom, P. Gallagherjem, SC, S. Kingston in B. Dohertyjem, barristers,

intervenientka,

proti

Evropski komisiji, ki jo zastopata P.-J. Loewenthal in B. Stromsky, agenta,

tožena stranka,

* Jezika postopka: francoščina in angleščina.

zaradi predlogov na podlagi člena 263 PDEU za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije (EU) 2016/2326 z dne 21. oktobra 2015 o državni pomoči SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg odobril podjetju Fiat (UL 2016, L 351, str. 1),

SPLOŠNO SODIŠČE (sedmi razširjeni senat),

v sestavi M. van der Woude, predsednik, V. Tomljenović (poročevalka), sodnica, E. Bieliūnas, sodnik, A. Marcoulli, sodnica, in A. Kornezov, sodnik,

sodna tajnica: S. Spyropoulos, administratorka,

na podlagi pisnega dela postopka in obravnave z dne 21. junija 2018

izreka naslednjo

Sodbo

I. Dejansko stanje

A. Davčno stališče, ki so ga luksemburški davčni organi izdali družbi FFT

1 Davčni svetovalec družbe Fiat Chrysler Finance Europe, nekdanje Fiat Finance and Trade Ltd (v nadaljevanju: FFT), je 14. marca 2012 luksemburškim davčnim organom poslal dopis, da bi zaprosil za vnaprejšnje davčno stališče v zvezi z obdavčitvijo (ali vnaprejšnje stališče). [*zaupno*] [1]

2 Luksemburški davčni organi so 3. septembra 2012 sprejeli vnaprejšnje davčno stališče v korist družbe FFT (v nadaljevanju: zadevno vnaprejšnje davčno stališče). Navedeno stališče je vseboval dopis, v katerem je bilo navedeno, da je „v zvezi z dopisom z dne 14. marca 2012, ki se nanaša na dejavnosti financiranja družbe FFT znotraj skupine, potrjeno, da je bila analiza transfernih cen opravljena v skladu z okrožnico 164/2 z dne 28. januarja 2011 in da spoštuje neodvisno tržno načelo“.

3 V dopisu z dne 3. septembra 2012 je bilo tudi pojasnjeno, da je sklep, ki ga ta dopis vsebuje, za davčne organe zavezujoč za obdobje petih let (to je od davčnega leta 2012 do davčnega leta 2016).

B. Upravni postopek pred Komisijo

4 Evropska komisija je 19. junija 2013 Velikemu vojvodstvu Luksemburg poslala prvo zahtevo po podatkih, s katero je zahtevala podrobne informacije o nacionalnih praksah izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč. Tej prvi zahtevi po podatkih je sledila izmenjava številnih dopisov med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Komisijo, dokler ni ta institucija 24. marca 2014 sprejela odredbe, naj ji Veliko vojvodstvo Luksemburg predloži podatke.

5 Komisija je 11. junija 2014 glede zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča začela formalni postopek preiskave iz člena 108(2) PDEU (v nadaljevanju: sklep o začetku formalnega postopka preiskave). Med dnevom sprejetja sklepa o začetku formalnega postopka preiskave in 15. junijem 2015 so bili med Komisijo in Velikim vojvodstvom Luksemburg ter družbo FFT izmenjani številni dopisi zlasti v zvezi z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem.

1 Prikriti zaupni podatki.

C. Izpodbijani sklep

6 Komisija je 21. oktobra 2015 sprejela Sklep (EU) 2016/2326 o državni pomoči SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg odobril podjetju Fiat (UL 2016, L 351, str. 1; v nadaljevanju: izpodbijani sklep).

1. Opis izpodbijanega ukrepa

7 V oddelku 2 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Opis ukrepa“, je Komisija, na prvem mestu, opisala družbo FFT, upravičenko do zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, ki je bila del avtomobilske skupine Fiat/Chrysler (v nadaljevanju: skupina Fiat/Chrysler). Komisija je navedla, da družba FFT zagotavlja zakladniške storitve in financiranje družbam navedene skupine s sedežem v Evropi, razen tistim s sedežem v Italiji, ter da deluje v Luksemburgu, kjer ima sedež. Pojasnila je, da je družba FFT dejavna zlasti na področjih tržnega financiranja in likvidnostnih naložb, odnosov z udeleženci na finančnih trgih, storitev usklajevanja in finančnega svetovanja za družbe v skupini, storitev upravljanja denarnih sredstev za družbe v skupini, kratkoročnega ali srednjeročnega financiranja med družbami v skupini ter usklajevanja z drugimi finančnimi družbami (točke od 34 do 51 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

8 Na drugem mestu, Komisija je opisala zadevno vnaprejšnje davčno stališče, pri čemer je pojasnila, da ga je luksemburška davčna uprava sprejela 3. septembra 2012. Navedla je, da je to stališče na eni strani sledilo dopisu z dne 14. marca 2012, ki ga je davčni svetovalec družbe FFT poslal luksemburški davčni upravi in je vseboval prošnjo za odobritev sporazuma v zvezi s transfernimi cenami, ter na drugi strani poročilu o transfernih cenah, ki je vsebovalo analizo transfernih cen, ki jo je davčni svetovalec pripravil v podporo prošnji družbe FFT za sprejetje vnaprejšnjega davčnega stališča (v nadaljevanju: poročilo o transfernih cenah) (točke 9, 53 in 54 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

9 Komisija je zadevno vnaprejšnje davčno stališče opisala tako, da to stališče potrjuje metodo za dodelitev dobička znotraj skupine Fiat/Chrysler družbi FFT, kar tej družbi omogoča, da določi letni znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati v Velikem vojvodstvu Luksemburg. Pojasnila je, da je vnaprejšnje davčno stališče zavezujoče za obdobje petih let, od davčnega leta 2012 do davčnega leta 2016 (točki 52 in 54 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

10 Komisija je ugotovila, da je v skladu s poročilom o transfernih cenah najprimernejša metoda za določitev obdavčljivega dobička družbe FFT metoda stopnje čistega dobička (*transactional net margin method*; v nadaljevanju: TNMM). Kot je navedla Komisija, se pri tej metodi upošteva stopnja čistega dobička, dosežena pri primerljivih transakcijah med neodvisnimi družbami. Ta izbira je bila glede na navedeno poročilo utemeljena s tem, da je družba FFT opravljala izključno finančne storitve, in to za podjetja, ki so pripadala skupini Fiat/Chrysler. Komisija je dodala, da mora biti v skladu s poročilom o transfernih cenah plačilo družbi FFT, ki pomeni obdavčljivi dobiček, določeno glede na kapitalska sredstva, ki bi jih družba FFT potrebovala, da bi opravljala svoje naloge in nosila tveganja, ki jim je izpostavljena, ob upoštevanju uporabljenih sredstev (točki 55 in 56 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

11 Natančneje, Komisija je ugotovila, da se v poročilu o transfernih cenah, kakor je bilo potrjeno z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, predlaga, naj se za dejavnosti financiranja in zakladniške dejavnosti družbe FFT ter tveganja, ki jih prevzema, izračuna skupno plačilo, ki pripada tej družbi, pri čemer to skupno plačilo sestavljata ta elementa (točka 70 obrazložitve izpodbijanega sklepa):

– „plačilo za tveganje“, ki se izračuna tako, da se hipotetični regulatorni kapital družbe FFT, ki je ob uporabi okvira Basel II po analogiji ocenjen na 28.500.000 EUR, pomnoži s pričakovanim donosom pred davki, ki je z uporabo modela ocenjevanja finančnih sredstev (*capital asset pricing model*; v nadaljevanju: CAPM) ocenjen na 6,05 %;

– „plačilo za naloge“, ki se izračuna tako, da se vrednost, imenovana lastni kapital družbe FFT, ki se uporablja za opravljanje nalog, in ocenjena na 93.710.000 EUR, pomnoži s tržno obrestno mero za kratkoročne vloge, ocenjeno na 0,87 %.

12 Poleg tega je Komisija poudarila, da je bil z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem potrjen predlog iz poročila o transfernih cenah, da se ne plača del lastnega kapitala družbe FFT, označen kot del, s katerim se pokrivajo finančne naložbe družbe FFT v družbah Fiat Finance North America Inc. (v nadaljevanju: FFNA) in Fiat Finance Canada Ltd (v nadaljevanju: FFC) (točka 69 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

2. Opis luksemburških pravil o transfernih cenah

13 Komisija je navedla, da je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče sprejeto na podlagi člena 164(3) luksemburškega zakonika o davkih od dohodkov (loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (zakon z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov), kakor je bil spremenjen, v nadaljevanju: zakonik o davkih) in okrožnice L.I.R. št. 164/2 z dne 28. januarja 2011, ki jo je izdal direktor za luksemburške davke (v nadaljevanju: okrožnica). V zvezi s tem je Komisija, prvič, poudarila, da navedeni člen v luksemburško davčno pravo vnaša neodvisno tržno načelo, v skladu s katerim morajo biti transakcije med družbami iz iste skupine (v nadaljevanju: povezane družbe) plačane, kot če bi jih sprejele neodvisne družbe, ki poslujejo v primerljivih okoliščinah po običajnih tržnih pogojih (v nadaljevanju: samostojne družbe). Drugič, Komisija je dodala, da je v okrožnici med drugim pojasnjeno, kako se določi plačilo po tržnem načelu posebej za finančne družbe skupine (točke od 74 do 83 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

3. Opis Smernic OECD

14 Komisija je predstavila Smernice Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) za določanje transfernih cen ter navedla, da se transferne cene nanašajo na cene, zaračunane za komercialne transakcije med različnimi subjekti, ki pripadajo isti skupini podjetij. Kot je navedla, bi davčne uprave morale za izognitev temu, da so multinacionalne družbe finančno spodbujene k dodeljevanju čim manj dobička na tista ozemlja, kjer je njihov dobiček bolj obdavčen, transferne cene med povezanimi družbami sprejemati le, če so v skladu z neodvisnim tržnim načelom transakcije plačane, kot če bi jih sprejele samostojne družbe, ki poslujejo v primerljivih okoliščinah v običajnih tržnih pogojih. Komisija je pojasnila, da je to načelo navedeno v členu 9 vzorčne davčne konvencije OECD o dohodku in kapitalu (v nadaljevanju: vzorčna konvencija OECD) (točke od 84 do 87 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

15 Komisija je opozorila, da je v Smernicah OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave, ki jih je Odbor OECD za finančne zadeve sprejel 27. junija 1995 in revidiral 22. julija 2010 (v nadaljevanju: Smernice OECD), naštetih pet metod za določitev približka primerljivih tržnih cen za transakcije in določitev razdelitve dobička med povezanimi družbami. V okviru izpodbijanega sklepa sta bili upoštevni samo dve od njih (točki 88 in 89 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

16 Prva metoda, ki je tradicionalna metoda, ki temelji na transakcijah, je metoda primerljivih prostih cen (*comparable uncontrolled price*, v nadaljevanju: CUP). Komisija je opozorila, da se pri metodi CUP cena, zaračunana za prenos blaga ali storitev v okviru transakcije med podjetjema, ki sta medsebojno povezani, primerja s ceno, zaračunano za prenos blaga ali storitev v okviru primerljive transakcije med podjetjema, ki sta neodvisni eno od drugega, v primerljivih okoliščinah (točka 90 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

17 Druga metoda je TNMM, ki je posredna metoda, ki se uporablja za določitev približka primerljivih tržnih cen za transakcije in določitev razdelitve dobička med družbami v isti skupini. Komisija je to metodo opisala tako, da se pri njej na podlagi neodvisnega tržnega načela oceni potencialni znesek dobička za dejavnost v celoti namesto za določene transakcije. Pojasnila je, da je treba v tem okviru izbrati kazalnik dobičkonosnosti, kot so stroški, promet ali naložbe v osnovna sredstva, in zanj uporabiti stopnjo dobička, ki izraža stopnjo, ugotovljeno za primerljive transakcije na prostem trgu (točka 91 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

4. Ocena izpodbijanega ukrepa

18 V oddelku 7 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Ocena izpodbijanega ukrepa“, je Komisija ugotovila obstoj državne pomoči.

19 Potem ko je spomnila na pogoje za obstoj državne pomoči, v skladu s katerimi je za to, da je ukrep mogoče opredeliti kot državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, potrebno, prvič, da gre za intervencijo, ki je državna ali izvedena z državnimi sredstvi, drugič, da ta intervencija lahko prizadene trgovino med državami članicami, tretjič, da upravičencu daje selektivno prednost, in četrtič, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco, je Komisija menila, da je prvi pogoj v tem primeru izpolnjen. V zvezi s tem je na eni strani navedla, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče mogoče pripisati Velikemu vojvodstvu Luksemburg. Na drugi strani je Komisija ugotovila, da je to stališče povzročilo izgubo državnih sredstev, saj je vsako znižanje davčne obveznosti družbe FFT povzročilo izgubo davčnih prihodkov, s katerimi bi Veliko vojvodstvo Luksemburg lahko razpolagalo, če znižanja ne bi bilo (točke od 185 do 188 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

20 Glede drugega in četrtega pogoja je Komisija na eni strani menila, da družba FFT svoje dejavnosti opravlja v vseh državah članicah, zato lahko vsaka pomoč tej družbi vpliva na trgovino v Uniji. Na drugi strani je presodila, da je z zadevnim davčnim stališčem družba FFT oproščena davčnega dolga, zato to vnaprejšnje davčno stališče izboljšuje njen finančni položaj in s tem izkrivlja ali bi lahko izkrivljalo konkurenco (točka 189 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

21 V zvezi s tretjim pogojem za obstoj državne pomoči je Komisija menila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče daje družbi FFT selektivno prednost, saj se zaradi njega zniža davčna obveznost zainteresirane strani v Luksemburgu in se pojavi odstopanje od davka, ki bi ga morala plačati v skladu z običajnim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb (točka 190 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

22 Uvodoma je Komisija opozorila, da je za ugotovitev, ali je davčni ukrep selektiven, v skladu s sodno prakso potrebna analiza v treh korakih. Najprej je treba določiti skupno ali običajno ureditev, ki se uporablja v državi članici, to je „referenčni sistem“. Nato je treba ugotoviti, ali zadevni davčni ukrep pomeni odstopanje od tega sistema, ker uvaja razlikovanja med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilje tega sistema v primerljivem pravnem in dejanskem položaju. Če ukrep pomeni odstopanje od referenčnega sistema, je nazadnje potrebno – kot je zatem spomnila Komisija – da država ugotovi, ali je ta ukrep upravičen glede na naravo ali splošno sistematiko referenčnega sistema (točka 192 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

23 Glede prvega koraka, povezanega z določitvijo referenčnega sistema, je Komisija menila, da je v obravnavanem primeru referenčni sistem luksemburški splošni sistem davka od dohodkov pravnih oseb, katerega cilj je obdavčitev dobička vseh družb, ki morajo plačati davek v Luksemburgu. V zvezi s tem je pojasnila, da luksemburški splošni sistem davka od dohodkov pravnih oseb velja za domače in tuje družbe, ki so rezidentke Luksemburga, vključno z luksemburškimi podružnicami tujih družb. Komisija je presodila, da obstoj razlike pri izračunu obdavčljivega dobička med samostojnimi družbami in povezanimi družbami ne vpliva na cilj luksemburškega splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, ki je obdavčiti dobiček vseh družb rezidentk Luksemburga, ne glede na to, ali so povezane ali ne, ter da sta obe vrsti družb v podobnem dejanskem in pravnem položaju glede na cilj

tega sistema. Komisija je zavrnila vse trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, v skladu s katerimi upoštevni referenčni sistem tvorita člen 164 zakonika o davkih oziroma okrožnica, ter njuno trditev, da bi bilo treba v referenčni sistem, ki ga je treba upoštevati za presojo selektivnosti zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, vključiti samo podjetja, za katera veljajo pravila o transfernih cenah (točke od 193 do 215 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

24 Glede drugega koraka je Komisija navedla, da vprašanje, ali davčni ukrep pomeni odstopanje od referenčnega sistema, na splošno sovpada z ugotovitvijo, da je s tem ukrepom upravičencu dodeljena prednost. Menila je, da kadar se zaradi davčnega ukrepa neupravičeno zniža davčna obveznost upravičenca, ki bi moral, če takega ukrepa ne bi bilo, na podlagi referenčnega sistema plačati višji davek, to znižanje pomeni hkrati prednost, dodeljeno z davčnim ukrepom, in odstopanje od referenčnega sistema. Poleg tega je Komisija opozorila, da iz sodne prakse izhaja, da kadar gre za individualni ukrep, opredelitev gospodarske prednosti načeloma omogoča domnevo, da je ukrep selektiven (točke od 216 do 218 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

25 Dalje, Komisija je trdila, da je z davčnim ukrepom, na podlagi katerega družba, ki pripada skupini, zaračunava transferne cene, ki niso podobne cenam, ki bi se uporabljale med neodvisnimi podjetji na podlagi neodvisnega tržnega načela, tej družbi dodeljena prednost, če privede do znižanja njene davčne osnove in s tem njene davčne obveznosti na podlagi splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, kar naj bi priznalo Sodišče. Zato je Komisija pojasnila, da mora preveriti, ali metoda, ki jo je luksemburška davčna uprava sprejela z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, za določitev obdavčljivega dobička družbe FFT v Luksemburgu odstopa od metode, s katero se pridobi zanesljiv približek tržno naravnanega izida, in s tem od neodvisnega tržnega načela. Če bi bil odgovor pritrdilen, naj bi se štelo, da je bila z vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi FFT dana selektivna prednost v smislu člena 107(1) PDEU (točke od 222 do 227 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

26 Komisija je torej menila, da je neodvisno tržno načelo nujno sestavni del njene ocene, ki jo na podlagi člena 107(1) PDEU opravi v zvezi z davčnimi ukrepi, odobrenimi povezanim družbam, ne glede na to, ali je država članica to načelo vključila v svoj nacionalni pravni sistem ali ne. Nato je Komisija v odgovor na trditve Velikega vojvodstva Luksemburg, navedene v okviru upravnega postopka, pojasnila, da ni preučila, ali zadevno vnaprejšnje davčno stališče spoštuje neodvisno tržno načelo, kot je opredeljeno v členu 164(3) zakonika o davkih ali v okrožnici, temveč je želela ugotoviti, ali je luksemburška davčna uprava družbi FFT dodelila selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU (točke od 228 do 231 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

27 Na prvem mestu je Komisija menila, da več metodoloških izbir, ki jih je potrdilo Veliko vojvodstvo Luksemburg in na katerih je temeljila analiza transfernih cen v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, vodi do znižanja davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga morale plačati samostojne družbe (točke od 234 do 240 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

28 Prvič, v zvezi z lastnim kapitalom, ki ga je treba poplačati, je Komisija presodila, da hipotetična regulatorna lastna sredstva družbe FFT, ki jih je izbral davčni svetovalec, niso ustrezen kazalnik dobičkonosnosti, ki bi se uporabil v metodi TNMM za oceno plačila po tržnem načelu za naloge, ki jih opravlja družba FFT. Komisija je zato ugotovila, da je davčni svetovalec s tem, da je upošteval hipotetična regulatorna lastna sredstva v znesku 28,5 milijona EUR namesto računovodskega lastnega kapitala v znesku 287,5 milijona EUR v letu 2011, na podlagi katerega je bil uporabljen model CAPM, desetkratno zmanjšal obdavčljivi dohodek družbe FFT. Komisija je pojasnila, da je zavrnila vse trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT v zvezi s tem (točke od 248 do 266 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

29 Drugič, v zvezi z uporabo okvira Basel II za določitev hipotetičnih regulatornih lastnih sredstev je Komisija menila, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg storilo napake, zaradi katerih je podcenilo znesek hipotetičnih regulatornih sredstev družbe FFT in ki so pripeljale do znižanja davčne obveznosti te družbe (točke od 267 do 276 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

30 Tretjič, Komisija je menila, da je davčni svetovalec izvedel več odbitkov od preostalega kapitala družbe FFT, ki so odstopali od tržno naravnanega izida. Najprej je presodila, da če bi bila hipotetična regulatorna lastna sredstva pravilno ocenjena, je verjetno, da lastni kapital ne bi bil višji od regulatornih lastnih sredstev. Nato je menila, da odločitev davčnega svetovalca, da osami sestavni del lastnega kapitala, imenovan „lastni kapital, ki pokriva finančne naložbe v družbah FFNA in FFC“, in mu za oceno davčne osnove družbe FFT pripiše plačilo nič, ni primerna. Komisija je navedla, da trditve Velikega vojvodstva Luksemburg v zvezi s tem niso prepričljive (točke od 277 do 291 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

31 Četrtič, Komisija je menila, da izbira količnika beta 0,29, ki ga je davčni svetovalec uporabil v modelu CAPM za določitev donosa lastnega kapitala, ki ga je treba uporabiti za hipotetična regulatorna lastna sredstva družbe FFT, pripelje do tega, da se družbi FFT dodeli dobiček, ki ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom (točke od 292 do 301 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

32 Ob upoštevanju zgoraj predstavljenih ugotovitev je Komisija med drugim presodila, prvič, da je treba ustrezno višino plačila za naloge financiranja in zakladništva družbe FFT določiti na podlagi računovodskega lastnega kapitala, drugič, da je leto 2012 ustrezno referenčno leto za presojo davčne osnove družbe FFT v Luksemburgu, tretjič, da je donos lastnega kapitala pred davki v višini 6,05 % (in 4,3 % po plačilu davkov), ki je sprejet v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču in je bil izračunan z uporabo modela CAPM, precej nižji od zahtevanega donosa lastnega kapitala v finančnem sektorju, ki stalno znaša 10 % ali več, in četrtič, da zahtevani donos lastnega kapitala ustreza 10 % po plačilu davkov od celotnega zneska računovodskega lastnega kapitala (točke od 302 do 311 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

33 Na drugem mestu je Komisija zavrnila trditev družbe FFT, da skupina Fiat/Chrysler ni dobila nobene prednosti, saj bi se moralo kakršno koli povečanje davčne osnove v Luksemburgu izravnati z višjo davčno olajšavo v drugih državah članicah (točke od 312 do 314 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

34 Na tretjem mestu je podredno menila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče vsekakor daje selektivno prednost tudi z vidika bolj omejenega referenčnega sistema, ki sta ga zatrjevala Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT ter ki ga tvorita člen 164(3) zakonika o davkih in okrožnica, ki določata neodvisno tržno načelo v luksemburškem davčnem pravu (točke od 315 do 317 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

35 Na četrtem mestu je Komisija nasprotovala trditvi družbe FFT, da bi morala ta institucija, da bi dokazala obstoj selektivnega obravnavanja v njeno korist, ki bi izhajalo iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, to vnaprejšnje davčno stališče primerjati z upravno prakso luksemburške davčne uprave na podlagi okrožnice, zlasti z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, izdanimi drugim finančnim in zakladniškim družbam, ki jih je Veliko vojvodstvo Luksemburg predložilo Komisiji kot reprezentativen vzorec njegove prakse izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč (točke od 318 do 336 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

36 Na petem mestu, ne Veliko vojvodstvo Luksemburg ne družba FFT naj ne bi navedla niti najmanjšega razloga, s katerim bi se lahko utemeljilo selektivno obravnavanje družbe FFT, ki izhaja iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča. Komisija naj prav tako ne bi ugotovila nobenega razloga, ki bi utemeljeval preferenčno obravnavanje, ki naj bi ga bila deležna družba FFT (točki 337 in 338 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

37 Zato je Komisija glede na zgornje preudarke ugotovila, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotovilo selektivno prednost, ker se je zaradi njega znižala davčna obveznost družbe FFT primarno na podlagi luksemburškega splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb v primerjavi s samostojnimi družbami in podredno na podlagi sistema obdavčitve povezanih družb (točki 339 in 340 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

38 Nazadnje, Komisija je presodila, da je upravičenka do zadevne prednosti skupina Fiat/Chrysler v celoti, ker družba FFT tvori eno gospodarsko enoto skupaj z drugimi subjekti iz navedene skupine, ki so imeli korist od znižanja davka, priznanega družbi FFT, glede na to, da je to znižanje davka nujno pripeljalo do znižanja cenovnih pogojev njenih posojil znotraj skupine (točke od 341 do 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

39 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je Komisija ugotovila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče pomeni državno pomoč in da gre za pomoč za tekoče poslovanje (točki 346 in 347 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

40 V oddelku 8 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Nezdružljivost pomoči z notranjim trgom“, je Komisija presodila, da pomoč, dodeljena družbi FFT, ni združljiva z notranjim trgom. V okviru tega je ugotovila, na eni strani, da se Veliko vojvodstvo Luksemburg ni sklicevalo na nobeno od izjem iz člena 107(2) in (3) PDEU, ter na drugi strani, da zadevne pomoči, ki jo je treba šteti za pomoč za tekoče poslovanje, običajno ni mogoče šteti za združljivo z notranjim trgom (točke od 348 do 351 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

41 V oddelku 9 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Nezakonitost pomoči“, je Komisija ugotovila, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg ni obvestilo o nikakršnem načrtu za sprejetje zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča v skladu s členom 108(3) PDEU niti ni upoštevalo obveznosti mirovanja v skladu s tem členom. Torej je šlo za nezakonito državno pomoč, izvedeno v nasprotju z navedeno določbo (točki 352 in 353 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

42 V oddelku 10 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Vračilo“, je Komisija, prvič, presodila, da trditve Velikega vojvodstva Luksemburg v zvezi s spoštovanjem načel varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti niso utemeljene (točke od 354 do 364 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

43 Drugič, Komisija je navedla, da ji ni treba določiti natančnega zneska pomoči, ki ga je treba vrniti, ker zadostuje, da so v izpodbijanem sklepu podatki, ki njegovemu naslovniku omogočajo, da ta znesek brez večjih težav opredeli sam. V obravnavanem primeru je Komisija v izpodbijanem sklepu predlagala metodo, s katero je bilo mogoče odpraviti selektivno prednost, ki je bila dodeljena družbi FFT z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, in je pojasnila, da bi lahko privolila tudi v drugo metodo izračuna, če bi jo Veliko vojvodstvo Luksemburg predlagalo pred iztekom roka za izvajanje izpodbijanega sklepa in bi ta metoda zagotovila zanesljiv približek tržno naravnanega izida (točke od 365 do 369 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

44 Tretjič, Komisija je menila, da mora Veliko vojvodstvo Luksemburg nezakonito pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom, dodeljeno z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, najprej izterjati od družbe FFT. Če družba FFT ne bi mogla vrniti celotnega zneska pomoči, bi moralo Veliko vojvodstvo Luksemburg preostali znesek izterjati od družbe Fiat Chrysler Automobiles NV, ki je nasledila družbo Fiat SpA, ker je bila skupina, ki ji je pripadala družba FFT, pod nadzorom tega subjekta (točka 370 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

45 V okviru sklepnih ugotovitev je Komisija navedla, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi FFT in skupini, ki ji ta pripada, nezakonito dodelilo državno pomoč v nasprotju s členom 108(3) PDEU, da ta pomoč ni združljiva z notranjim trgom in da mora Veliko vojvodstvo Luksemburg navedeno pomoč zato izterjati od družbe FFT oziroma, če ta ne vrne celotnega zneska pomoči, od družbe Fiat Chrysler Automobiles (točka 371 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

46 Izrek izpodbijanega sklepa določa:

„*Člen 1*

[Zadevno vnaprejšnje d]avčno stališče, ki […] družbi [FFT] omogoča, da določi svojo letno davčno osnovo v Luksemburgu v obdobju petih let, pomeni pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, ki ni združljiva z notranjim trgom in jo je [Veliko vojvodstvo] Luksemburg nezakonito izved[lo], s čimer je kršil[o] člen 108(3) PDEU.

Člen 2

1. [Veliko vojvodstvo] Luksemburg mora od družbe [FFT] zahtevati vračilo nezdružljive in nezakonite pomoči iz člena 1.

2. Zneski, ki jih ni mogoče izterjati od družbe [FFT] na podlagi zahteve za vračilo, opisane v odstavku 1, se izterjajo od družbe Fiat Chrysler Automobiles N.V.

3. Zneskom, ki jih je treba vrniti, se prištejejo obresti od datuma, ko so bili dani na voljo upravičencem, do njihovega dejanskega vračila.

4. Obresti se izračunajo na podlagi obrestnoobrestnega računa v skladu s poglavjem V Uredbe (ES) št. 794/2004.

Člen 3

1. Vračilo dodeljene pomoči iz člena 1 se izvede takoj in učinkovito.

2. [Veliko vojvodstvo] Luksemburg zagotovi, da se ta sklep izvrši v štirih mesecih po uradnem obvestilu o tem sklepu.

Člen 4

1. [Veliko vojvodstvo] Luksemburg v dveh mesecih od datuma uradnega obvestila o tem sklepu Komisiji predloži informacije o metodi, ki je bila uporabljena za izračun natančnega zneska pomoči.

2. [Veliko vojvodstvo] Luksemburg obvešča Komisijo o napredku nacionalnih ukrepov, sprejetih za izvajanje tega sklepa, do dokončne izterjave pomoči iz člena 1. Na zahtevo Komisije takoj predloži informacije o že sprejetih in načrtovanih ukrepih za uskladitev s tem sklepom.

Člen 5

Ta sklep je naslovljen na Veliko vojvodstvo Luksemburg.“

II. Postopek in predlogi strank

A. Pisni del postopka in predlogi strank v zadevi T-755/15

47 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 30. decembra 2015 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo tožbo v zadevi T-755/15, s katero predlaga razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa.

1. Sestava senata in prednostno obravnavanje

48 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 6. junija 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo predlog, naj v zadevi odloča razširjena sestava. Splošno sodišče se je na podlagi člena 28(5) svojega poslovnika seznanilo s tem, da je bila zadeva T-755/15 dodeljena petemu razširjenemu senatu.

49 Potem ko je bila sestava senatov Splošnega sodišča 26. septembra 2016 spremenjena, je bila sodnica poročevalka na podlagi člena 27(5) Poslovnika razporejena v sedmi razširjeni senat, zato je bila zadeva T-755/15 dodeljena temu senatu.

50 Ker je bil eden od članov sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča zadržan, je predsednik Splošnega sodišča z odločbo z dne 6. februarja 2017 za dopolnitev senata določil podpredsednika Splošnega sodišča.

51 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je z odločbo z dne 12. decembra 2017 ugodil predlogu sodnice poročevalke, naj se zadeva T-755/15 v skladu s členom 67(2) Poslovnika obravnava prednostno.

2. Predlog za obravnavanje po hitrem postopku

52 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 30. decembra 2015 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča z ločeno vlogo vložilo predlog, naj se zadeva T-755/15 obravnava po hitrem postopku iz člena 151 Poslovnika. Splošno sodišče je 2. februarja 2016 odločilo, da temu predlogu ne ugodi.

3. Intervenciji

53 Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska je 6. aprila 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo predlog za intervencijo v podporo predlogom Komisije.

54 Irska je 7. aprila 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog za intervencijo v podporo predlogom Velikega vojvodstva Luksemburg.

55 Predsednik petega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 25. maja 2016 ugodil predlogoma za intervencijo, ki sta ju vložila Združeno kraljestvo in Irska.

56 Združeno kraljestvo je z vlogo, ki je bila v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložena 9. novembra 2016, umaknilo svojo intervencijo.

57 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 15. decembra 2016 izbrisal Združeno kraljestvo iz zadeve T-755/15 kot intervenienta.

4. Predlogi za zaupno obravnavanje

58 Veliko vojvodstvo Luksemburg je z vlogami, ki so bile v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložene 29. aprila 2016, 27. junija 2016 in 24. oktobra 2016, predlagalo, naj se nekatere informacije, vsebovane v tožbi, repliki, dupliki in nekaterih prilogah k zadnjenavedenim vlogam, obravnavajo zaupno v razmerju do Združenega kraljestva in Irske. Veliko vojvodstvo Luksemburg je z vlogo, ki jo je v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo 3. januarja 2017, Splošno sodišče obvestilo, da želi v primeru združitve zadev T-755/15 in T-759/15 ohraniti svoje predloge za zaupno obravnavanje v razmerju do Irske.

5. Predlogi strank

59 Veliko vojvodstvo Luksemburg Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– ugotovi, da je ta tožba dopustna in utemeljena;

– primarno, razglasi ničnost izpodbijanega sklepa;

– podredno, razglasi ničnost izpodbijanega sklepa v delu, v katerem je odrejeno vračilo pomoči;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

60 Irska, ki intervenira v podporo predlogom Velikega vojvodstva Luksemburg, Splošnemu sodišču predlaga, naj izpodbijani sklep razglasi za delno ali v celoti ničen.

61 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– ugotovi, da tožba ni utemeljena;

– Velikemu vojvodstvu Luksemburg naloži plačilo stroškov.

B. Pisni del postopka in predlogi strank v zadevi T-759/15

62 Družba FFT je 29. decembra 2015 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo v zadevi T-759/15, s katero predlaga razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa.

1. Sestava senata in prednostno obravnavanje

63 Potem ko je bila sestava senatov Splošnega sodišča 26. septembra 2016 spremenjena, je bila sodnica poročevalka na podlagi člena 27(5) Poslovnika razporejena v sedmi razširjeni senat, zato je bila zadeva T-759/15 dodeljena temu senatu.

64 Na predlog sedmega senata je Splošno sodišče 15. februarja 2017 odločilo, da se zadeva dodeli razširjeni sestavi.

65 Ker je bil eden od članov sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča zadržan, je predsednik Splošnega sodišča z odločbo z dne 23. februarja 2017 za dopolnitev senata določil podpredsednika Splošnega sodišča.

66 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je z odločbo z dne 12. decembra 2017 ugodil predlogu sodnice poročevalke, naj se zadeva T-759/15 v skladu s členom 67(2) Poslovnika obravnava prednostno.

2. Predlog za obravnavanje po hitrem postopku

67 Družba FFT je 29. decembra 2015 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča z ločeno vlogo vložila predlog, naj se zadeva T-759/15 obravnava po hitrem postopku iz člena 151 Poslovnika. Splošno sodišče je 2. februarja 2016 odločilo, da temu predlogu ne ugodi.

3. Intervenciji

68 Združeno kraljestvo je 6. aprila 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo predlog za intervencijo v podporo predlogom Komisije.

69 Irska je 7. aprila 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog za intervencijo v podporo predlogom družbe FFT.

70 Predsednik petega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 18. julija 2016 ugodil predlogoma za intervencijo, ki sta ju vložila Združeno kraljestvo in Irska.

71 Združeno kraljestvo je z vlogo, ki je bila v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložena 9. novembra 2016, umaknilo svojo intervencijo.

72 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 15. decembra 2016 izbrisal Združeno kraljestvo iz zadeve T-759/15 kot intervenienta.

4. Predlogi za zaupno obravnavanje

73 Družba FFT je z vlogami, ki so bile v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložene 20. maja 2016, 11. junija 2016, 27. julija 2016 in 28. julija 2016, predlagala, naj se nekatere informacije iz tožbe, odgovora na tožbo, replike in nekaterih prilog k zadnjenavedenim vlogam obravnavajo zaupno v razmerju do Združenega kraljestva in Irske.

74 Družba FFT je v vlogi, ki jo je v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila 17. januarja 2017, navedla, da v primeru združitve z zadevo T-755/15 potrjuje svoje predloge za zaupno obravnavanje v razmerju do Irske.

5. Predlogi strank

75 Družba FFT Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– ugotovi, da je tožba dopustna;

– razglasi ničnost členov od 1 do 4 izpodbijanega sklepa;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

76 Irska, ki intervenira v podporo predlogom družbe FFT, Splošnemu sodišču predlaga, naj izpodbijani sklep razglasi za delno ali v celoti ničen.

77 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– ugotovi, da tožba ni utemeljena;

– družbi FFT naloži plačilo stroškov.

C. Združitev zaradi ustnega dela postopka in ustni del postopka v zadevah T-755/15 in T-759/15

1. Združitev

78 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 1. decembra 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo predlog za združitev zadev T-755/15 in T-759/15 za ustni del postopka in izdajo skupne končne sodbe.

79 Družba FFT je 1. decembra 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča prav tako vložila predlog za združitev zadev T-755/15 in T-759/15 za ustni del postopka in izdajo skupne končne sodbe.

80 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je po opredelitvi strank s sklepom z dne 27. aprila 2018 združil zadevi T-755/15 in T-759/15 za ustni del postopka v skladu s členom 68(1) Poslovnika. Z istim sklepom je odločil, da se zaupni podatki izključijo iz spisa, dostopnega Irski.

2. Ustni del postopka v zadevah T-755/15 in T-759/15

81 Veliko vojvodstvo Luksemburg je z dopisom, ki je bil v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložen 7. februarja 2017, v skladu s členom 106(2) Poslovnika vložilo predlog, naj se opravi obravnava.

82 Družba FFT je z dopisom, ki je bil v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložen 10. februarja 2017, v skladu s členom 106(2) Poslovnika vložila predlog, naj se opravi obravnava.

83 Splošno sodišče je na podlagi poročila sodnice poročevalke odločilo, da v zadevah T-755/15 in T-759/15 začne ustni del postopka. V okviru ukrepov procesnega vodstva iz člena 89 Poslovnika je Splošno sodišče stranke pozvalo, naj odgovorijo na pisna vprašanja. Stranke so se na te pozive odzvale v za to določenih rokih.

84 Družba FFT je 24. maja 2017 vložila vlogo z novimi dokaznimi predlogi, glede katerih so stranke predložile stališča.

85 Stranke so na obravnavi 21. junija 2018 ustno podale navedbe in odgovorile na vprašanja Splošnega sodišča.

III. Pravo

A. Združitev zadev za izdajo te sodbe

86 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je v skladu s členom 19(2) Poslovnika odločitev o združitvi zadev T-755/15 in T-759/15 za izdajo skupne končne sodbe, ki je bila v njegovi pristojnosti, odstopil sedmemu razširjenemu senatu Splošnega sodišča.

87 Potem ko so se stranke na obravnavi opredelile do morebitne združitve, je treba v skladu s členom 68(1) Poslovnika zadevi T-755/15 in T-759/15 zaradi povezanosti združiti za izdajo skupne končne sodbe.

B. Navajani tožbeni razlogi in struktura preučitve obravnavanih tožb

88 S tožbama, vloženima v zadevah T-755/15 in T-759/15, se predlaga razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa v delu, v katerem je zadevno vnaprejšnje davčno stališče opredeljeno kot državna pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, in v delu, v katerem je odrejeno vračilo zneskov, ki naj jih Veliko vojvodstvo Luksemburg ne bi pobralo od družbe FFT in skupine Fiat/Chrysler iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb.

89 Veliko vojvodstvo Luksemburg v utemeljitev svoje tožbe navaja tri tožbene razloge.

90 Prvi tožbeni razlog, ki se v bistvu nanaša na pogoj obstoja selektivne pomoči in na pristojnost Komisije na davčnem področju, je razdeljen na tri dele. Prvič, Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da je Komisija v okviru preučitve selektivnosti izpodbijanega ukrepa napačno presodila, da je upoštevni referenčni okvir splošna ureditev obdavčitve družb (prvi del). Drugič, Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da Komisija ni dokazala niti tega, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče pomenilo odstopanje od uporabljenega referenčnega sistema, niti tega, da je odstopalo od neodvisnega tržnega načela (drugi del). Tretjič, Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da je Komisija kršila člena 4 in 5 PEU ter člen 114 PDEU, ker je izvedla prikrito davčno harmonizacijo tako, da je predpisala neodvisno tržno načelo *sui generis* (tretji del).

91 Drugi tožbeni razlog, ki je razdeljen na dva dela, se nanaša na kršitev člena 107(1) PDEU in obveznosti obrazložitve Komisije iz člena 296 PDEU, ker naj ta ne bi dokazala niti obstoja prednosti (prvi del) niti obstoja omejevanja konkurence (drugi del).

92 Tretji tožbeni razlog, naveden podredno, se nanaša na kršitev člena 14(1) Uredbe Sveta (ES) 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [108 PDEU] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339). Ker pa je bila ta uredba razveljavljena z Uredbo Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 PDEU (UL 2015, L 248, str. 9), ki se je uporabljala na dan sprejetja izpodbijanega sklepa, je treba navedeni tožbeni razlog razumeti tako, kot da se nanaša na kršitev člena 16(1) zadnjenavedene uredbe. Ta tožbeni razlog je razdeljen na dva dela. Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je Komisija vračilo pomoči odredila ob kršenju načela pravne varnosti (prvi del) in njegove pravice do obrambe (drugi del).

93 Družba FFT v utemeljitev svoje tožbe navaja štiri tožbene razloge.

94 Prvi tožbeni razlog, ki je razdeljen na dva dela, se nanaša na kršitev člena 107 PDEU. Družba FFT v podporo prvemu delu prvega tožbenega razloga trdi, da je Komisija napačno uporabila pojem selektivne prednosti. V tem okviru navaja štiri očitke. Prvi očitek se nanaša na napako pri določitvi upoštevnega referenčnega okvira. Drugi očitek se nanaša na napako pri uporabi neodvisnega tržnega načela z novim in nenatančnim pomenom. Tretji očitek se nanaša na neobstoj dokaza o zagotovitvi prednosti v korist skupine Fiat/Chrysler. Četrti očitek se nanaša na to, da naj bi tudi ob predpostavki, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče odstopa od splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, obstajala utemeljitev takega odstopanja. Družba FFT v podporo drugemu delu prvega tožbenega razloga trdi, da Komisija ni dokazala, da bi lahko zadevno vnaprejšnje davčno stališče izkrivljalo konkurenco.

95 Drugi tožbeni razlog, ki je prav tako razdeljen na dva dela, se nanaša na kršitev člena 296, drugi odstavek, PDEU. Komisija naj ne bi izpolnila obveznosti obrazložitve, ker v izpodbijanem sklepu ni pojasnila, kako je neodvisno tržno načelo izpeljala iz prava Unije in za kaj gre pri tem načelu (prvi del). Dalje, Komisija naj ne bi predstavila razlogov, iz katerih je menila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče izkrivlja konkurenco (drugi del).

96 Tretji tožbeni razlog se nanaša na kršitev načela pravne varnosti. Družba FFT trdi, da opredelitev neodvisnega tržnega načela, ki jo je uporabila Komisija, ustvarja pravno negotovost in zmedo glede okoliščin, v katerih lahko vnaprejšnje davčno stališče pomeni kršitev pravil o državnih pomočeh.

97 Četrti tožbeni razlog se nanaša na kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj, ker Komisija zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča ni presodila z vidika upoštevnih pravil, ki jih je sprejela OECD.

98 Iz pregleda vseh zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT navajata – sicer v drugačnem vrstnem redu – pet sklopov tožbenih razlogov, ki se v bistvu nanašajo:

– prvi na kršitev členov 4 in 5 PEU, ker naj bi analiza Komisije pripeljala do prikrite davčne harmonizacije (tretji del prvega tožbenega razloga v zadevi T-755/15);

– drugi na kršitev člena 107 PDEU, obveznosti obrazložitve iz člena 296 PDEU ter načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, ker je Komisija presodila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče zagotavlja prednost, zlasti z obrazložitvijo, da navedeno vnaprejšnje davčno stališče ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom (drugi del prvega tožbenega razloga in prvi del drugega tožbenega razloga v zadevi T-755/15 ter drugi in tretji očitek prvega dela prvega tožbenega razloga, prvi del drugega tožbenega razloga, tretji tožbeni razlog in četrti tožbeni razlog v zadevi T-759/15);

– tretji na kršitev člena 107 PDEU, ker je Komisija ugotovila selektivnost te prednosti (prvi del prvega tožbenega razloga v zadevi T-755/15 in prvi očitek prvega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-759/15);

– četrti na kršitev člena 107 PDEU in obveznosti obrazložitve iz člena 296 PDEU, ker je Komisija ugotovila, da zadevni ukrep omejuje konkurenco in izkrivlja trgovino med državami članicami (drugi del drugega tožbenega razloga v zadevi T-755/15 ter druga dela prvega in drugega tožbenega razloga v zadevi T-759/15);

– peti na kršitev načela pravne varnosti in pravice do obrambe, ker je Komisija odredila vračilo zadevne pomoči (tretji tožbeni razlog v zadevi T-759/15).

99 Splošno sodišče bo tožbene razloge preučilo v vrstnem redu njihovih sklopov, navedenih zgoraj v točki 98.

C. Prvi sklop tožbenih razlogov: kršitev členov 4 in 5 PEU, ker naj bi Komisija izvedla prikrito davčno harmonizacijo

100 Veliko vojvodstvo Luksemburg v bistvu trdi, da je Komisija prekoračila svoje pristojnosti ter kršila člena 4 in 5 PEU, ker je izvedla prikrito davčno harmonizacijo, čeprav so na podlagi člena 114 PDEU neposredni davki v izključni pristojnosti držav članic. Dodaja, da se je Komisija s preverjanjem, ali zadevno vnaprejšnje davčno stališče z vidika luksemburškega prava in OECD ni bilo normalno, razglasila za „pritožbeni organ [nacionalnih] davčnih uprav“.

101 Irska meni, da izpodbijani sklep pomeni kršitev delitve pristojnosti med Unijo in državami članicami, ki jo določata zlasti člen 3(6) PEU ter člen 5(1) in (2) PEU, ker so neposredni davki v izključni pristojnosti držav članic. Po njenem mnenju je torej Komisija izvedla prikrito harmonizacijo.

102 Komisija izpodbija te trditve.

103 Stranke se v bistvu ne strinjajo glede vprašanja, ali je Komisija kršila pravila o prenosu pristojnosti, ker naj bi v izpodbijanem sklepu izvedla prikrito davčno harmonizacijo.

104 V zvezi s tem je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav neposredni davki v sedanjem stanju razvoja prava Unije spadajo v pristojnost držav članic, jo morajo te izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 47 in navedena sodna praksa). Tako intervencije držav članic na področjih, ki niso bila predmet harmonizacije v Uniji, kot so neposredni davki, niso izključene s področja uporabe zakonodaje o nadzoru državnih pomoči. Zato Komisija davčni ukrep lahko opredeli kot državno pomoč, če so izpolnjeni pogoji za tako opredelitev (glej v tem smislu sodbe z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 28; z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točka 81, in z dne 25. marca 2015, Belgija/Komisija, T-538/11, EU:T:2015:188, točki 65 in 66).

105 Ob neobstoju ureditve Unije na tem področju so države članice gotovo pristojne za določitev davčnih osnov in razdelitev davčnega bremena na različne proizvodne dejavnike in različne gospodarske sektorje (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 97).

106 Vendar to ne pomeni, da je vsak davčni ukrep, ki med drugim vpliva na davčno osnovo, ki jo upoštevajo davčni organi, izvzet iz uporabe člena 107 PDEU. Če se namreč s takim ukrepom dejansko diskriminira med družbami, ki so v primerljivem položaju glede na cilj, ki mu sledi ta davčni ukrep, in se zaradi tega upravičencem do ukrepa dajejo selektivne prednosti, ki so jih deležni „posamezna“ podjetja ali proizvodnja „posameznega“ blaga, bo navedeni ukrep mogoče šteti za državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 104).

107 Iz navedenega izhaja, da je Komisija pristojna za zagotavljanje spoštovanja člena 107 PDEU, zato ji ni mogoče očitati, da je prekoračila svoje pristojnosti, ko je preučila zadevno vnaprejšnje davčno stališče, da bi preverila, ali to davčno stališče pomeni državno pomoč in, če jo, ali je združljivo z notranjim trgom v smislu člena 107(1) PDEU.

108 Veliko vojvodstvo Luksemburg torej zmotno trdi, da se je Komisija razglasila za pritožbeni davčni organ Velikega vojvodstva Luksemburg, ker je zgolj izvrševala svoje pristojnosti na podlagi člena 107 PDEU tako, da je preučila vprašanje, ali je zadevno vnaprejšnje davčno stališče v skladu s pravom državnih pomoči.

109 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Komisija s sprejetjem izpodbijanega sklepa ni kršila členov 4 in 5 PEU ali člena 114 PDEU.

110 Te ugotovitve ni mogoče ovreči s trditvami Velikega vojvodstva Luksemburg in Irske.

111 Prvič, v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg in Irska trdita, da je Komisija izvedla prikrito davčno harmonizacijo s tem, da je prezrla luksemburška pravila, da je ugotovila, da izračun davka ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom, in s tem, da se je sklicevala na pravila, ki niso del luksemburškega davčnega sistema, je treba to trditev zavrniti kot neutemeljeno.

112 Iz sodne prakse, navedene zgoraj v točki 105, namreč sicer res izhaja, da Komisija v tej fazi razvoja prava Unije nima pristojnosti, ki bi ji omogočala, da samostojno opredeli tako imenovano „običajno“ obdavčitev povezanega podjetja in pri tem prezre nacionalna davčna pravila.

113 Toda čeprav je tako imenovana „običajna“ obdavčitev opredeljena z nacionalnimi davčnimi pravili in je treba obstoj prednosti dokazati glede na ta pravila, dejstvo ostaja – kot je bilo opozorjeno v točki 106 zgoraj – da davčni ukrep, ki vpliva na davčno osnovo, ki jo upoštevajo davčni organi, lahko spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU. Tako Komisija s preučitvijo vprašanja, ali je zadevno vnaprejšnje davčno stališče v skladu s pravili o državnih pomočeh, ni izvedla nikakršne

„davčne harmonizacije“, temveč je izvrševala pristojnost, ki ji je dana s členom 107(1) PDEU, tako da je v konkretnem primeru med drugim preverila, ali navedeno vnaprejšnje davčno stališče upravičencu do tega stališča daje prednost v primerjavi s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo, kot je opredeljena z nacionalnim davčnim pravom.

114 Drugič, Veliko vojvodstvo Luksemburg in Irska trdita, da izpodbijani sklep ne ustvarja „popolne pravne negotovosti“ samo v državah članicah, ampak tudi v tretjih državah, da so ta ukrep močno kritizirali med drugim voditelji Združenih držav Amerike, da gre za „prvi“ tak primer, ki ni zakonit, ter da navedeni ukrep vodi do tega, da države članice priglašajo vsa svoja vnaprejšnja davčna stališča in da se tako dvomi o obstoječih vnaprejšnjih davčnih stališčih. Take trditve je treba zavrniti kot neutemeljene.

115 Na eni strani iz izpodbijanega sklepa ne izhaja, da je Komisija menila, da vsako vnaprejšnje davčno stališče nujno pomeni državno pomoč v smislu člena 107 PDEU. Če namreč vnaprejšnje davčno stališče ne zagotavlja nobene selektivne prednosti, zlasti ker ne pripelje do zmanjšanja davčnega bremena upravičenca do tega stališča z odstopanjem od „običajnih“ pravil obdavčitve, ne pomeni državne pomoči v smislu člena 107 PDEU in zanj ne velja obveznost priglasitve na podlagi člena 2 Uredbe 2015/1589.

116 Na drugi strani v nasprotju s tem, kar trdita Veliko vojvodstvo Luksemburg in Irska, izpodbijani sklep ne more ustvariti „popolne pravne negotovosti“ v državah članicah ali tretjih državah. Pri izpodbijanem sklepu gre namreč zgolj za uporabo členov 107 in 108 PDEU – v skladu s katerima je javni ukrep, ki bi pomenil z notranjim trgom nezdružljivo pomoč, prepovedan, pomoč pa je treba vrniti – za zadevno vnaprejšnje davčno stališče.

117 Iz vsega navedenega izhaja, da je treba tožbeni razlog, katerega namen je dokazati, da je Komisija izvedla prikrito davčno harmonizacijo, zavrniti kot neutemeljen.

D. Drugi sklop tožbenih razlogov: neobstoj prednosti

1. Uvodne ugotovitve

118 Uvodoma je treba opozoriti, da se v skladu s sodno prakso za opredelitev „državne pomoči“ zahteva, da so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 107 PDEU. Tako je uveljavljeno, da je za to, da je ukrep mogoče opredeliti kot državno pomoč v smislu te določbe, potrebno, prvič, da je intervencija državna ali iz državnih sredstev, drugič, da je intervencija taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami, tretjič, da pomeni selektivno prednost za upravičenca, in četrtič, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 40 in navedena sodna praksa).

119 V obravnavanem primeru je treba poudariti, da je Komisija v izpodbijanem sklepu, kot je razvidno iz točk od 21 do 37 zgoraj, sočasno preučila merilo obstoja prednosti in merilo selektivnosti zadevnega ukrepa.

120 Natančneje, na eni strani in primarno je Komisija menila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotavlja selektivno prednost glede na luksemburški splošni sistem davka od dohodkov pravnih oseb, ker metodologija, potrjena v navedenem vnaprejšnjem davčnem stališču, ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ki je nujno sestavni del ocene, ki jo Komisija na podlagi člena 107(1) PDEU opravi v zvezi z davčnimi ukrepi, odobrenimi družbam skupine, ne glede na to, ali je država članica to načelo vključila v svoj nacionalni pravni sistem ali ne, in v skladu s katerim bi transakcije znotraj skupine morale biti plačane, kot če bi bile sklenjene med neodvisnimi podjetji (v nadaljevanju: neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu) (glej točke od 219 do 231 obrazložitve izpodbijanega sklepa in zlasti točko 228 njegove obrazložitve). Komisija je nato v točkah

od 234 do 311 obrazložitve izpodbijanega sklepa predstavila svoje sklepanje, v skladu s katerim z metodo za določitev obdavčljivega dobička družbe FFT, potrjeno v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ni bilo mogoče zagotoviti zanesljivega približka rezultata, doseženega pod tržnimi pogoji (rezultat po neodvisnem tržnem načelu).

121 Na drugi strani in podredno je Komisija menila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotavlja prednost, ker to stališče odstopa od člena 164(3) zakonika o davkih in od okrožnice, ki določata neodvisno tržno načelo v luksemburškem pravu (glej točki 316 in 317 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Komisija se je nato sklicevala na svojo analizo, v skladu s katero z metodo, potrjeno v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ni bilo mogoče zagotoviti zanesljivega približka tržno naravnanega izida, kot je bila ta analiza opravljena v okviru njenega primarnega sklepanja (glej točke od 234 do 311 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

122 Pristop Komisije, pri katerem je ta sočasno preučila merili prednosti in selektivnosti, sam po sebi ni napačen, ker sta, kot opozarja Komisija, preučeni tako prednost kot njena selektivnost. Kljub temu je po mnenju Splošnega sodišča primerno najprej preveriti, ali je Komisija lahko pravilno ugotovila obstoj prednosti, preden je po potrebi preučila vprašanje, ali je treba to prednost šteti za selektivno.

123 V zvezi s tem je pomembno poudariti, da čeprav so nekatere trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, med katerimi so trditve, ki se navajajo v okviru drugega dela prvega tožbenega razloga Velikega vojvodstva Luksemburg, predstavljene tako, kot da se nanašajo na selektivnost zadevnega ukrepa, Splošno sodišče meni, da se želi z njimi tudi doseči ugotovitev, da je Komisija napačno menila, da zadevni ukrep družbi FFT zagotavlja prednost. Splošno sodišče bo zato trditve, navedene v okviru drugega dela prvega tožbenega razloga Velikega vojvodstva Luksemburg, preučilo skupaj s tožbenimi razlogi, katerih namen je izpodbiti ugotovitev Komisije, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotovilo prednost.

124 Ob upoštevanju teh preudarkov bo Splošno sodišče pri preučitvi tožbenih razlogov, ki se navajajo v podporo trditvam, v skladu s katerimi družba FFT ni dobila prednosti, razlikovalo med, prvič, očitki zoper sklepanje, ki ga je Komisija predstavila primarno, in nato, drugič, očitki, ki se nanašajo na sklepanje, ki ga je predstavila podredno. Nazadnje bo Splošno sodišče, tretjič, preučilo očitek Velikega vojvodstva Luksemburg, da Komisija ni dokazala obstoja prednosti na ravni skupine Fiat/Chrysler.

2. Primarno sklepanje Komisije, v skladu s katerim je zadevno vnaprejšnje davčno stališče odstopalo od luksemburškega splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb

125 Tožbene razloge Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, katerih namen je izpodbiti preučitev prednosti, ki jo je Komisija opravila primarno, je mogoče povzeti, kot sledi. Prvič, Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT ob podpori Irske izpodbijata obstoj neodvisnega tržnega načela, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu, in Komisijino uporabo tega načela kot merila za presojo obstoja selektivne prednosti. Drugič, Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbija ugotovitev Komisije, da metoda, ki je bila potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču za določitev zneska davka, ki ga je morala plačati družba FFT, ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

a) Tožbeni razlogi v zvezi z napako pri uporabi neodvisnega tržnega načela na področju nadzora državnih pomoči

126 Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT v bistvu Komisiji očitata, da je neodvisno tržno načelo, značilno za pravo Unije, opredelila v nasprotju z davčno avtonomijo držav članic in da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče preučila glede na to načelo, ne da bi upoštevala luksemburško pravo. Trdita tudi, da je Komisija z uporabo neodvisnega tržnega načela, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu, kršila načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj ter prezrla svojo obveznost obrazložitve.

127 Komisija izpodbija te trditve.

128 Spomniti je treba, da je Komisija v točkah od 219 do 231 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da lahko za ugotovitev obstoja selektivne prednosti preveri, ali vnaprejšnje davčno stališče, kot je to v tem primeru, odstopa od neodvisnega tržnega načela, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu. Nato je opredelila to neodvisno tržno načelo.

129 Najprej je treba poudariti, da se, kot je razvidno zlasti iz točk 216, 231 in 311 obrazložitve izpodbijanega sklepa, neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu, umešča v okvir njene analize selektivne prednosti, ki jo je opravila primarno. Kot izhaja iz točk 216, 219 in 301 obrazložitve izpodbijanega sklepa, gre pri tej analizi za preučitev, ali zadevno vnaprejšnje davčno stališče odstopa od luksemburškega splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb. V zvezi s tem je pomembno poudariti, da je Komisija pred tem v točkah od 194 do 199 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je cilj luksemburškega splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb obdavčiti dobiček vseh družb rezidentk Luksemburga, ne glede na to, ali so povezane ali ne, ter da sta ti vrsti družb v podobnem dejanskem in pravnem položaju glede na ta cilj.

130 Glede opredelitve neodvisnega tržnega načela je Komisija v točkah od 222 do 225 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdila, da bi v skladu s tem načelom transakcije znotraj skupine morale biti plačane, kot če bi bile sklenjene med neodvisnimi podjetji. V točki 226 obrazložitve izpodbijanega sklepa je dodala, da je cilj navedenega načela zagotoviti, da se transakcije znotraj skupine za davčne namene obravnavajo tako, da se upošteva znesek dobička, ki bi bil ustvarjen, če bi transakcijo sklenili samostojni podjetji. Poleg tega je Komisija na obravnavi navedla, da je neodvisno tržno načelo po njenem mnenju orodje za presojo višine cen transakcij znotraj skupine.

131 Glede pravne narave neodvisnega tržnega načela je Komisija v točki 228 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da je neodvisno tržno načelo nujno sestavni del preučitve, ki se na podlagi člena 107 PDEU opravi v zvezi z davčnimi ukrepi, odobrenimi družbam skupine, ne glede na to, ali je država članica to načelo vključila v svoj nacionalni pravni sistem ali ne. Pojasnila je, da je neodvisno tržno načelo, ki ga uporablja, splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe člena 107 PDEU. Komisija je to ugotovitev oprla na sodbo z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), v zvezi z davčno shemo centrov za usklajevanje v Belgiji, v kateri je Sodišče presodilo, da metoda za določitev obdavčljivih prihodkov, ki jo je določala ta shema, navedenim centrom zagotavlja selektivno prednost. Natančneje, Komisija se je sklicevala na točko 96 navedene sodbe, v kateri je Sodišče ugotovilo, da metoda za določitev obdavčljivih prihodkov navedenih centrov „ne dopušča, da bi se transferne cene približale cenam, ki bi se dosegle v pogojih svobodne konkurence“.

132 Glede uporabe neodvisnega tržnega načela je Komisija v točki 227 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da mora, „[d]a bi […] ocenila, ali je [Veliko vojvodstvo] Luksemburg družbi FFT dodelil[o] selektivno prednost, […] zato preveriti, ali metoda, ki jo je luksemburška davčna uprava sprejela [z zadevnim vnaprejšnjim] davčnim stališčem, za določitev obdavčljivega dobička družbe FFT v Luksemburgu odstopa od metode, s katero se pridobi zanesljiv približek tržno naravnanega izida, in s tem od neodvisnega tržnega načela“. V točki 228 obrazložitve izpodbijanega sklepa je dodala, da se neodvisno tržno načelo uporabi za določitev, ali je bil obdavčljivi dobiček družbe, ki pripada skupini, za izračun davka od dohodkov pravnih oseb izračunan z uporabo metode, ki se približa tržnim pogojem, tako da se ta družba na podlagi splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb ne obravnava ugodneje kot nepovezane družbe, katerih obdavčljivi dobiček je tržno pogojen.

133 Preučiti je torej treba, ali je Komisija zadevni ukrep lahko preučila glede na neodvisno tržno načelo, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu in je predstavljeno v točkah od 130 do 132 zgoraj, pri katerem se preveri, ali so transakcije znotraj skupine plačane, kot če bi bile sklenjene pod tržnimi pogoji.

134 Kot je bilo pojasnjeno v točki 104 zgoraj, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav neposredni davki v sedanjem stanju razvoja prava Unije spadajo v pristojnost držav članic, jo morajo te izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 47 in navedena sodna praksa). Tako intervencije držav članic na področju neposrednih davkov, tudi če se nanašajo na vprašanja, ki niso bila predmet harmonizacije v Uniji, niso izključene s področja uporabe zakonodaje o nadzoru državnih pomoči.

135 Iz tega izhaja, da Komisija davčni ukrep lahko opredeli kot državno pomoč, če so izpolnjeni pogoji za tako opredelitev (glej v tem smislu sodbi z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 28, in z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točka 81). Države članice morajo namreč svojo pristojnost na davčnem področju izvrševati v skladu s pravom Unije (sodba z dne 3. junija 2010, Komisija/Španija, C-487/08, EU:C:2010:310, točka 37). Tako se morajo države članice v tem okviru vzdržati sprejetja kakršnega koli ukrepa, ki bi lahko pomenil državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom.

136 V zvezi s pogojem, da mora zadevni ukrep zagotavljati gospodarsko prednost, pa je treba opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso za državne pomoči štejejo intervencije v kateri koli obliki, ki lahko neposredno ali posredno dajejo prednost podjetjem ali ki jih je treba razumeti kot gospodarsko korist, ki je upravičeno podjetje v normalnih tržnih razmerah ne bi dobilo (glej sodbi z dne 2. septembra 2010, Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, točka 40 in navedena sodna praksa, in z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 21).

137 Natančneje, ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo ugodnejšo davčno obravnavo, ki upravičence, čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU (sodba z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14; glej tudi sodbo z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 46 in navedena sodna praksa).

138 V primeru davčnih ukrepov je obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerjajo s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo (sodba z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56). Posledično tak ukrep upravičencu zagotavlja gospodarsko prednost, če zmanjšuje stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, ter če je zato, ne da bi bil subvencija v ozkem pomenu besede, enake narave in ima enake učinke (sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 22).

139 Zato je treba za ugotovitev, ali obstaja davčna ugodnost, položaj upravičenca, ki izhaja iz uporabe zadevnega ukrepa, primerjati z njegovim položajem ob neobstoju zadevnega ukrepa (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Cellnex Telecom in Telecom Castilla-La Mancha/Komisija, C-91/17 P in C-92/17 P, neobjavljena, EU:C:2018:284, točka 114) in ob uporabi običajnih pravil obdavčitve.

140 V okviru ugotavljanja davčnega položaja povezane družbe, ki je del skupine podjetij, je treba najprej poudariti, da cene transakcij znotraj skupine, ki jih izvede ta družba, niso določene pod tržnimi pogoji. Te cene so namreč dogovorjene med družbami, ki pripadajo isti skupini, tako da niso izpostavljene tržnim silam.

141 Če pa nacionalno davčno pravo pri zavezanosti za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb ne razlikuje med povezanimi podjetji in samostojnimi podjetji, se želi s tem pravom dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti takega povezanega podjetja, obdavčiti tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah. V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da kadar Komisija v okviru pristojnosti, ki ji je podeljena s členom 107(1) PDEU, preučuje davčni ukrep, odobren takemu povezanemu podjetju, lahko primerja davčno breme takega povezanega podjetja, ki izhaja iz uporabe

navedenega davčnega ukrepa, z davčnim bremenom, izhajajočim iz uporabe običajnih pravil obdavčitve v nacionalnem pravu za podjetje, ki je postavljeno v primerljiv dejanski položaj in opravlja dejavnosti pod tržnimi pogoji.

142 Poleg tega in kot je Komisija pravilno navedla v izpodbijanem sklepu, te ugotovitve potrjuje sodba z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), ki se je nanašala na belgijsko davčno pravo, ki je določalo, da se povezane družbe in samostojne družbe obravnavajo pod enakimi pogoji. Sodišče je v točki 95 navedene sodbe namreč priznalo potrebo po primerjavi sheme pomoči, ki je pomenila odstopanje, „s splošnim davčnim sistemom, ki temelji na razlikovanju med prihodki in odhodki podjetja, ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence“.

143 Če so v tem okviru nacionalni organi prek navedenega davčnega ukrepa, odobrenega povezani družbi, privolili v določeno višino cene transakcije znotraj skupine, člen 107(1) PDEU Komisiji omogoča, da preuči, ali se ta višina cene ujema s tisto, ki bi bila uporabljena pod tržnimi pogoji, da bi preverila, ali je posledica tega zmanjšanje stroškov, ki običajno bremenijo proračun zadevnega podjetja, s čimer mu je zagotovljena prednost v smislu navedenega člena. Neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu, je torej orodje, ki omogoča izvedbo tega preverjanja v okviru izvajanja njenih pristojnosti na podlagi člena 107(1) PDEU. Komisija je poleg tega v točki 225 obrazložitve izpodbijanega sklepa pravilno pojasnila, da neodvisno tržno načelo nastopa kot „referenčno načelo [merilo]“ za ugotavljanje, ali je povezana družba na podlagi davčnega ukrepa, ki določa njene transferne cene, pridobila prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

144 Poleg tega je treba pojasniti, da kadar Komisija uporabi to orodje, da bi preverila, ali obdavčljivi dobiček, ki ga ima povezano podjetje na podlagi davčnega ukrepa, ustreza zanesljivemu približku obdavčljivega dobička, ustvarjenega pod tržnimi pogoji, lahko obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU ugotovi le, če razlika med elementoma primerjave presega nenatančnosti, ki jih vključuje metoda, uporabljena za izračun tega približka.

145 V obravnavanem primeru se zadevno vnaprejšnje davčno stališče nanaša na določitev plačila družbe FFT za njene dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniške dejavnosti zaradi ugotavljanja njenega obdavčljivega dobička na podlagi luksemburškega zakonika o davkih, katerega cilj je, da so neodvisno od vprašanja, ali je treba običajna pravila obdavčitve opredeliti široko ali ozko, povezana podjetja in samostojna podjetja v Luksemburgu obdavčena enako, kar se tiče davka od dohodkov pravnih oseb. Komisija je torej lahko preverila, ali je obdavčljivi dobiček družbe FFT na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča manjši od davčnega bremena te družbe ob neobstoju navedenega vnaprejšnjega davčnega stališča in na podlagi običajih pravil obdavčitve v luksemburškem pravu. Ker je družba FFT povezano podjetje in je namen luksemburškega zakonika o davkih ta, da se dobiček, ki izhaja iz gospodarske dejavnosti takega povezanega podjetja, obdavči tako, kot če bi izhajal iz transakcij, izvedenih po tržnih cenah, je treba v okviru preučitve zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča obdavčljivi dobiček družbe FFT, ki izhaja iz uporabe navedenega vnaprejšnjega davčnega stališča, primerjati s položajem, izhajajočim iz uporabe običajnih pravil obdavčitve v luksemburškem pravu, pri podjetju, ki je v primerljivem dejanskem položaju in opravlja dejavnosti v pogojih svobodne konkurence. Če se je v tem okviru z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem privolilo v določeno višino cen transakcij znotraj skupine, je treba preveriti, ali se ta višina cen ujema s tisto, ki bi bila uporabljena pod tržnimi pogoji.

146 V tem okviru je treba pojasniti, da v zvezi s preučitvijo, ali je povezano podjetje dobilo prednost v smislu člena 107(1) PDEU, Komisiji ni mogoče očitati, da je uporabila metodo za določitev transfernih cen, ki je po njenem mnenju v obravnavanem primeru primerna, da bi preverila višino transfernih cen za transakcijo ali za več tesno povezanih transakcij, ki so del izpodbijanega ukrepa. Vseeno pa mora Komisija svojo metodološko izbiro utemeljiti.

147 Čeprav je Komisija pravilno opozorila, da Smernice OECD zanjo ne morejo biti formalno zavezujoče, dejstvo ostaja, da te smernice temeljijo na pomembnem delu, ki so ga opravile skupine uglednih strokovnjakov, da izražajo soglasje, doseženo na mednarodni ravni glede transfernih cen, in da imajo zato določen praktični pomen pri razlagi vprašanj v zvezi s transfernimi cenami, kot je Komisija priznala v točki 87 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

148 Komisija je torej pravilno menila, da v okviru svoje analize na podlagi člena 107(1) PDEU lahko preuči, ali so transakcije znotraj skupine plačane, kot če bi bile sklenjene pod tržnimi pogoji. Te ugotovitve ni mogoče ovreči z drugimi trditvami Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT.

149 Prvič, glede trditve družbe FFT, da Komisija ni navedla nobene pravne podlage za svoje neodvisno tržno načelo, je treba sicer res poudariti, da je Komisija v točkah 228 in 229 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da neodvisno tržno načelo, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu, obstaja neodvisno od tega, ali je bilo tako načelo vključeno v nacionalni pravni sistem ali ne. Prav tako je pojasnila, da ni presodila, ali zadevno vnaprejšnje davčno stališče spoštuje neodvisno tržno načelo iz člena 164(3) zakonika o davkih ali iz okrožnice, s katerima je neodvisno tržno načelo vključeno v luksemburško pravo. Komisija je poleg tega trdila, da se neodvisno tržno načelo, ki ga uporablja, razlikuje od načela, določenega v členu 9 vzorčne konvencije OECD.

150 Vendar je Komisija v točki 228 obrazložitve izpodbijanega sklepa tudi navedla, da je neodvisno tržno načelo nujno sestavni del preučitve, ki se na podlagi člena 107(1) PDEU opravi v zvezi z davčnimi ukrepi, odobrenimi družbam skupine, in da je neodvisno tržno načelo splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe člena 107 PDEU.

151 Iz izpodbijanega sklepa torej izhaja, da je neodvisno tržno načelo, kot ga je opisala Komisija, orodje, ki ga je upravičeno uporabila v okviru preučitve, opravljene na podlagi člena 107(1) PDEU.

152 Komisija je na obravnavi sicer res trdila, da neodvisno tržno načelo, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu, ne izhaja iz prava Unije ali mednarodnega prava, temveč je del običajnega sistema obdavčitve, kot ga določa nacionalno pravo. Tako Komisija meni, da je, če država članica v okviru svojega nacionalnega davčnega sistema izbere pristop ločenega pravnega subjekta, po katerem se davčno pravo navezuje na pravne, in ne na gospodarske subjekte, neodvisno tržno načelo nujna posledica tega pristopa in je v zadevni državi članici zavezujoče ne glede na to, ali je bilo to načelo izrecno ali implicitno vključeno v nacionalno pravo.

153 V zvezi s tem sta Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT na obravnavi navedla, da se zdi, da Komisija s temi trditvami spreminja svoje stališče glede neodvisnega tržnega načela, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu. Vendar je treba ob predpostavki, da je razlaga, ki jo predlagata Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT, dokazana, vsekakor poudariti, da Komisija v fazi obravnave ne more spremeniti pravne podlage neodvisnega tržnega načela, kot je bilo predstavljeno v izpodbijanem sklepu (glej v tem smislu sodbo z dne 25. junija 1998, British Airways in drugi/Komisija, T-371/94 in T-394/94, EU:T:1998:140, točka 116). Vsekakor je treba ugotoviti, da pojasnilo, ki je bilo zagotovljeno na obravnavi, ne ovrže ugotovitve iz točke 151 zgoraj, v skladu s katero iz izpodbijanega sklepa izhaja, da se neodvisno tržno načelo uporablja v okviru preučitve na podlagi člena 107(1) PDEU. Poleg tega je iz vseh pisanj Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT razvidno, da sta ti stranki izpodbijani sklep razumeli tako, da se neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu, uporablja v okviru preučitve nacionalnega davčnega ukrepa na podlagi člena 107(1) PDEU.

154 Zato je treba zavrniti trditev družbe FFT, da Komisija ni navedla nobene pravne podlage za neodvisno tržno načelo, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu.

155 Drugič, v delu, v katerem družba FFT trdi, da Komisija ni natančno opredelila vsebine neodvisnega tržnega načela, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu, je dovolj ugotoviti, da iz izpodbijanega sklepa izhaja, da gre za orodje, s katerim je mogoče preveriti, ali so transakcije znotraj skupine plačane, kot če bi bile sklenjene med neodvisnimi podjetji (glej točko 151 zgoraj). To trditev je treba torej zavrniti.

156 Tretjič, Veliko vojvodstvo Luksemburg v bistvu Komisiji očita, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče preučila glede na neodvisno tržno načelo, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu, čeprav gre pri tem načelu za merilo, ki ga luksemburško davčno pravo ne pozna. Trdi, da neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu, tej instituciji omogoča, da predpiše metodološke standarde za določanje obdavčljivega dobička, ki jih nacionalna zakonodaja ne vsebuje, in da je posledica tega prikrita harmonizacija na področju neposrednih davkov, ki je v nasprotju z davčno avtonomijo držav članic. Vendar je treba to trditev zavrniti.

157 V zvezi s tem je namreč dovolj spomniti – kot je bilo ugotovljeno v točkah 138 in 141 zgoraj – da čeprav je tako imenovana „običajna“ obdavčitev sicer opredeljena z nacionalnimi davčnimi pravili in je treba obstoj prednosti dokazati glede na ta pravila, dejstvo ostaja, da če ta nacionalna pravila določajo, da so povezane družbe obdavčene pod enakimi pogoji kot samostojne družbe, člen 107(1) PDEU Komisiji omogoča, da preuči, ali se višina cen transakcij znotraj skupine, v katero so nacionalni organi privolili za določitev davčne osnove povezanega podjetja, ujema z višino cen, ki bi bila uporabljena pod običajnimi tržnimi pogoji.

158 Kadar torej Komisija preuči, ali metoda, potrjena z nacionalnim davčnim ukrepom, pripelje do rezultata, ki je bil ugotovljen v skladu z neodvisnim tržnim načelom, kot je bilo to načelo opredeljeno v točki 151 zgoraj, ni prekoračila svojih pristojnosti.

159 Poleg tega je v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT trdita, da je Komisija opravila presojo glede na neodvisno tržno načelo, ne da bi preučila obstoj prednosti na podlagi nacionalnega davčnega prava, dovolj poudariti, da je iz točk 231, 266, 276, 291, 301 in 339 obrazložitve izpodbijanega sklepa jasno razvidno, da je Komisija preučila, ali je zadevno vnaprejšnje davčno stališče pripeljalo do zmanjšanja davčnega bremena družbe FFT v primerjavi z davčnim bremenom, ki bi ga morala običajno nositi na podlagi luksemburških pravil obdavčitve. Torej je dejansko poskušala preučiti, ali je zadevno vnaprejšnje davčno stališče pripeljalo do zmanjšanja davčnega bremena na podlagi nacionalnih pravnih pravil. Čeprav je Komisija v tem okviru svojo preučitev opravila glede na neodvisno tržno načelo, je to načelo, kot je bilo ugotovljeno v točki 151 zgoraj, uporabila kot orodje, s katerim je lahko preverila, ali je bila višina transfernih cen družbe FFT umetno znižana v primerjavi s položajem, v katerem bi se cene oblikovale pod tržnimi pogoji. Zato je treba trditev, da je Komisija luksemburška davčnopravna pravila nadomestila s tujim pravilom, zavrniti.

160 Četrtič, družba FFT in Irska v bistvu navajata, da je Komisija v izpodbijanem sklepu neutemeljeno zatrjevala obstoj splošnega načela enakega obravnavanja pri obdavčenju.

161 Komisija je v točki 228 obrazložitve izpodbijanega sklepa resda navedla, da je neodvisno tržno načelo splošno načelo enakega obravnavanja pri obdavčenju, ki spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU. Vendar se taka formulacija ne sme ločevati od sobesedila in je ni mogoče razlagati tako, da je Komisija zatrjevala obstoj splošnega načela enakega obravnavanja v zvezi z davki, ki bi ga vseboval člen 107(1) PDEU, kar bi navedenemu členu dalo preširok obseg.

162 Vsekakor iz točk od 222 do 231 obrazložitve izpodbijanega sklepa ter zlasti točk 226 in 229 njegove obrazložitve implicitno, toda nujno izhaja, da je Komisija neodvisno tržno načelo, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu, dojemala le kot orodje, s katerim je lahko preverila, ali so transakcije znotraj skupine plačane, kot če bi bile sklenjene med neodvisnimi podjetji. Trditev družbe FFT in Irske ne

more ovreči ugotovitve iz točke 146 zgoraj, v skladu s katero je Komisija v okviru svoje analize na podlagi člena 107(1) PDEU lahko preučila, ali so transakcije znotraj skupine plačane, kot če bi bile sklenjene pod tržnimi pogoji.

163 Zato je treba trditev družbe FFT in Irske v zvezi s tem zavrniti.

164 Petič, družba FFT Komisiji očita, da je v izpodbijanem sklepu odstopila od pojmovanja neodvisnega tržnega načela, ki ga je uporabila v sklepu o začetku formalnega postopka preiskave. Glede tega trdi, da se je Komisija v točkah 14 in 62 obrazložitve sklepa o začetku formalnega postopka preiskave sklicevala na člen 9 vzorčne konvencije OECD.

165 V zvezi s tem je treba poudariti, da družba FFT ne izpeljuje nobene pravne posledice iz svoje trditve, da se neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu, razlikuje od neodvisnega tržnega načela, na katero se je Komisija sklicevala v sklepu o začetku formalnega postopka preiskave. Zato je treba ta argument zavrniti kot brezpredmeten.

166 Vsekakor je treba ta argument zavrniti tudi kot neutemeljen.

167 Na eni strani, čeprav se je Komisija v točki 14 obrazložitve sklepa o začetku formalnega postopka preiskave dejansko sklicevala na „neodvisno tržno načelo, kot je določeno v členu 9 [vzorčne konvencije OECD]“, je bilo to sklicevanje uporabljeno v oddelku z naslovom „Uvod v davčna stališča glede transfernih cen“. Iz točke 14 obrazložitve sklepa o začetku formalnega postopka preiskave, na katero se sklicuje družba FFT, ni razvidno, da bi Komisija svojo začasno oceno oprla na člen 9 vzorčne konvencije OECD. Poleg tega, čeprav se je Komisija v točki 62 obrazložitve sklepa o začetku formalnega postopka preiskave, ki jo navaja družba FFT, sklicevala na Smernice OECD, je te smernice predstavila le kot „referenčni dokument“ ali kot „ustrezne smernice“. Taka predstavitev pa ni nič drugačna od tiste, ki jo je Komisija uporabila v izpodbijanem sklepu.

168 Na drugi strani je treba ugotoviti, da iz točk 58 in 59 obrazložitve sklepa o začetku formalnega postopka preiskave izhaja, da je Komisija že v tej fazi postopka pojasnila svoje stališče, v skladu s katerim v okviru nadzora na podlagi člena 107 PDEU lahko uporabi neodvisno tržno načelo, da bi preverila, ali davčni ukrep zagotavlja selektivno prednost povezanemu podjetju.

169 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Komisija v točki 61 obrazložitve sklepa o začetku formalnega postopka preiskave navedla, da metoda obdavčitve, ki se uporablja za transferne cene, ki niso v skladu z neodvisnim tržnim načelom, in pripelje do zmanjšanja davčne osnove upravičenca do te metode, zagotavlja prednost. Torej je to ugotovitev oprla na sodbo z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), enako kot je pozneje storila v izpodbijanem sklepu.

170 Šestič, zavrniti je treba trditev družbe FFT, da stališče Komisije glede neodvisnega tržnega načela odstopa od njene predhodne prakse odločanja, ker ta praksa odločanja v zvezi z drugimi zadevami ne more vplivati na veljavnost izpodbijanega sklepa, ki jo je mogoče presojati le glede na objektivna pravila Pogodbe DEU (glej v tem smislu sodbo z dne 20. maja 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, točka 21).

171 Sedmič, v delu, v katerem družba FFT navaja, da je bila Komisija zelo nejasna glede pojma neodvisnega tržnega načela, ki ga je upoštevala, ker tej družbi ni hotela zagotoviti diapozitivov, ki jih je ta institucija pripravila v okviru seminarja o državnih pomočeh v Bruslju, je treba to trditev zavrniti kot brezpredmetno. Stališče Komisije v zvezi z neodvisnim tržnim načelom je namreč razvidno iz točk od 219 do 231 obrazložitve izpodbijanega sklepa, tako da okoliščina, da po seminarju ni zagotovila diapozitivov, nikakor ne vpliva na zakonitost izpodbijanega sklepa.

172 Osmič, družba FFT navaja, da se neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu, razlikuje od neodvisnega tržnega načela, ki ga uporablja OECD. Trdi, da zadnjenavedeno načelo omogoča „primerne prilagoditve“, kot je ta, da se pri izračunu plačila za naloge družbe FFT ne upoštevajo deleži v njenih hčerinskih družbah. To naj bi bilo sicer pojasnjeno v poročilu družbe za gospodarsko svetovanje, ki je priloženo tožbi. Ta argument je treba delno zavreči kot nedopusten in delno zavrniti kot neutemeljen.

173 Glede trditve, da se neodvisno tržno načelo razlikuje od neodvisnega tržnega načela, ki ga uporablja OECD, namreč družba FFT ne navaja nobenega konkretnega argumenta razen tistega, ki se nanaša na upoštevanje njenih deležev. V delu, v katerem družba FFT trdi, da Komisija ni upoštevala točke 2.74 Smernic OECD, v skladu s katero so pri uporabi metode TNMM potrebne primerne prilagoditve, pa je treba – poleg tega, da te smernice, kot je bilo navedeno v točki 147 zgoraj, za Komisijo niso formalno zavezujoče – ugotoviti, da Komisija v nasprotju z zatrjevanjem družbe FFT ni izključila možnosti „primernih prilagoditev“. Komisija je namreč zgolj ugotovila, da v obravnavanem primeru izključitev deležev družbe FFT v družbah FFNA in FFC ni utemeljena, kar je sicer vprašanje, ki bo preučeno v točkah od 273 do 278 spodaj.

174 Poleg tega, na eni strani, v delu, v katerem se družba FFT sklicuje na poročilo družbe za gospodarsko svetovanje, v katerem je strokovnjak oblikoval argumente z namenom pokazati, da Komisija ne bi smela upoštevati deležev družbe FFT v hčerinskih družbah, sklicevanje na te argumente v skladu z ustaljeno sodno prakso ni dopustno, ker ni navedeno v besedilu tožbe. V zvezi s tem je treba opozoriti, da čeprav je v skladu s sodno prakso besedilo tožbe glede posebnih vprašanj mogoče utemeljiti in dopolniti s sklicevanjem na določene dele priloženih dokumentov, pa splošno sklicevanje na druga pisanja, tudi če so ji priložena, ne more nadomestiti tega, da v tožbi ni bistvenih elementov, ker imajo priloge le dokazno in pomožno funkcijo (glej sodbo z dne 30. januarja 2007, France Télécom/Komisija, T-340/03, EU:T:2007:22, točka 167 in navedena sodna praksa).

175 Na drugi strani in vsekakor je treba tudi ob predpostavki, da Komisija napačno ni izvedla „primernih prilagoditev“, ki jih omenja družba FFT, ugotoviti, da to ne bi vplivalo na ugotovitev, v skladu s katero družba FFT ne navaja nobene trditve, na podlagi katere bi bilo mogoče razumeti razloge, iz katerih naj bi bilo neodvisno tržno načelo, ki ga je uporabila Komisija, napačno. To, da so v Smernicah OECD predvidene „primerne prilagoditve“ za upoštevanje vsakega dejanskega položaja in da lahko okoliščine, ki pripeljejo do takih prilagoditev, obstajajo v obravnavanem primeru, ne ovrže ugotovitve, da v bistvu neodvisno tržno načelo zahteva, da povezana podjetja zaračunavajo transferne cene, ki izražajo cene, ki bi bile zaračunane pod konkurenčnimi pogoji, kar se ujema s preučitvijo, ki jo je Komisija opravila v izpodbijanem sklepu.

176 Devetič, zavrniti je treba trditev Velikega vojvodstva Luksemburg, da je neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu, subjektivno in samovoljno. Na eni strani je namreč dovolj ugotoviti, da gre pri preučitvi glede na neodvisno tržno načelo – kot izhaja iz točke 231 obrazložitve izpodbijanega sklepa – za preverjanje, ali je z metodo za določitev transfernih cen, potrjeno v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, mogoče zagotoviti zanesljiv približek tržno naravnanega izida. Na drugi strani se Komisija v svoji analizi obširno sklicuje na Smernice OECD, glede katerih obstaja široko soglasje. Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT zadnjenavedenega ne prerekata.

177 Desetič, družba FFT trdi, da Komisija ni pojasnila, iz katere podlage je izpeljala neodvisno tržno načelo, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu, in vsebino tega načela, s čimer je kršila svojo obveznost obrazložitve, kot jo določa člen 296 PDEU.

178 V zvezi s tem je treba opozoriti, da mora v skladu z ustaljeno sodno prakso obrazložitev, zahtevana v členu 296, drugi odstavek, PDEU, ustrezati vrsti zadevnega akta ter jasno in nedvoumno prikazati sklepanje institucije, ki je izdala akt, tako da se lahko zainteresirane stranke seznanijo z razlogi sprejetega ukrepa in da lahko pristojno sodišče opravi nadzor. Obveznost obrazložitve je treba

presojati glede na okoliščine posameznega primera, zlasti glede na vsebino akta, naravo podanih razlogov in interes za pojasnitev, ki ga lahko imajo naslovniki ali druge osebe, na katere se ta akt neposredno in posamično nanaša. Ne zahteva se, da so v obrazložitvi navedene vse ustrezne dejanske ali pravne okoliščine, ker se mora vprašanje, ali obrazložitev akta ustreza zahtevam člena 296, drugi odstavek, PDEU, presojati ne samo glede na besedilo akta, ampak tudi glede na sobesedilo in celoto pravnih pravil, ki urejajo zadevno področje (glej sodbo z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija, C-501/00, EU:C:2004:438, točka 73 in navedena sodna praksa).

179 V obravnavanem primeru je bilo že v točkah od 149 do 151 in 154 zgoraj ugotovljeno, da je Komisija v nasprotju s tem, kar trdi družba FFT, opredelila pravno podlago in vsebino neodvisnega tržnega načela v točkah od 219 do 231 obrazložitve izpodbijanega sklepa. Torej je treba ugotoviti, da je glede teh vprašanj izpodbijani sklep zadostno obrazložen. Poleg tega je, kot je bilo ugotovljeno v točki 153 zgoraj, iz vseh pisanj Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT razvidno, da sta ti stranki izpodbijani sklep razumeli tako, da se neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v navedenem sklepu, uporablja v okviru preučitve nacionalnega davčnega ukrepa na podlagi člena 107(1) PDEU.

180 Enajstič, v delu, v katerem družba FFT trdi, da neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v točkah od 219 do 231 obrazložitve izpodbijanega sklepa in še posebej v točki 228 njegove obrazložitve, ustvarja tolikšno pravno negotovost in zmedo, da ni mogoče razumeti, ali bo z vnaprejšnjim davčnim stališčem, ki temelji na transfernih cenah, pravo državnih pomoči kršeno ali ne, je treba tako trditev zavrniti.

181 V skladu s sodno prakso načelo pravne varnosti, ki je splošno načelo prava Unije, zahteva, da so pravna pravila jasna in natančna, ter je njegov namen zagotoviti predvidljivost položajev in pravnih razmerij, ki spadajo na področje uporabe prava Unije (sodba z dne 15. februarja 1996, Duff in drugi/Komisija, C-63/93, EU:C:1996:51, točka 20).

182 Na eni strani pa je treba opozoriti, da je pojem državne pomoči opredeljen glede na posledice ukrepa za konkurenčni položaj upravičenca do tega ukrepa (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 87). Iz tega izhaja, da je s členom 107 PDEU prepovedan vsak ukrep pomoči, ne glede na njegovo obliko ali zakonodajno tehniko, uporabljeno za njegovo dodelitev (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 79).

183 Na drugi strani je treba spomniti, da luksemburško davčno pravo določa, da so povezana podjetja in samostojna podjetja z davkom od dohodkov pravnih oseb obdavčena pod enakimi pogoji. V teh okoliščinah je bilo predvidljivo, da lahko Komisija v okviru preučitve iz člena 107 PDEU preveri, ali metoda za določitev transfernih cen, potrjena v vnaprejšnjem davčnem stališču, odstopa od cene, ki bi bila določena pod tržnimi pogoji, da bi presodila, ali navedeno vnaprejšnje davčno stališče upravičencu zagotavlja prednost.

184 Ker družba FFT zgolj trdi, da po njenem mnenju besedilo točke 228 obrazložitve izpodbijanega sklepa ni jasno in je vir pravne negotovosti, je vsekakor dovolj spomniti, da je treba izpodbijani sklep razlagati kot celoto. Kot pa izhaja iz točk od 130 do 132 zgoraj, je Komisija v izpodbijanem sklepu navedla opredelitev, obseg in pravno naravo neodvisnega tržnega načela. Poleg tega, kot je bilo ugotovljeno v točki 115 zgoraj, iz izpodbijanega sklepa ni razvidno, da je Komisija menila, da vsako vnaprejšnje davčno stališče nujno pomeni državno pomoč v smislu člena 107 PDEU. Če namreč vnaprejšnje davčno stališče ne zagotavlja nobene selektivne prednosti, zlasti ker ne pripelje do zmanjšanja davčnega bremena upravičenca do tega stališča, ne pomeni državne pomoči v smislu člena 107 PDEU in zanj ne velja obveznost priglasitve na podlagi člena 2 Uredbe 2015/1589.

185 Dvanajstič, v delu, v katerem družba FFT trdi, da je Komisija kršila načelo varstva legitimnih pričakovanj, ker nihče ni predvidel niti ne bi mogel predvideti, da bo Komisija uporabila drugo neodvisno tržno načelo od tistega, ki ga je določila OECD, je treba tak očitek zavrniti.

186 Dovolj je namreč opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso možnost sklicevanja na načelo varstva legitimnih pričakovanj na voljo vsakemu gospodarskemu subjektu, pri katerem je institucija s tem, da mu je dala natančna zagotovila, vzbudila utemeljena pričakovanja (glej sodbo z dne 24. oktobra 2013, Kone in drugi/Komisija, C-510/11 P, neobjavljena, EU:C:2013:696, točka 76 in navedena sodna praksa). V obravnavanem primeru pa družba FFT ni dokazala niti sploh ne navaja, s čim ji je Komisija dala natančna zagotovila, v skladu s katerimi zadevno vnaprejšnje davčno stališče ne bi izpolnjevalo pogojev za pomoč v smislu člena 107 PDEU. Poleg tega zgolj to, da družba FFT meni, da je Komisija nekatere prejšnje odločbe s področja državnih pomoči izrecno oprla na neodvisno tržno načelo, določeno v členu 9 vzorčne konvencije OECD, niso natančna zagotovila v smislu zgoraj navedene sodne prakse.

187 V teh okoliščinah je treba vse očitke, ki jih navajata Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT ter se nanašajo na neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu, zavrniti kot delno neutemeljene in delno brezpredmetne.

b) Tožbeni razlog v zvezi z napačno metodologijo za izračun pri določitvi plačila družbe FFT

188 Veliko vojvodstvo Luksemburg v bistvu navaja, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT ni zagotovilo prednosti, ker ni pripeljalo do zmanjšanja zneska davka, ki ga je plačala ta družba. V tem okviru Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbija obstoj domnevnih napak v metodologiji za izračun plačila družbe FFT, ki naj bi jih potrdili luksemburški davčni organi in ki jih je Komisija izpostavila v izpodbijanem sklepu.

189 Komisija izpodbija trditve Velikega vojvodstva Luksemburg.

1) Uvodne ugotovitve

190 Veliko vojvodstvo Luksemburg z drugim delom svojega prvega tožbenega razloga navaja, da Komisija ni dokazala, da metodologija, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ne glede na to, ali gre za neodvisno tržno načelo, vključeno v luksemburško nacionalno pravo, za Smernice OECD ali neodvisno tržno načelo, kot ga je Komisija opisala v izpodbijanem sklepu.

191 Veliko vojvodstvo Luksemburg v bistvu izpodbija vseh pet napak v metodi za izračun plačila družbe FFT, ki jih je ugotovila Komisija.

192 Najprej, Veliko vojvodstvo Luksemburg v bistvu izpodbija presojo Komisije, v skladu s katero se lastni kapital družbe FFT ne bi smel razdeliti v segmente, ker bi bilo treba za celoten računovodski lastni kapital družbe FFT uporabiti enotno stopnjo (v nadaljevanju: prva napaka).

193 Dalje, Veliko vojvodstvo Luksemburg navaja, da v nasprotju s tem, kar je Komisija trdila v izpodbijanem sklepu, ni storilo nobene napake niti s potrditvijo uporabe hipotetičnih regulatornih lastnih sredstev (v nadaljevanju: druga napaka) niti pri izračunu zneska teh hipotetičnih regulatornih lastnih sredstev (v nadaljevanju: tretja napaka). Poleg tega prereka to, da je storilo napako s potrditvijo odbitka deležev družbe FFT v družbah FFC in FFNA (v nadaljevanju: četrta napaka). Ta druga, tretja in četrta napaka se navezujejo na prvo napako, povezano z razdelitvijo kapitala v segmente.

194 Nazadnje, Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbija peto napako, ki jo je ugotovila Komisija in se nanaša na izračun stopnje donosa v višini 6,05 %, uporabljene za hipotetični regulatorni kapital (v nadaljevanju: peta napaka).

195 Čeprav pet napak, ki jih izpodbija Veliko vojvodstvo Luksemburg, v izpodbijanem sklepu ni bilo jasno opredeljenih, zlasti prva napaka, ki se nanaša na razdelitev lastnega kapitala v segmente, je treba ugotoviti, da teh pet napak v bistvu izhaja iz besedila navedenega sklepa.

196 Spomniti je namreč treba, da je Komisija v točkah od 248 do 301 obrazložitve izpodbijanega sklepa (oddelki od 7.2.2.5 do 7.2.2.9 navedenega sklepa) ugotovila, da metoda za določitev plačila za dejavnost financiranja družbe FFT, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, vsebuje več napak pri metodoloških izbirah ter izbirah parametrov in prilagoditev. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se ugotovljene napake nanašajo na eni strani na znesek kapitala, ki ga je treba poplačati, to je na kazalnik dobičkonosnosti, in na drugi strani na stopnjo donosa, ki jo je treba uporabiti.

197 Na eni strani je Komisija v zvezi z zneskom kapitala, ki ga je treba poplačati, v bistvu menila, da je odločitev za razdelitev lastnega kapitala v tri kategorije, za katere se uporabijo različne stopnje donosa, napačna, kar ustreza prvi napaki. Kot je razvidno zlasti iz točk 265, 278 in 287 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je Komisija namreč presodila, da bi bilo treba za celoten računovodski lastni kapital uporabiti enotno stopnjo donosa. Komisija je tako v točki 265 obrazložitve izpodbijanega sklepa potrdila, da pri uporabi računovodskega lastnega kapitala ne bi bilo treba izračunati ločenega „plačila za naloge“.

198 Prva napaka je podlaga za drugo, tretjo in četrto napako, ki so vsaka predmet točno določenega oddelka v izpodbijanem sklepu. Najprej, v točkah od 249 do 266 obrazložitve izpodbijanega sklepa (oddelek 7.2.2.6 navedenega sklepa) je Komisija menila, da je uporaba hipotetičnih regulatornih lastnih sredstev kot kazalnika dobičkonosnosti napačna, kar ustreza drugi napaki. Dalje, v točkah od 267 do 276 obrazložitve izpodbijanega sklepa (oddelek 7.2.2.7) je Komisija trdila, da je ob predpostavki, da je hipotetična regulatorna lastna sredstva mogoče uporabiti, uporaba okvira Basel II po analogiji za določitev višine hipotetičnih regulatornih lastnih sredstev družbe FFT napačna, kar ustreza tretji napaki. Nazadnje, v točkah od 277 do 291 obrazložitve izpodbijanega sklepa (oddelek 7.2.2.8) je Komisija presodila, da je odbitek deležev v družbah FFNA in FFC napačen, kar ustreza četrti napaki.

199 Na drugi strani je glede stopnje donosa Komisija v točkah od 292 do 301 obrazložitve izpodbijanega sklepa (oddelek 7.2.2.9) presodila, da je stopnja donosa kapitala, ki ga je treba poplačati, ki je na podlagi modela CAPM izračunana na 6,05 %, napačna, kar ustreza peti napaki.

200 Splošno sodišče bo torej zaporedoma preučilo pet napak, ki jih je ugotovila Komisija in jih Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbija ter kot so navedene v točkah od 196 do 199 zgoraj.

201 V zvezi s tem Splošno sodišče poudarja, da se Veliko vojvodstvo Luksemburg in Komisija v okviru drugega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-755/15 ne strinjata glede obsega nadzora, ki ga je Komisija lahko opravila nad metodologijo, ki jo je Veliko vojvodstvo Luksemburg uporabilo za izračun plačila družbe FFT v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ob upoštevanju nepredvidljivih elementov, ki jih vključuje ocena transfernih cen, in tega, da gre za poseg v svobodo delovanja nacionalnih organov.

202 Opozoriti je treba, da mora v okviru nadzora državnih pomoči načeloma Komisija v izpodbijanem sklepu dokazati obstoj take pomoči (glej v tem smislu sodbi z dne 12. septembra 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, točka 34, in z dne 25. junija 2015, SACE in Sace BT/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, točka 95). V tem okviru je Komisija dolžna skrbno in nepristransko voditi postopek preučitve zadevnih ukrepov, tako da ima za to pri sprejetju končne odločbe o ugotovitvi obstoja pomoči in po potrebi njene nezdružljivosti ali nezakonitosti na voljo

najzanesljivejše in najpopolnejše podatke (glej v tem smislu sodbi z dne 2. septembra 2010, Komisija/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, točka 90, in z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 63).

203 Nasprotno pa mora država članica, ki je uvedla razlikovanje med podjetji, dokazati, da je to razlikovanje utemeljeno z naravo in sistematiko zadevnega sistema. Pojem državne pomoči namreč ne vključuje državnih ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji in so zato vnaprej selektivni, kadar to razlikovanje izhaja iz narave ali sistematike sistema, v katerega sodijo (glej v tem smislu sodbo z dne 21. junija 2012, BNP Paribas in BNL/Komisija, C-452/10 P, EU:C:2012:366, točki 120 in 121 ter navedena sodna praksa).

204 Ob upoštevanju navedenega je morala Komisija v izpodbijanem sklepu dokazati, da so pogoji za obstoj državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU izpolnjeni. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da čeprav ni sporno, da ima država članica diskrecijsko pravico pri odobritvi transfernih cen, ta diskrecijska pravica vseeno ne more pripeljati do tega, da se Komisiji odvzame pristojnost za preverjanje, da zadevne transferne cene ne vodijo do dodelitve selektivne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU. V teh okoliščinah mora Komisija upoštevati dejstvo, da lahko z neodvisnim tržnim načelom preveri, ali transferna cena, ki jo je potrdila država članica, ustreza zanesljivemu približku tržno naravnanega izida in ali razlika, ki bi bila morda ugotovljena v okviru tega preverjanja, ne presega nenatančnosti, ki jih vključuje metoda, uporabljena za izračun tega približka.

205 Veliko vojvodstvo Luksemburg in Komisija se prav tako ne strinjata glede stopnje nadzora, ki ga lahko Splošno sodišče opravi nad presojami Komisije, povezanimi z izračunom obdavčljivega dobička družbe FFT. Komisija namreč meni, da mora Splošno sodišče opraviti omejen nadzor nad temi ekonomskimi presojami, ki so zapletene. V zvezi s tem je treba poudariti, da je, kot izhaja iz člena 263 PDEU, predmet ničnostne tožbe nadzor zakonitosti aktov, ki jih sprejmejo institucije Unije, naštete v njem. Zato namen ali učinek analize tožbenih razlogov, navajanih v okviru take tožbe, ni nadomestitev celovite preiskave zadeve v okviru upravnega postopka (glej v tem smislu sodbo z dne 2. septembra 2010, Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, točka 84).

206 Glede področja državnih pomoči je treba opozoriti, da je pojem državne pomoči, kot je opredeljen v Pogodbi DEU, pravni pojem in ga je treba razlagati na podlagi objektivnih elementov. Zato mora sodišče Unije načeloma ter upoštevajoč konkretne elemente spora, o katerem odloča, in tehničnost ali zapletenost presoje, ki jo je opravila Komisija, izvajati celovit nadzor glede vprašanja, ali ukrep spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU (sodbi z dne 4. septembra 2014, SNCM in Francija/Corsica Ferries France, C-533/12 P in C-536/12 P, EU:C:2014:2142, točka 15, in z dne 30. novembra 2016, Komisija/Francija in Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, točka 87).

207 V zvezi z vprašanjem, ali je metoda za določitev transferne cene povezane družbe v skladu z neodvisnim tržnim načelom, je treba spomniti, kot je bilo navedeno že zgoraj, da kadar Komisija uporabi to orodje v okviru svoje presoje na podlagi člena 107(1) PDEU, mora upoštevati njegovo približno naravo. Namen nadzora Splošnega sodišča je torej preveriti, ali napake, ki so bile ugotovljene v izpodbijanem sklepu in na katere je Komisija oprla svojo ugotovitev glede obstoja prednosti, presegajo nenatančnosti, ki jih vključuje uporaba metode, namenjene izračunu zanesljivega približka tržno naravnanega izida.

208 Z vidika teh pojasnil je treba preučiti različne napake, ki jih je ugotovila Komisija.

2) Prva napaka, povezana z neupoštevanjem skupnega lastnega kapitala družbe FFT

209 Veliko vojvodstvo Luksemburg navaja, da je Komisija zmotno menila, da je treba upoštevati skupni računovodski lastni kapital, da bi se za družbo FFT uporabil enoten donos v višini 10 % neodvisno od njenih različnih dejavnosti. Trdi, da se pri metodologiji, potrjeni v zadevnem vnaprejšnjem davčnem

stališču, uporablja načelo „funkcionalne analize“ na način, ki je v skladu z luksemburškimi pravili in pravili OECD, da bi se upoštevala mešana narava dejavnosti družbe FFT ob upoštevanju uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj. Po mnenju Velikega vojvodstva Luksemburg je treba zato za določitev plačila družbe FFT ločiti sredstva ali kapital, ki so povezani z upravljanjem ustreznih transakcij ali nalog, tako da je treba upoštevati samo poslovna sredstva in uporabljeni kapital, kot določajo Smernice OECD. Te zahteve naj bi bile prenesene z okrožnico v delu, v katerem se, najprej, z njenega področja uporabe izključujejo naloge v zvezi z udeležbami, dalje, uporablja terminologija Smernic OECD in, nazadnje, opredeljuje lastni kapital, ki pokriva tveganja, povezana z dejavnostmi financiranja.

210 Komisija izpodbija te trditve.

i) Ugotovitve glede zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča

211 Prvič, kot izhaja iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča in kot je bilo ugotovljeno v izpodbijanem sklepu (glej zlasti točko 70 obrazložitve navedenega sklepa), se zadevno vnaprejšnje davčno stališče nanaša na določitev plačila družbe FFT za njene dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniške dejavnosti. Davčna obveznost družbe FFT v Luksemburgu se torej izračuna tako, da se običajna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb, veljavna v Luksemburgu, uporabi za čisti dobiček, ki ga je ustvarila družba FFT, na podlagi plačila, potrjenega v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču.

212 V zvezi s tem je treba najprej spomniti, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče določa plačilo družbe FFT za transakcije, ki so del njene dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniške dejavnosti. Med strankami ni sporno, da so tovrstne transakcije obdavčene na podlagi zakonika o davkih.

213 Dalje, stranke ne prerekajo, da gre pri transakcijah, ki tvorijo dejavnost financiranja znotraj skupine in zakladniško dejavnost družbe FFT, za transakcije znotraj skupine, zato se zadevno vnaprejšnje davčno stališče nanaša na določitev transfernih cen teh transakcij v višini, ki se ujema s tisto, ki bi bila uporabljena, če bi tovrstne transakcije sklepale samostojne družbe, za katere veljajo tržni pogoji. Poleg tega ne prerekajo, da to vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT omogoča, da določa svojo davčno osnovo v Luksemburgu.

214 Nazadnje, Komisija v izpodbijanem sklepu ni ugovarjala izbiri, potrjeni v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, da se metoda TNMM uporabi kot metoda za določitev ustrezne višine transfernih cen za transakcije, ki tvorijo dejavnost financiranja in zakladniško dejavnost družbe FFT. V zvezi s tem ni sporno, da pravilna uporaba metode TNMM v obravnavanem primeru zajema analizo donosa kapitala.

215 Stranke se torej v bistvu ne strinjajo le glede višine plačila družbe FFT za transakcije, ki so del njenih dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniških dejavnosti.

216 Drugič, kot je razvidno iz poročila o transfernih cenah ter kot je Komisija ugotovila v preglednici 2 izpodbijanega sklepa in točkah 61, 62, 65 in 70 njegove obrazložitve, je bila v tem poročilu za izračun donosa kapitala uporabljena razdelitev lastnega kapitala družbe FFT, katerega skupni znesek znaša 287.477.000 EUR, v tri kategorije kapitala, ki so:

– najprej, hipotetična regulatorna lastna sredstva v smislu okvira Basel II za plačilo „tveganj“, in sicer 28.523.000 EUR, za katera je uporabljena stopnja donosa v višini 6,05 %;

– dalje, lastni kapital, ki se uporablja za kompenziranje deležev v družbah FFNA in FFC ter je povezan z dejavnostmi v zvezi z „udeležbami“ družbe FFT, in sicer 165.244.000 EUR, za katerega ni uporabljen noben donos;

– nazadnje, lastni kapital, ki se uporablja za opravljanje „nalog“, in sicer 93.710.000 EUR, za katerega je uporabljena stopnja donosa v višini 0,87 %. Ta kategorija ustreza skupnemu računovodskemu lastnemu kapitalu, od katerega so odbita hipotetična regulatorna lastna sredstva ter znesek deležev družbe FFT v družbah FFNA in FFC.

217 V zvezi s tem stranke ne prerekajo, da razdelitev lastnega kapitala v segmente omejuje kapitalsko osnovo, upoštevano za izračun tega donosa. V bistvu se ne strinjajo glede samega načela, da se v okviru metode TNMM kapital razporedi h konkretnim nalogam, za katere se uporabijo različne stopnje donosa. Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT namreč menita, da je ta razdelitev kapitala v segmente v skladu s Smernicami OECD in okrožnico in da je tudi primerna ob upoštevanju različnih dejavnosti družbe FFT. Komisija nasprotno meni, da je taka razdelitev v segmente napačna.

218 Zato je treba preučiti, ali je Komisija pravilno presodila, da z razdelitvijo lastnega kapitala v segmente, za katere se uporabijo različne stopnje donosa, ni mogoče zagotoviti zanesljivega približka rezultata po neodvisnem tržnem načelu in da tako ta razdelitev prispeva k zmanjšanju davčnega bremena družbe FFT.

ii) Možnost razdelitve kapitala v segmente v Smernicah OECD in okrožnici

219 Kot so stranke v bistvu priznale na obravnavi, v okrožnici in Smernicah OECD, na katere okrožnica napotuje, ni ne dovoljena ne prepovedana možnost, da se kapital povezane družbe razdeli v segmente glede na njene različne dejavnosti.

220 Vsekakor nobena od trditev, ki jih je Veliko vojvodstvo Luksemburg navedlo v svojih pisanjih, ne omogoča ugotovitve, da so Smernice OECD ali okrožnica omogočale razdelitev kapitala v segmente, da bi se izračunal rezultat po neodvisnem tržnem načelu.

221 Prvič, Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je uporaba enotne stopnje donosa za lastni kapital družbe FFT kot celoto v nasprotju s priporočili v Smernicah OECD in zlasti z zahtevo po izvedbi tako imenovane „funkcionalne“ analize dejavnosti zadevnega podjetja, v okviru katere se razlikuje med različnimi dejavnostmi podjetja ter se opredelijo sredstva in tveganja, povezana s temi dejavnostmi. V zvezi s tem je treba navesti, da v nasprotju s tem, kar trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, oddelek D.1.2.2 Smernic OECD, ki se nanaša na „analizo funkcij“, ne omogoča sklepanja, da je bilo v obravnavanem primeru pravilno razdeliti kapital družbe FFT v segmente glede na njene različne dejavnosti.

222 Iz točke 1.42 Smernic OECD je namreč razvidno, da so sredstva, povezana z vsako dejavnostjo – in ne kapital – tista, ki jih je mogoče ločiti in navezati na konkretna tveganja ali dejavnosti. Čeprav pa je, kot trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, tako donosnost kapitala kot donosnost sredstev mogoče upoštevati kot kazalnik za uporabo metode TNMM, to vseeno ne pomeni, da je treba lastni kapital enačiti s poslovnimi sredstvi. V nasprotju s poslovnimi sredstvi je kapital namreč zamenljiv in izpostavljen tveganju ne glede na to, za opravljanje katere dejavnosti je namenjen.

223 Drugič, v delu, v katerem se Veliko vojvodstvo Luksemburg sklicuje na točki 2.77 in 2.78 Smernic OECD, je po zgledu Komisije glede tega dovolj ugotoviti, da čeprav je iz teh točk razvidno, da je treba v bistvu na eni strani upoštevati zgolj tiste postavke, ki se navezujejo na transakcijo, v nobeni od njiju ni določeno, da bi bilo treba upoštevati samo kapital, ki bi bil povezan z obdavčljivimi dejavnostmi. Kot pa pravilno navaja Komisija, je kapital po naravi zamenljiv.

224 Tretjič, v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je v luksemburškem pravu določen kapital mogoče navezati na nekatere naloge, je treba ugotoviti, da se, kot je bilo navedeno v točkah od 212 do 215 zgoraj, zadevno vnaprejšnje davčno stališče nanaša samo na določitev plačila družbe FFT za transakcije, ki so del njenih dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniških dejavnosti,

v višini, ki je v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Kot izhaja iz točk od 137 do 139 zgoraj, je Komisija lahko na podlagi člena 107(1) PDEU preverila, ali je višina tega plačila nižja od višine, ki je v skladu z neodvisnim tržnim načelom, in ali je torej vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotovilo prednost. Funkcionalna analiza povezane transakcije zlasti omogoča, da se glede na okoliščine izberejo testirani del, najprimernejša metoda transferne cene in finančni kazalnik, ki bo testiran, ali da se opredelijo pomembni dejavniki primerljivosti, ki bodo upoštevani.

225 Nasprotno pa se zadevno vnaprejšnje davčno stališče ne nanaša na vprašanje, ali zaradi funkcionalne analize družbe FFT nekateri deli kapitala te družbe niso obdavčeni na podlagi luksemburškega zakonika o davkih.

226 Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg svojo trditev opira na pravni članek o luksemburški obdavčitvi in na uredbo Velikega vojvodstva. Vendar je treba ugotoviti, da ta elementa, ki se nanašata na luksemburško pravo – tudi ob predpostavki, da sta upoštevna, ko se v okviru uporabe člena 107(1) PDEU preučuje vprašanje, ali je bilo plačilo družbe FFT nižje od višine, ki je v skladu z neodvisnim tržnim načelom – ne dokazujeta, da je bilo lastni kapital družbe FFT mogoče razdeliti v segmente glede na njene različne dejavnosti, da bi se izračunal donos kapitala.

227 Na eni strani je treba v delu, v katerem se Veliko vojvodstvo Luksemburg sklicuje na uredbo Velikega vojvodstva z dne 16. julija 1987 o spremembi uredbe Velikega vojvodstva z dne 23. julija 1983 o izvajanju člena 1 zakona z dne 23. julija 1983 o spremembi nekaterih določb zakona z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov (objavljena v *Mémorial* A št. 65 z dne 6. avgusta 1987, str. 1540), poudariti, da navedena uredba določa, da „se dopušča, da se sredstva financirajo iz lastnega kapitala v tem vrstnem redu: opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva, finančna osnovna sredstva, likvidna in kratkoročna sredstva“. Ugotoviti je torej treba, da navedena uredba Velikega vojvodstva v nasprotju s tem, kar trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, ne določa, da je lastni kapital družbe mogoče razporediti k določenim sredstvom te družbe.

228 Na drugi strani je treba v delu, v katerem se Veliko vojvodstvo Luksemburg sklicuje na odlomek iz pravne revije o luksemburški obdavčitvi, v skladu s katerim „nemška doktrina ob opiranju na povsem ekonomske preudarke dopušča, da se dolgoročni viri prednostno razporedijo k financiranju dolgoročnih sredstev“, in je v „[s]kladu s tem […] mogoče šteti, da se z lastnim kapitalom najprej financirajo osnovna sredstva“, navesti, da ta element doktrine ne zadostuje za podkrepitev stališča Velikega vojvodstva Luksemburg, v skladu s katerim je lastni kapital družbe v okviru uporabe metode TNMM mogoče razdeliti v segmente, da bi se razporedil h konkretnim sredstvom ali dejavnostim. Čeprav je ta odlomek mogoče razumeti tako, da bi se deleži, ki jih ima družba, prednostno financirali z lastnim kapitalom, iz tega odlomka namreč ni jasno razviden odgovor na vprašanje, ali je tak preudarek upošteven v okviru uporabe metode TNMM in, natančneje, za določitev donosa kapitala. Poleg tega je ta odlomek predstavljen brez natančne navedbe okoliščin, v katere se umešča, in ni podkrepljen z drugimi elementi doktrine, tako da je njegova dokazna vrednost močno omejena.

229 Zato je treba ugotoviti, da razdelitev kapitala povezane družbe v segmente glede na njene različne dejavnosti ni niti izrecno dovoljena niti prepovedana. V teh okoliščinah je treba preveriti, ali je razdelitev v segmente v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču primerna glede na posebnosti obravnavanega primera.

iii) Primernost razdelitve lastnega kapitala v segmente

230 Stranke se ne strinjajo glede vprašanja, ali je Komisija storila napako s tem, da je menila, da v obravnavanem primeru razdelitev lastnega kapitala v segmente ni primerna.

231 Na prvem mestu je treba ugotoviti, da v tem primeru razdelitev lastnega kapitala družbe FFT v segmente ni utemeljena z nujnostjo razlikovanja plačila za različne naloge te družbe.

232 V nasprotju s tem, kar v bistvu trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, namreč razdelitev lastnega kapitala v segmente, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ne odseva različnih nalog ali dejavnosti, ki so bile opredeljene v poročilu o transfernih cenah v okviru tako imenovane „funkcionalne“ analize in za katere je v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču potrjena višina plačila.

233 Kot je bilo ugotovljeno v točki 211 zgoraj, se metoda, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ne nanaša na določitev plačila za dejavnosti v zvezi z udeležbami družbe FFT, temveč izključno na plačilo za naloge financiranja znotraj skupine in zakladništva te družbe.

234 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da poročilo o transfernih cenah [*zaupno*].

235 Tri kategorije lastnega kapitala, ki so bile potrjene v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, pa se nanašajo na plačilo za tveganja, na plačilo za dejavnosti v zvezi z udeležbami oziroma na plačilo za naloge. Poleg tega je glede zadnjenavedene kategorije pomembno poudariti, da je v poročilu o transfernih cenah pojasnjeno, da [*zaupno*]. Ta segment torej ustreza celoti dejavnosti družbe FFT, ki so predmet zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča.

236 Iz teh ugotovitev zato izhaja, da v nasprotju s tem, kar trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, razdelitev lastnega kapitala v segmente ni namenjena izpolnitvi zahteve po razlikovanju nalog družbe FFT.

237 Na drugem mestu je treba ugotoviti, da Komisija ni storila napake s tem, da je menila, da razdelitev lastnega kapitala v segmente, kot je bila potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ni primerna, ker temelji na popolnoma umetni analizi uporabe lastnega kapitala družbe FFT.

238 Prvič, navesti je treba – kot je Komisija v bistvu trdila v točki 282 obrazložitve izpodbijanega sklepa – da razdelitev lastnega kapitala družbe FFT v segmente ni bila primerna, ker je tak kapital po naravi zamenljiv. Če je celoten lastni kapital družbe FFT izpostavljen tveganjem in je na voljo za zagotavljanje solventnosti družbe FFT, bi namreč moral biti ta kapital poplačan v celoti, ne da bi ga bilo treba razdeliti v segmente.

239 V zvezi s tem ob predpostavki, da drži, da je del lastnega kapitala družbe FFT razporejen k deležem v družbah FFNA in FFC, ki so bili že obdavčeni in zato niso več obdavčljivi, ta okoliščina nikakor ne vpliva na ugotovitev, da je tudi ta del lastnega kapitala izpostavljen tveganjem in bi torej moral biti predmet plačila za tveganja.

240 Kot je razvidno iz točk 247 in 286 obrazložitve izpodbijanega sklepa, namreč Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da lastni kapital deli v segmente – namesto da bi upoštevalo skupni lastni kapital kot osnovo, na podlagi katere bi se izračunal donos kapitala – zanemarja dejstvo, da je za zagotavljanje nalog financiranja in eventualno kritje izgub, povezanih z dejavnostmi financiranja, potreben celoten lastni kapital. Kot je Komisija opozorila na obravnavi, če bi se stopnja finančnega vzvoda med kapitalom in posojenimi zneski znižala z [*zaupno*] % na 1,3 ali 1,5 %, bi bila potem nižja od tega, kar bi bilo sprejemljivo za kreditno institucijo.

241 Poleg tega je treba poudariti, da družba FFT, kot je Komisija menila v točki 247 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ne da bi Veliko vojvodstvo Luksemburg to prerekalo, opravlja vlogo spreminjanja ročnosti in finančnega posredništva, saj na trgih najema posojila za potrebe financiranja skupine. Kot je razvidno iz točke 43 obrazložitve izpodbijanega sklepa, se namreč družba FFT financira iz instrumentov, kot so izdajanje obveznic, bančni premostitveni krediti ter zavezujoče in nezavezujoče kreditne linije. Ugotoviti je torej treba – kot je Veliko vojvodstvo Luksemburg tudi priznalo v okviru svojih odgovorov na vprašanja na obravnavi – da kadar družba FFT na trgu najema posojila za financiranje svojih dejavnosti, udeleženci na trgu, od katerih si izposoja, upoštevajo celoten

kapital družbe FFT. Pri razdelitvi lastnega kapitala v segmente glede na dejavnosti družbe FFT pa ni upoštevano, da se bo njen obdavčljivi dobiček spreminjal glede na njene stroške izposojanja, ki so odvisni zlasti od obsega njenega kapitala.

242 Drugič, trije segmenti, kot so potrjeni v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, so vsekakor umetni.

243 Najprej, v zvezi s prvim segmentom, in sicer lastnim kapitalom, ki se uporablja za prevzemanje tveganj, je dovolj spomniti, da je, kot je bilo ugotovljeno v točki 238 zgoraj, celoten lastni kapital družbe FFT izpostavljen tveganjem.

244 Dalje, v zvezi z drugim segmentom, in sicer lastnim kapitalom, ki se uporablja za deleže v družbah FFNA in FFC, je dovolj spomniti, da je kapital zamenljiv, zato tistega dela kapitala, ki ustreza znesku deležev v družbah FFNA in FFC, ni mogoče ločiti od preostalega lastnega kapitala družbe FFT. V nasprotju s tem, kar trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, pa tudi družba FFT v svojih stališčih na obravnavi, tudi če lastništvo deležev v družbah FFNA in FFC ne bi pripeljalo do nobene obdavčljive dividende, ker so bile dividende družb FFNA in FFC že obdavčene, preden so bile razdeljene družbi FFT kot holdinški družbi, to ne spremeni dejstva, da bi bil lastni kapital, povezan z lastništvom teh deležev, v primeru insolventnosti družbe FFT uporabljen za kritje njenih dolgov, tako kot tudi ves preostali lastni kapital. V teh okoliščinah je kapital družbe FFT ne glede na to, ali ga je mogoče navezati na deleže, ki so v njeni lasti, ali ne, vsekakor izpostavljen tveganjem in ga je treba upoštevati pri izračunu plačila družbe FFT.

245 Poleg tega bi bili v okviru znotraj skupine deleži matične družbe v njenih hčerinskih družbah v resnici lahko zasnovani kot oblika kapitalskega vložka, ki je alternativa odobritvi posojila znotraj skupine. Tako je razlikovanje med drugim segmentom in prvim segmentom, ki glede na poročilo o transfernih cenah ustreza lastnemu kapitalu, izpostavljenem tveganjem, med drugim kreditnim tveganjem in tveganjem neplačila (točka 58 obrazložitve izpodbijanega sklepa), tudi iz tega razloga umetno, ker bi bila lahko na koncu oba segmenta izraz dejavnosti financiranja znotraj skupine, kot je Veliko vojvodstvo Luksemburg v bistvu potrdilo na obravnavi.

246 Nazadnje, v zvezi s tretjim segmentom, in sicer lastnim kapitalom, ki se uporablja za opravljanje nalog, je treba ugotoviti, da ta segment, kot je Komisija navedla v točki 277 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ustreza preostalemu lastnemu kapitalu, dobljenemu po odštetju prvih dveh segmentov od skupnega lastnega kapitala. Iz tega sledi, da ta segment zaradi svoje narave preostanka v resnici ne ustreza nobeni konkretni nalogi ali dejavnosti. Kot je poleg tega Komisija pravilno trdila v točki 265 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ta segment ne ustreza nobenemu običajnemu sestavnemu delu lastnega kapitala, ki se uporablja v izračunu zahtev glede donosnosti. Poleg tega je treba poudariti, da [*zaupno*]. Te naloge pa ustrezajo nalogam, za katere je izračunano plačilo družbe FFT, kot je to plačilo potrjeno v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču. Zato je treba ugotoviti, da je ta razdelitev v segmente nujno neprimerna.

247 Iz teh ugotovitev torej izhaja, da Komisija ni storila napake s tem, da je v bistvu menila, da je razdelitev lastnega kapitala v segmente napačna in da je treba za plačilo za tveganja upoštevati celoten lastni kapital družbe FFT.

248 Druge trditve Velikega vojvodstva Luksemburg niso prepričljive.

249 V delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da bi morala družba FFT plačati enak znesek davka, če bi bile njene dejavnosti porazdeljene med tri ločene subjekte, te trditve ni mogoče sprejeti.

250 Na eni strani namreč razdelitev lastnega kapitala v segmente, kot je bilo ugotovljeno v točki 235 zgoraj, ne ustreza različnim nalogam, ki jih opravlja družba FFT. Na drugi strani, kot je bilo poudarjeno v točki 241 zgoraj, udeleženci na trgu, pri katerih družba FFT najema posojila, upoštevajo njen celoten kapital, njena kreditna sposobnost pa nujno vpliva na njene dejavnosti financiranja in njen dobiček.

Zato ni mogoče šteti, da bi morala družba FFT plačati enako stopnjo davka, če bi bil njen kapital v lasti treh ločenih družb, da bi opravljale dejavnosti z različnim donosom. Poleg tega – kot je bilo ugotovljeno v točki 240 zgoraj – lastni kapital družbe FFT, ki je povezan z dejavnostmi financiranja, če bi se upošteval, ne bi bil zadosten glede na prevzeta tveganja. Vsekakor je treba to trditev zavrniti, ker se nanaša na hipotetičen položaj, ki je nepovezan s položajem, ki je predmet obravnavanega primera.

251 Ob upoštevanju vsega navedenega je treba ugotoviti, da je Komisija pravilno menila, da bi bilo treba za izračun plačila za dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniške dejavnosti družbe FFT upoštevati celoten lastni kapital te družbe.

3) Druga napaka, povezana z upoštevanjem hipotetičnih regulatornih lastnih sredstev

252 Veliko vojvodstvo Luksemburg v bistvu izpodbija presojo Komisije, v skladu s katero je bilo napačno upoštevati hipotetična regulatorna lastna sredstva za plačilo za tveganja, povezana z dejavnostmi financiranja znotraj skupine in zakladniškimi dejavnostmi družbe FFT. V zvezi s tem Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbija presojo Komisije, da ni nobene ekonomske utemeljitve za to, da se donos lastnega kapitala uporabi za osnovo, ki jo tvori regulatorni kapital družbe FFT, medtem ko metoda TNMM zahteva, da se oceni lastni kapital, razporejen k različnim nalogam družbe FFT, pri čemer dodaja, da sta okvir Basel II in model CAPM mednarodna standarda.

253 Komisija ugovarja tem trditvam, ker naj bi bil izračun davčne osnove na podlagi hipotetičnega regulatornega kapitala, ki ga je izvedla družba FFT, na eni strani napačen in na drugi nedosleden.

254 Na prvem mestu je treba spomniti, da je z okvirom Basel II – kot je Komisija opozorila v točkah 254 in 262 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ne da bi Veliko vojvodstvo Luksemburg to izpodbijalo – zahtevani regulatorni kapital opredeljen kot delež sredstev v lasti banke ali finančne institucije, tehtan s povezanim tveganjem vsakega sredstva. Regulatorni kapital je tako regulatorjeva ocena minimalne kapitalizacije, ki jo mora vzdrževati banka ali druga finančna institucija, in ne pomeni pravice v dobičku zadevnega subjekta ali v plačilu za tveganja, ki jih prevzema ta subjekt.

255 Na drugem mestu, glede primarno podane presoje Komisije, v skladu s katero je izbira, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, da se upošteva hipotetični regulatorni kapital družbe FFT, napačna, je treba ugotoviti, kot trdi Komisija, da v nasprotju z računovodskim lastnim kapitalom, ki se uporablja za dejavnosti financiranja družbe FFT, regulatorni kapital nima nobene zveze z dobičkom, ki bi ga vlagatelj zahteval od družbe, v katero je vložil. Regulatorni kapital namreč ni ustrezen kazalnik dobička, ki ga ima banka ali finančna institucija, temveč gre pri njem le za izvajanje bonitetne zahteve, naložene tem institucijam. Hipotetična regulatorna lastna sredstva, določena z uporabo okvira Basel II po analogiji, *a fortiori* ne morejo biti ustrezen kazalnik za določitev plačila za tveganje, ki mu je izpostavljen kapital družbe FFT.

256 Te ugotovitve ni mogoče ovreči z nobeno od trditev, ki jih navaja Veliko vojvodstvo Luksemburg.

257 Prvič, okoliščina, ki jo Veliko vojvodstvo Luksemburg navaja v odgovor na vprašanja Splošnega sodišča na obravnavi in v skladu s katero se je davčna uprava spraševala, ali je družba FFT ustrezno kapitalizirana, ne upravičuje tega, da so bila hipotetična regulatorna lastna sredstva uporabljena kot kazalnik dobičkonosnosti.

258 Drugič, trditev Velikega vojvodstva Luksemburg, da je bila družba FFT kot finančna družba v skladu z okrožnico dolžna imeti minimalni kapital, je treba zavrniti kot brezpredmetno. Dovolj je namreč ugotoviti, kot je opozorila Komisija, da taka obveznost ne utemeljuje, da minimalni kapital, ki ga ima družba v skladu s to obveznostjo, pomeni ustrezen kazalnik dobičkonosnosti, ker regulativna obveznost ne izraža deležev ustvarjenega dobička.

259 Na tretjem mestu, glede podredno podane presoje Komisije, v skladu s katero je nedosledno upoštevati hipotetična regulatorna lastna sredstva za določitev donosa računovodskega lastnega kapitala – v nasprotju z donosom regulatornega kapitala – je treba, prvič, ugotoviti, da tudi ob predpostavki, da je bilo pravilno kot kazalnik dobičkonosnosti upoštevati samo hipotetični regulatorni kapital, Veliko vojvodstvo Luksemburg ne ponuja nobenega prepričljivega pojasnila, da bi upravičilo nedoslednost v uporabljeni metodologiji.

260 Kot pa je Komisija navedla v točkah 253 in 254 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je donos lastnega kapitala stopnja donosnosti. Upoštevanje računovodskega lastnega kapitala omogoča, da se določi čisti dobiček, ki pomeni plačilo delničarjem, medtem ko regulatorni kapital ne izraža nobene pravice v dobičku družbe, ampak predstavlja le kapital, ki ga je regulirana družba dolžna imeti.

261 Trditve Velikega vojvodstva Luksemburg, v skladu s katerimi metoda, uporabljena za določitev donosa lastnega kapitala, ni „nedosledna“, ker na eni strani omogoča, da se upoštevajo različne dejavnosti družbe FFT, in ker je na drugi strani okvir Basel II mednarodno referenčno merilo, enako kot tudi model CAPM, je treba v zvezi s tem zavrniti kot brezpredmetne. Z nobeno od njih namreč ni mogoče pojasniti razlogov, iz katerih se regulatorni kapital lahko uporabi za določitev donosa računovodskega lastnega kapitala.

262 Drugič, navesti je treba tudi – kot je Komisija ugotovila v točki 263 obrazložitve izpodbijanega sklepa – da primerjava, izvedena v poročilu o transfernih cenah za izračun z modelom CAPM, med družbo FFT in 66 družbami, ki jih je opredelil davčni svetovalec, ne temelji na hipotetičnih regulatornih lastnih sredstvih teh 66 družb, zato izbira hipotetičnih regulatornih lastnih sredstev družbe FFT kot kazalnika dobičkonosnosti ni dosledna.

263 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da je Komisija pravilno menila, da Veliko vojvodstvo Luksemburg ne bi smelo upoštevati hipotetičnega regulatornega kapitala družbe FFT kot osnovo za izračun plačila za tveganje.

264 Ker je bilo ugotovljeno, da je Komisija pravilno menila, da hipotetičnih regulatornih lastnih sredstev ni mogoče uporabiti za izračun plačila družbe FFT, ni treba preučiti trditev, s katerimi želi Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbiti presojo Komisije, v skladu s katero je bil izračun hipotetičnih regulatornih lastnih sredstev družbe FFT napačen (tretja napaka). To sklepanje je namreč Komisija oblikovala podredno, kot je razvidno iz točke 276 obrazložitve izpodbijanega sklepa, in temelji na napačni premisi, da je bilo hipotetična regulatorna lastna sredstva mogoče uporabiti kot kazalnik dobičkonosnosti za izračun plačila za tveganja, ki jih je prevzemala družba FFT.

4) Četrta napaka, povezana z neupoštevanjem deležev družbe FFT

265 Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbija presojo Komisije, v skladu s katero bi bilo treba pri izračunu plačila za dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniških dejavnosti družbe FFT upoštevati kapital, povezan z deleži te družbe v družbah FFC in FFNA.

266 Najprej, Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da bi Komisija morala presoditi, da je plačilo za deleže v družbah FFNA in FFC po definiciji izključeno s področja uporabe transfernih cen. Dividende, ki izvirajo iz deležev, naj bi bile namreč oproščene davka in s tem financiranjem naj ne bilo povezano niti se naj ne bi odbijalo nobeno finančno breme.

267 Dalje, Veliko vojvodstvo Luksemburg navaja, da je treba v luksemburškem pravu v nasprotju s tem, kar Komisija trdi v točki 282 obrazložitve izpodbijanega sklepa, vsak vir financiranja, če je le mogoče, pripisati posameznemu sredstvu družbe. Deleži, ki jih ima družba FFT, pa naj bi bili financirani iz

lastnega kapitala v višini 165.244.000 EUR, ki naj bi bil zunaj področja uporabe transfernih cen in naj bi ga bilo treba izključiti iz izračunov, ki se nanašajo na plačilo za tveganja, ki jih prevzema družba FFT za svojo dejavnost financiranja znotraj skupine.

268 Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da uporaba pravil okvira Basel II omogoča izključitev deležev v drugih kreditnih institucijah. Ker je Komisija v točki 281 obrazložitve izpodbijanega sklepa to trditev zavrnila z obrazložitvijo, da družba FFT ni kreditna institucija, Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da ta pristop ni v skladu s preostankom izpodbijanega sklepa, v katerem je Komisija uporabila okvir Basel II.

269 Veliko vojvodstvo Luksemburg poleg tega izpodbija presojo Komisije iz točke 286 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katero deležev v družbah FFNA in FFC v bistvu ni mogoče odbiti od računovodskega lastnega kapitala, ker bi se s tem zmanjšal učinek finančnega vzvoda družbe FFT, ki ustreza razmerju med zadolženostjo in lastnim kapitalom, ki ob upoštevanju teh deležev znaša [*zaupno*] %, [*zaupno*] stopnje zadolženosti povprečja evropskih bank – to je 2,9 % ali 3,3 % glede na vzorčenje. Na eni strani naj namreč vzorčna skupina bank, ki jo je upoštevala Komisija, in iz tega izhajajoče povprečje nikakor ne bi bila odločilno referenčno merilo, ker imajo druge banke višje stopnje zadolženosti. Na drugi strani naj ne bi bilo treba upoštevati posamičnega računovodskega lastnega kapitala, temveč konsolidiran računovodski lastni kapital. Poleg tega naj vzorec, ki ga je uporabila Komisija, tudi ne bi bil reprezentativen.

270 Nazadnje, Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da primerjava, ki jo je Komisija v točki 288 obrazložitve izpodbijanega sklepa izvedla z družbo Fiat Finance SpA (v nadaljevanju: FF), zakladniško družbo s sedežem v Italiji, ni ne upoštevna ne prepričljiva. V zvezi s tem prereka, da bi bilo treba za družbo FF uporabiti enako metodologijo kot za družbo FFT, in sicer metodologijo, pri kateri se deleži odbijejo od lastnih sredstev, ker bi to povzročilo, da bi imela družba FF negativen kapital. Na eni strani naj bi bila družba FF italijanski, ne luksemburški davčni zavezanec. Na drugi strani naj bi Komisija prikazala le, da so bili v primeru družbe FF deleži financirani iz dolga.

271 Uvodoma je treba ugotoviti, da je Komisija v točkah od 277 do 290 obrazložitve izpodbijanega sklepa v bistvu menila, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg storilo napako pri presoji s tem, da je ločilo „finančne naložbe v družbah FFNA in FFC“, ki jih je družba FFT ocenila na 165.244.000 EUR (preglednica 2 izpodbijanega sklepa), in tem naložbam pripisalo plačilo nič. Kot je menila Komisija, bi to pripeljalo do znižanja davčne obveznosti družbe FFT.

272 Poudariti je treba tudi, da ni sporno, da je namen metode, ki jo je Veliko vojvodstvo Luksemburg potrdilo v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ta, da se za ugotovitev davčne obveznosti družbe FFT določi plačilo, ki bi ga ta družba dobila za svoje dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniške dejavnosti, če bi poslovala pod tržnimi pogoji. Zadevna metoda zajema izračun donosa kapitala. V tem okviru bi okoliščina, da družba FFT kot holdinška družba ni obdavčena za dividende, ki jih prejme od družb FFNA in FFC – glede katerih ni sporno, da sta obdavčeni od dividend – resda lahko ustvarjala vtis, da se kapital, razporejen k tem deležem, ne sme upoštevati za določitev davka, ki bi ga morala družba FFT plačati, če bi poslovala pod običajnimi tržnimi pogoji. Vendar take trditve ni mogoče sprejeti iz naslednjih razlogov.

273 Prvič, ugotoviti je treba, da je lastni kapital zamenljiv, kot Komisija pravilno opozarja v točki 282 obrazložitve izpodbijanega sklepa. V primeru insolventnosti družbe FFT bodo upniki poplačani na podlagi skupnega lastnega kapitala. Zato v nasprotju s tem, kar trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, pa tudi družba FFT v svojih stališčih na obravnavi, tudi če lastništvo deležev v družbah FFNA in FFC ne bi pripeljalo do nobene obdavčljive dividende, ker so bile njune dividende že obdavčene, preden so bile razdeljene družbi FFT kot holdinški družbi, to ne spremeni dejstva, da bi bil lastni kapital, povezan z lastništvom teh deležev, v primeru insolventnosti družbe FFT uporabljen za kritje njenih dolgov, tako kot tudi ves preostali lastni kapital. V teh okoliščinah je kapital družbe FFT ne glede na to, ali ga

je mogoče navezati na deleže, ki so v njeni lasti, ali ne, vsekakor izpostavljen tveganjem in ga je treba upoštevati pri izračunu plačila družbe FFT, in to tudi če iz deležev v družbah FFNA in FFC ne bi izviral noben obdavčljivi dohodek.

274 Drugič, poudariti je treba, da Veliko vojvodstvo Luksemburg, kot pravilno navaja Komisija, ni dokazalo, da so druge družbe, s katerimi je primerjalo družbo FFT, od svojega kapitala odbile svoje deleže v hčerinskih družbah ali da ni običajno, da imajo finančne institucije, ki poslujejo na trgu, v lasti take deleže. V teh okoliščinah je Komisija pravilno presodila, da izključitev deležev družbe FFT v njenih dveh hčerinskih družbah ne omogoča ustrezne primerjave družbe FFT z drugimi podjetji, ki poslujejo na trgu.

275 Tretjič, ugotoviti je treba, da tudi ob predpostavki, da so se v obravnavanem primeru uporabljala načela okvira Basel II, družba FFT ne bi izpolnjevala zahtevanega pogoja za to, da bi lahko od zneska lastnega kapitala odbila del v višini deležev v družbah FFNA in FFC, in sicer pogoja, da družbe FFT, FFNA in FFC niso predmet konsolidiranih računovodskih izkazov v Luksemburgu. Kot je namreč Komisija navedla v točkah 112 in 281 obrazložitve izpodbijanega sklepa in kot je Veliko vojvodstvo Luksemburg potrdilo v odgovor na ukrepe procesnega vodstva, so računovodski izkazi družbe FFT konsolidirani v Luksemburgu.

276 Četrtič, poudariti je treba, da čeprav Veliko vojvodstvo Luksemburg prereka, da je treba stopnjo finančnega vzvoda družbe FFT primerjati z vzorcem bank, ki ga je upoštevala Komisija, dejstvo ostaja, da ne navaja nobene trditve in ni predložilo nobenega dokaza, na podlagi katerih bi bilo mogoče razumeti, iz katerih razlogov – če je treba šteti, da se lastni kapital, s katerim se pokrivajo finančne naložbe v družbah FFNA in FFC, ne sme upoštevati, čeprav predstavlja več kot 60 % skupnega lastnega kapitala družbe FFT (preglednica 2 izpodbijanega sklepa) – naj ta stopnja ne bi bila občutno nižja od tiste, ki jo je ugotovila Komisija, in celo od tiste, ki jo je upoštevalo Veliko vojvodstvo Luksemburg.

277 Ker se stopnja finančnega vzvoda izračuna glede na znesek lastnega kapitala, je treba namreč ugotoviti, da če je bila stopnja finančnega vzvoda v višini [*zaupno*] %, ki jo je opredelila Komisija, [*zaupno*], ko se je upošteval ves lastni kapital družbe FFT, [*zaupno*], če se ne bi upošteval del lastnega kapitala v višini deležev v družbah FFNA in FFC. Taka ugotovitev velja ne glede na to, da tržni standard znaša 2,9 % ali 3,3 %, kot ga je opredelila Komisija, ali celo od 4 do 4,5 %, kot izhaja iz vzorca stopenj, ki jih je upoštevalo Veliko vojvodstvo Luksemburg.

278 Glede na preudarke iz točk od 271 do 277 zgoraj je treba ugotoviti, da je Komisija pravilno menila, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg del lastnega kapitala družbe FFT, ki ustreza njenim deležem v njenih hčerinskih družbah, napačno izključilo iz kapitala, ki ga je treba upoštevati za določitev plačila družbe FFT za njene dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniške dejavnosti.

279 Iz vseh ugotovitev, navedenih v točkah od 209 do 278 zgoraj, izhaja, da je Komisija pravilno presodila, da bi bilo treba za izračun plačila družbe FFT upoštevati celoten lastni kapital te družbe in da bi morala biti uporabljena enotna stopnja. Vsekakor je prav tako pravilno presodila, da z metodo, pri kateri se na eni strani uporabi hipotetični regulatorni kapital družbe FFT in se na drugi strani iz zneska kapitala, ki ga je treba poplačati, izključijo deleži družbe FFT v družbah FFNA in FFC, ni mogoče zagotoviti rezultata po neodvisnem tržnem načelu.

280 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je bilo z metodo, ki jo je potrdilo Veliko vojvodstvo Luksemburg, zmanjšano plačilo družbe FFT, na podlagi katerega je določena njena davčna obveznost, ne da bi bilo treba preučiti očitke Velikega vojvodstva Luksemburg v zvezi s peto napako, ki jo je ugotovila Komisija in se nanaša na stopnjo donosa. Že samo ugotovitev, da je bil znesek kapitala, ki ga je treba poplačati, podcenjen, namreč v obravnavanem primeru zadostuje za dokaz obstoja prednosti.

281 Prvič, razmerje med kapitalom, ki je bil dejansko upoštevan v metodi, uporabljeni v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, in skupnim lastnim kapitalom je tako visoko, da napaka pri določitvi kapitala, ki ga je treba poplačati, nujno pripelje do zmanjšanja davčnega bremena družbe FFT ne glede na višino enotne stopnje donosa, ki jo je treba uporabiti. Znesek hipotetičnega regulatornega kapitala, ki znaša 28 milijonov EUR, namreč predstavlja le 10 % skupnega zneska lastnega kapitala, ki znaša 287 milijonov EUR.

282 Drugič, kot je bilo ugotovljeno v točki 211 zgoraj, metodo za določitev plačila za dejavnosti financiranja znotraj skupine in zakladniške dejavnosti družbe FFT, kot je potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, sestavljata dva koraka, in sicer na eni strani določitev zneska kapitala, ki ga je treba poplačati, in na drugi strani določitev stopnje donosa, ki jo je treba uporabiti. V okviru prvega koraka pa metoda, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, razlikuje med tremi ločenimi zneski, za katere se uporabijo tri različne stopnje, določene po različnih metodah. Posledično, ker je prvi korak izračuna napačen, ni treba preučiti drugega koraka tega izračuna. Zaradi ugotovljene napake v prvem koraku metode, potrjene v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, namreč preučitev morebitnih napak v izračunu stopnje donosa, ki je drugi korak te metode, nujno postane brezpredmetna. Veliko vojvodstvo Luksemburg bi moralo izračun donosa v celoti ponoviti z vidika zneska kapitala, ki bi moral biti upoštevan. Poleg tega je iz točke 311 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da bi morala biti pravilna ocena davčne osnove družbe FFT izračunana na podlagi uporabe enotne stopnje za celoten znesek njenega računovodskega lastnega kapitala.

283 Poudariti pa je treba, da se v zvezi z višino stopnje donosa stranke ne strinjajo glede vprašanja, ali bi ta morala znašati 10 %, kot trdi Komisija, ali 6,05 %, kot trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg (točka 304 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Zato bi bil tudi ob predpostavki, da se uporablja najnižja stopnja, znesek plačila družbe FFT, ki bi izhajal iz tega, precej večji od tistega, ki je bil potrjen v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču. Ta stopnja, ki ustreza stopnji, uporabljeni za prvi segment, bi bila namreč uporabljena za celoten znesek lastnega kapitala, ki je desetkrat večji od zneska, za katerega je bila ta stopnja uporabljena na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča. V tem okviru je treba navesti, da z nobeno od trditev Velikega vojvodstva v zvezi s stopnjo donosa nikakor ni mogoče omajati ugotovitve Komisije glede obstoja prednosti.

284 Zato Splošno sodišče meni, da čeprav je Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbijalo peto napako, ki jo je ugotovila Komisija in se nanaša na stopnjo donosa (glej točko 194 zgoraj), ni treba preučiti utemeljenosti teh trditev.

285 V teh okoliščinah je treba vse očitke Velikega vojvodstva Luksemburg glede preučitve metode za določitev plačila družbe FFT, ki jo je opravila Komisija, zavrniti.

286 Iz vseh ugotovitev, navedenih v točkah od 211 do 285 zgoraj, izhaja, da je Komisija pravilno presodila, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem potrjena metoda za določitev plačila družbe FFT, s katero ni mogoče zagotoviti rezultata po neodvisnem tržnem načelu in ki je pripeljala do zmanjšanja davčnega bremena družbe FFT. Torej je v okviru svojega primarnega sklepanja pravilno presodila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotavlja prednost.

3. Podredno sklepanje Komisije, v skladu s katerim je zadevno vnaprejšnje davčno stališče odstopalo od člena 164(3) zakonika o davkih in od okrožnice

287 Zgolj ugotovitev iz točke 286 zgoraj, da Komisija ni storila napake v okviru primarnega sklepanja, je dovolj za presojo, da je Komisija dokazala, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotovilo prednost. Kljub temu Splošno sodišče meni, da je zaradi celovitosti primerno preučiti podredno sklepanje Komisije, v skladu s katerim je navedeno vnaprejšnje davčno stališče odstopalo od člena 164(3) zakonika o davkih in od okrožnice.

288 V zvezi s tem Splošno sodišče poudarja, da Veliko vojvodstvo Luksemburg v okviru drugega dela svojega prvega tožbenega razloga trdi, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče v skladu z neodvisnim tržnim načelom, kot ga določa luksemburško nacionalno pravo.

289 Komisija izpodbija te trditve.

290 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Komisija podredno, v oddelku 7.2.4 izpodbijanega sklepa z naslovom „Podredno sklepanje: selektivna prednost zaradi odstopanja od člena 164 [zakonika o davkih] in/ali okrožnice“ (točke od 315 do 317 obrazložitve izpodbijanega sklepa), menila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotavlja prednost, ker odstopa od neodvisnega tržnega načela v luksemburškem pravu, ki ga določata člen 164(3) zakonika o davkih in okrožnica (glej točki 316 in 317 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

291 V točki 316 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija namreč navedla:

„[…] [V] okviru podrednega sklepanja […], [zadevno vnaprejšnje davčno stališče] daje selektivno prednost družbi FFT tudi v bolj omejenem referenčnem sistemu, ki ga sestavljajo družbe skupine, ki uporabljajo transferne cene in spadajo na področje uporabe člena 164(3) [zakonika o davkih] in okrožnice. Ta določba v luksemburško davčno zakonodajo vnaša neodvisno tržno načelo, v skladu s katerim morajo biti transakcije med družbami iz iste skupine plačane po ceni, ki bi jo sprejele neodvisne družbe, ki poslujejo v primerljivih okoliščinah po običajnih tržnih pogojih. Oddelek 2 okrožnice vsebuje zlasti opis neodvisnega tržnega načela, kot je opredeljeno v smernicah OECD za določanje transfernih cen in preneseno v nacionalno zakonodajo.“

292 Dalje, v točki 317 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija spomnila, da je že v oddelku 7.2.2 navedenega sklepa dokazala, da z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem ni mogoče zagotoviti zanesljivega približka rezultata po neodvisnem tržnem načelu. Na podlagi te ugotovitve je sklenila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče „zagotavlja selektivno prednost tudi na podlagi bolj omejenega referenčnega sistema člena 164(3) [zakonika o davkih] ali okrožnice, saj povzroči znižanje davčnega bremena družbe FFT v primerjavi s položajem, v katerem bi se neodvisno tržno načelo iz te določbe pravilno uporabilo“.

293 Iz točk 316 in 317 obrazložitve izpodbijanega sklepa je jasno razvidno, da je Komisija ugotovila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotavlja selektivno prednost, ker povzroči znižanje davčnega bremena v primerjavi s položajem, v katerem bi se neodvisno tržno načelo iz člena 164(3) zakonika o davkih oziroma iz okrožnice pravilno uporabilo.

294 Ugotoviti pa je treba, da je Komisija to ugotovitev oprla na svojo preučitev zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, opravljeno v okviru svoje primarne analize. Tako je potrdila, da je že v oddelku 7.2.2 izpodbijanega sklepa dokazala, da z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem ni mogoče zagotoviti zanesljivega približka rezultata po neodvisnem tržnem načelu.

295 Prvič, v zvezi s tem je treba ugotoviti, da člen 164(3) zakonika o davkih določa, da je treba „[p]rikrita izplačila dobička […] vključiti v obdavčljivi dohodek“ in da „[d]o prikritega izplačila dobička pride zlasti, če delničar, družbenik ali zainteresirana stran od družbe ali združenja neposredno ali posredno prejme ugodnosti, ki jih, če tega statusa ne bi imel(-a), praviloma ne bi prejel(-a)“. Poleg tega okrožnica v točki 2 določa, da „[č]e je bila opravljena storitev znotraj skupine, je treba tako kot za druge vrste transferjev znotraj skupine ugotoviti, ali je dogovorjeno plačilo v skladu z neodvisnim tržnim načelom, to je ali ustreza ceni, ki bi jo v primerljivih okoliščinah zaračunala in sprejela neodvisna podjetja“. Iz tega izhaja, da je treba v skladu s členom 164(3) zakonika o davkih in okrožnico plačilo za transakcije znotraj skupine določiti, kot če bi se o ceni teh transakcij dogovorila samostojna podjetja. Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT poleg tega ne izpodbijata presoje Komisije iz točke 75 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katero te določbe v luksemburško pravo vnašajo neodvisno tržno načelo.

296 Drugič, ugotoviti je treba, da se okrožnica sklicuje na člen 9 vzorčne konvencije OECD in na Smernice OECD kot na mednarodni referenčni standard za določanje transfernih cen. V okviru svoje primarne analize selektivne prednosti pa se je Komisija obširno sklicevala na Smernice OECD zlasti pri ugotavljanju petih napak v metodi za določitev plačila družbe FFT. Iz tega sledi, da je Komisija lahko uporabila isti okvir analize tako v svoji primarni analizi kot v svoji podredni analizi.

297 Zato je v okoliščinah obravnavanega primera treba ugotoviti, da Komisija ni storila napake s tem, da je menila, da lahko prenese svojo analizo, ki jo je opravila glede na neodvisno tržno načelo, kot ga je opisala v izpodbijanem sklepu, in v okviru katere je določila plačilo družbe FFT, da je ugotovila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotavlja prednost, ker je ta plačala manj davka v primerjavi s tistim, ki bi ga morala plačati na podlagi člena 164(3) zakonika o davkih in okrožnice.

298 Trditve Velikega vojvodstva Luksemburg, v skladu s katerimi je zadevno vnaprejšnje davčno stališče v skladu z luksemburškim pravom, ne morejo ovreči ugotovitve iz točke 297 zgoraj. Take trditve so bile namreč že zavrnjene v točkah 226 in 227 zgoraj.

299 Iz vseh teh ugotovitev izhaja, da je Komisija pravilno presodila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT vsekakor zagotavlja selektivno prednost, ker pripelje do zmanjšanja davčnega bremena družbe FFT v primerjavi z davčnim bremenom, ki bi ga morala nositi na podlagi člena 164(3) zakonika o davkih in okrožnice.

4. Tožbeni razlog v zvezi z neobstojem prednosti na ravni skupine

300 Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT v bistvu trdita, da Komisija ni dokazala obstoja prednosti na ravni skupine Fiat/Chrysler in je tako kršila svojo obveznost obrazložitve, določeno v členu 296 PDEU, in člen 107 PDEU.

301 Natančneje, Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da je obrazložitev izpodbijanega sklepa očitno pomanjkljiva in protislovna v delu, v katerem je Komisija v točki 314 njegove obrazložitve zavrnila upoštevanje učinkov te prednosti na ravni skupine Fiat/Chrysler, hkrati pa se je sklicevala na njene učinke, da je v točkah 342 in 344 obrazložitve tega sklepa imenovala navedeno skupino za upravičenko do domnevne zadevne pomoči.

302 Na eni strani Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da v nasprotju z dejanskim stanjem v zadevi, v kateri je bil izdan sklep z dne 31. avgusta 2010, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, neobjavljen, EU:C:2010:475, točka 43), morebitni stroški, nastali drugim hčerinskim družbam, kot je večji davek, niso „nepovezani“ s prednostjo, ki naj bi jo dobila družba FFT. Na drugi strani Veliko vojvodstvo Luksemburg ob opiranju na sodbo z dne 17. decembra 2015, Španija in drugi/Komisija (T-515/13 in T-719/13, EU:T:2015:1004, točki 115 in 116), Komisiji očita, da ni ne preiskala ne obrazložila, kako je skupina Fiat/Chrysler dejansko dobila prednost.

303 Družba FFT pa trdi, da je Komisija kršila člen 107 PDEU, ker ni upoštevala učinka zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča na skupino Fiat/Chrysler kot celoto, da bi ugotovila, ali sta družba FFT in skupina Fiat/Chrysler dobili prednost.

304 Na eni strani družba FFT opozarja, da je Komisija v točki 155 obrazložitve Sklepa Komisije 2011/276/EU z dne 26. maja 2010 o državni pomoči v obliki sporazuma o davčni poravnavi, ki jo je Belgija odobrila družbi Umicore S.A. (nekdanja „Union Miniere S.A.“) (državna pomoč C 76/03 (ex NN 69/03)) (UL 2011, L 122, str. 76; v nadaljevanju: sklep Umicore), priznala, da morajo imeti nacionalne davčne uprave diskrecijsko pravico pri presoji transfernih cen. Prednost, ki se zatrjuje v korist družbe FFT, pa naj ne bi bila nesorazmerna in naj bi izhajala zgolj iz te diskrecijske pravice.

305 Na drugi strani družba FFT ugotavlja, da je Komisija v točki 314 obrazložitve izpodbijanega sklepa napačno menila, da ni treba preučiti, ali ni učinek zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča na ravni skupine nevtralen. Družba FFT tako trdi, da tudi če bi ji transakcije med njo in drugo družbo v skupini prinesle višjo stopnjo dobička v Luksemburgu, bi to pomenilo, da bi druga družba skupine Fiat/Chrysler imela pravico odbiti toliko višje odhodke za obresti.

306 Poleg tega družba FFT trdi, da je izpodbijani sklep protisloven, ker Komisija na eni strani ugotavlja, da davčna ugodnost koristi celotni skupini, na drugi strani pa zavrača upoštevanje učinka ukrepa na skupino kot celoto. Kot navaja družba FFT, pa so v obravnavanem primeru v nasprotju z dejanskim stanjem v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 30. novembra 2009, Francija in France Télécom/Komisija (T-427/04 in T-17/05, EU:T:2009:474), učinki ukrepa na ravni skupine nevtralizirani, tako da prednost ne obstaja.

307 Poleg tega družba FFT trdi, da sedmerica tožb, na katere se sklicuje Komisija, ne podpira stališča, da ni dolžna preverjati obstoja prednosti na ravni skupine Fiat/Chrysler.

308 V zvezi s tem družba FFT opozarja, da obseg učinka na skupino Fiat/Chrysler pri ugotavljanju, ali je zadevno vnaprejšnje davčno stališče zagotovilo prednost, ponazarjajo težave, s katerimi se je srečevala ta skupina, ker je italijanska davčna uprava menila, da je obdavčljivi dobiček družbe FFT prevelik, da bi se štelo, da je ustvarjen pod običajnimi tržnimi pogoji. Torej naj bi družba FFT precenila svoj obdavčljivi dobiček in plačala preveč davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu.

309 Nazadnje, v zvezi z različnimi metodološkimi vprašanji družba FFT meni, da bi Komisija morala uporabiti merilo sorazmernosti, da bi ugotovila, ali ji je zadevno vnaprejšnje davčno stališče zagotovilo prednost. Poleg tega družba FFT navaja, da brez pridržkov podpira trditve Velikega vojvodstva Luksemburg v okviru zadeve T-755/15, ki se nanašajo na metodo za določitev njenega plačila in katerih namen je izpodbiti napake, ki jih je ugotovila Komisija.

310 Komisija ugovarja tem trditvam.

311 Uvodoma je treba navesti, da Veliko vojvodstvo Luksemburg nikakor ne razlikuje med trditvami, ki jih podaja, ne glede na to, ali gre za dokazovanje obstoja kršitve člena 107 PDEU ali dokazovanje pomanjkljive obrazložitve v zvezi s tem. Vendar je treba ugotoviti, da želi s svojimi trditvami v bistvu dokazati na eni strani pomanjkljivo obrazložitev, ker naj bi v izpodbijanem sklepu obstajalo neskladje, in na drugi strani kršitev člena 107 PDEU, ker po njegovem mnenju in mnenju družbe FFT Komisija ni mogla ugotoviti, da sta družba FFT in skupina Fiat/Chrysler dobili prednost.

312 Na prvem mestu je treba glede domnevnega neskladja v izpodbijanem sklepu na eni strani poudariti, da je Komisija v točki 314 obrazložitve izpodbijanega sklepa v bistvu ugotovila, da je družba FFT dobila selektivno prednost, ker je bilo njeno davčno breme v Luksemburgu zmanjšano. V zvezi s tem je Komisija v navedeni točki obrazložitve tudi poudarila, da v skladu s sodno prakso dejstvo, da je to zmanjšanje davka v Luksemburgu vodilo do večjega davčnega bremena v drugi državi članici, ne vpliva na opredelitev tega ukrepa kot pomoč.

313 Na drugi strani je Komisija v točkah od 341 do 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da čeprav je z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem selektivna prednost v smislu člena 107(1) PDEU zagotovljena družbi FFT, bo ugodna davčna obravnava, odobrena tej družbi, koristila navedeni skupini v celoti, ker družba FFT in skupina Fiat/Chrysler tvorita gospodarsko enoto. Komisija je v zvezi s tem pojasnila, da znesek davka, ki ga plača družba FFT, vpliva na cenovne pogoje posojil znotraj skupine, ki jih dodeljuje družbam te skupine, zato se zaradi zmanjšanja davčnega bremena družbe FFT znižajo cenovni pogoji njenih posojil znotraj skupine.

314 V zvezi s pogojem obstoja prednosti, ki je tretji pogoj, ki je v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 118 zgoraj, potreben za ugotovitev obstoja državne pomoči, je treba zato ugotoviti, da presoje Komisije v izpodbijanem sklepu ne vsebujejo nobenega neskladja glede določitve upravičenca do pomoči, saj sta kot neposredni in posredni upravičenec v bistvu opredeljeni družba FFT oziroma skupina Fiat/Chrysler, ker družba FFT s skupino Fiat/Chrysler tvori gospodarsko enoto in torej podjetje v smislu prava državnih pomoči.

315 Ta prvi očitek Velikega vojvodstva Luksemburg, ki se nanaša na pomanjkljivo obrazložitev, je treba zato zavrniti kot neutemeljen.

316 Glede očitka, da je Komisija kršila člen 107 PDEU, ker je menila, da sta družba FFT in skupina Fiat/Chrysler dobili prednost, je treba najprej ugotoviti – kot navaja Komisija – da Veliko vojvodstvo Luksemburg ne podaja nobene trditve, ki bi dokazovala, da skupina Fiat/Chrysler in družba FFT ne tvorita gospodarske enote v smislu prava državnih pomoči. Vsekakor je, kot je Komisija navedla v točki 342 obrazložitve izpodbijanega sklepa, družba FFT popolnoma pod nadzorom družbe Fiat SpA, ki pa ima nadzor nad skupino Fiat/Chrysler. Zato bi vsaka prednost, ki bi jo dobila družba FFT, koristila tej skupini kot celoti, še posebej če to pripelje do tega – kot opozarja Komisija, ne da bi ji Veliko vojvodstvo Luksemburg v zvezi s tem oporekalo – da so pogoji posojil, ki jih družba FFT odobri drugim družbam skupine, ugodnejši zaradi zmanjšanja davčnega bremena, do katerega je upravičena družba FFT.

317 Poleg tega in vsekakor je treba tudi ob predpostavki, da je ta dejavnik lahko upošteven, ugotoviti, da ne Veliko vojvodstvo Luksemburg ne družba FFT nista dokazala, da so zmanjšanja davka, do katerih je zadnjenavedena družba upravičena v Luksemburgu, „nevtralizirana“ s povečanji davka v drugih državah članicah.

318 Tudi če bi to držalo, poleg tega taka „nevtralizacija“ ne bi omogočala presoje, da družba FFT ali skupina Fiat/Chrysler v Luksemburgu nista dobili prednosti. Ugotoviti je namreč treba, da se v okviru davčnega ukrepa obstoj prednosti ugotavlja v primerjavi z običajnimi pravili obdavčitve, tako da davčna pravila druge države članice niso upoštevna (glej po analogiji sodbo z dne 11. novembra 2004, Španija/Komisija, C-73/03, neobjavljena, EU:C:2004:711, točka 28). Če je bilo torej ugotovljeno, da je povezano podjetje na podlagi davčnega ukrepa, ki ga je odobrila država članica, upravičeno do zmanjšanja davčnega bremena, ki bi ga moralo običajno nositi na podlagi običajnih pravil obdavčitve, davčni položaj drugega podjetja skupine v drugi državi članici nima vpliva na obstoj prednosti. Iz istega razloga – in ne da bi bilo sploh treba odločiti o dopustnosti dokumentov, ki jih je družba FFT vložila po repliki in katerih namen je dokazati, da je bil sprožen arbitražni postopek, da bi se preprečila dvojna obdavčitev družbe FFT v Luksemburgu in v Italiji – je treba kot neutemeljeno zavrniti trditev družbe FFT, v skladu s katero so v bistvu njeni prihodki vsekakor obdavčeni bodisi v Italiji bodisi v Luksemburgu, tako da ne dobiva prednosti.

319 Te ugotovitve ni mogoče ovreči z nobeno od trditev, ki jih Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT navajata v zvezi s tem.

320 Prvič, v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da se Komisija ni mogla sklicevati na sklep z dne 31. avgusta 2010, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, neobjavljen, EU:C:2010:475, točka 43), ker ni preiskala, ali je skupina Fiat/Chrysler dejansko dobila prednost, je treba to trditev zavrniti kot neutemeljeno. V zvezi s tem je namreč dovolj ugotoviti, da je Komisija v točki 343 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da vsaka ugodna davčna obravnava družbe FFT nujno koristi drugim družbam skupine, ki jim družba FFT zaračunava transferne cene.

321 Drugič, v delu, v katerem se Veliko vojvodstvo Luksemburg sklicuje na sodbo z dne 17. decembra 2015, Španija in drugi/Komisija (T-515/13 in T-719/13, EU:T:2015:1004, točki 115 in 116), da bi dokazalo, da bi morala Komisija preiskati, ali je skupina Fiat/Chrysler dejansko dobila prednost, je treba ugotoviti,

da so – poleg tega, da je Sodišče navedeno sodbo razveljavilo (sodba z dne 25. julija 2018, Komisija/Španija in drugi, C-128/16 P, EU:C:2018:591) – dejstva v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, vsekakor nepovezana z dejstvi v obravnavanem primeru.

322 V sodbi z dne 17. decembra 2015, Španija in drugi/Komisija (T-515/13 in T-719/13, EU:T:2015:1004), je Splošno sodišče namreč odločilo, da je Komisija storila napako s tem, da je presodila, da so upravičenci do pomoči gospodarska interesna združenja in njihovi člani, čeprav ni bilo mogoče dokazati, da so njihovi člani, ki so bili edini subjekti, na katere se je nanašala odreditev vračila, dobili selektivne prednosti.

323 V obravnavanem primeru je Komisija pravno zadostno dokazala, da od davčne ugodnosti, ki jo je odobrila družba FFT, glede na njen vpliv na cenovne pogoje njenih posojil znotraj skupine ne bo imela korist le ta družba, ampak tudi vse družbe, ki so del skupine in poslujejo z družbo FFT. To trditev Velikega vojvodstva Luksemburg je treba torej zavrniti kot neutemeljeno.

324 Tretjič, v delu, v katerem družba FFT meni, da bi Komisija morala uporabiti merilo sorazmernosti, da bi ugotovila, ali ji je zadevno vnaprejšnje davčno stališče zagotovilo prednost, zlasti ob upoštevanju sklepa Umicore, je treba to trditev zavrniti kot neutemeljeno. Na eni strani je treba namreč opozoriti, da Komisije njena praksa odločanja ne zavezuje. Na drugi strani je Komisija, kot poudarja v sklepu Umicore, diskrecijsko pravico davčnim organom priznala v okviru poravnave, s katero se konča spor ter ki tako omogoči izognitev dolgemu in negotovemu postopku, ne pa v okviru vnaprejšnjega davčnega stališča, katerega namen je določiti davek, ki bi ga morala družba plačati v prihodnje.

325 Iz navedenega izhaja, da je treba tretji tožbeni razlog zavrniti kot neutemeljen.

326 Zato je treba glede na preudarke iz točk od 118 do 325 zgoraj ugotoviti, da Komisija ni kršila člena 107 PDEU s tem, da je ugotovila, da sta družba FFT in skupina Fiat/Chrysler dobili prednost, ki izhaja iz tega, da je družba FFT plačala manj davka v primerjavi s tistim, ki bi ga moralo plačati podjetje, ki izvaja transakcije na trgu.

327 V teh okoliščinah je treba drugi sklop tožbenih razlogov, ki jih navajata Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT ter se nanašajo na obstoj prednosti, v celoti zavrniti.

E. Tretji sklop tožbenih razlogov: neselektivnost prednosti, zagotovljene družbi FFT

328 Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT s prvim tožbenim razlogom v zadevi T-755/15 in prvim očitkom prvega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-759/15 navajata, da je Komisija napačno presodila, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče selektiven ukrep. Predvsem trdita, da je Komisija pri svoji analizi selektivnosti v treh korakih upoštevala napačen referenčni okvir. Po njunem mnenju zadevno vnaprejšnje davčno stališče ne odstopa od ureditve obdavčitve povezanih družb, ki je upoštevni referenčni okvir. Tako trdita, da Komisija ni dokazala, da je bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT izdano pod ugodnejšimi pogoji od tistih, ki so odobreni drugim povezanim družbam.

329 Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT izpodbijata trditev Komisije, da je vsekakor lahko domnevala o selektivnosti zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, ker je šlo za individualni ukrep in ker je dokazala, da ta družbi FFT zagotavlja prednost. Navajata, da sodna praksa razlikuje med *ad hoc* individualnimi ukrepi in individualnimi davčnimi ukrepi za izvajanje splošne davčne ureditve. V zadnjenavedenem primeru naj o selektivnosti ne bi bilo mogoče domnevati, ampak naj bi jo bilo treba preučiti glede na luksemburško pravo in prakso, da bi se ugotovilo, ali so pogoji za izvajanje te ureditve diskriminatorni in ali je diskrecijska pravica, prepuščena nacionalnim organom, preširoka. Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT nato navajata, da zadevno vnaprejšnje davčno

stališče ni *ad hoc* individualni ukrep, temveč je individualni ukrep, ki spada v okvir splošne ureditve, ki določa naložitev dodatnih bremen, in sicer zakonodaje o transfernih cenah, tako kot je bilo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

330 Irska trdi, da je v skladu s sodno prakso in doktrino edini referenčni sistem, ki je upošteven za preučitev selektivnosti davčnega ukrepa, davčni sistem države članice, v katerega navedeni ukrep spada, ne pa abstrakten ali hipotetičen davčni sistem, kot ga je Komisija napačno uporabila v izpodbijanem sklepu. Meni, da je referenčni sistem, ki ga je treba upoštevati, posebna ureditev obdavčitve povezanih družb.

331 Komisija izpodbija vse te trditve.

332 Uvodoma je treba opozoriti, da je treba zahtevo selektivnosti, ki izhaja iz člena 107(1) PDEU, jasno razlikovati od dokaza gospodarske prednosti, ker mora Komisija po tem, ko je ugotovila obstoj prednosti v širokem smislu, ki izhaja posredno ali neposredno iz določenega ukrepa, med drugim dokazati, da se ta prednost nanaša na posamezno podjetje ali podjetja. Natančneje, dokazati mora, da zadevni ukrep uvaja razlikovanje med podjetji, ki so glede na uresničevani cilj v primerljivem položaju. Prednost mora biti torej dodeljena selektivno in biti taka, da postavlja posamezna podjetja v ugodnejši položaj v primerjavi z drugimi (sodba z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 59).

333 Vendar je treba ugotoviti, da se zahteva selektivnosti razlikuje glede na to, ali je zadevni ukrep predviden kot splošen sistem pomoči ali pa kot individualna pomoč. V zadnjenavedenem primeru opredelitev gospodarske prednosti načeloma omogoča domnevo, da je ukrep selektiven (v nadaljevanju: domneva selektivnosti). Nasprotno je v okviru presoje splošnega sistema pomoči nujno ugotoviti, ali zadevni ukrep ne glede na to, da daje splošno prednost, daje prednost izključno nekaterim podjetjem ali nekaterim sektorjem dejavnosti (sodbi z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 60, in z dne 30. junija 2016, Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, točka 49; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 26. oktobra 2016, Orange/Komisija, C-211/15 P, EU:C:2016:798, točki 53 in 54). Pojasniti je treba, da če gre za individualno pomoč, domneva selektivnosti velja neodvisno od vprašanja, ali na zadevnem trgu ali trgih obstajajo subjekti, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodba z dne 13. decembra 2017, Grčija/Komisija, T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903, točka 79).

334 Iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da mora Komisija za ugotovitev, ali je nacionalni davčni ukrep, ki ni individualni ukrep, „selektiven“, najprej opredeliti skupno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, nato pa dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od navedene skupne ureditve, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s to skupno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodbe z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49; z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57, in z dne 13. decembra 2017, Grčija/Komisija, T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903, točka 85).

335 Ukrepi, s katerimi se uvaja razlikovanje med podjetji, ki so z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno pravno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, ter ki so torej *a priori* selektivni, pa niso zajeti s pojmom „državna pomoč“, če zadevna država članica dokaže, da je to razlikovanje upravičeno, ker izhaja iz narave ali sistematike ureditve, v katero spadajo ti ukrepi (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 58 in navedena sodna praksa).

336 Po izvedbi metode v treh korakih, kot je predstavljena v točkah 334 in 335 zgoraj, je torej mogoče ugotoviti, da je nacionalni davčni ukrep, ki ni individualni ukrep, selektiven.

337 V obravnavanem primeru je treba navesti, da je Komisija v izpodbijanem sklepu primarno opravila preučitev selektivnosti zadevnega ukrepa, pri čemer je sledila trem korakom, omenjenim v točkah od 334 do 336 zgoraj. Vendar je uporabila tudi domnevo selektivnosti, v skladu s katero se za ukrep domneva, da je selektiven, če ta ukrep zagotavlja prednost in gre za individualno pomoč. Komisija je v točki 218 obrazložitve izpodbijanega sklepa in v svojih pisanjih namreč opozorila, da „[p]o mnenju Sodišča, kadar gre za individualno pomoč, ne za sistem, opredelitev gospodarske prednosti načeloma omogoča domnevo, da je ukrep selektiven“, in da družba FFT v obravnavanem primeru prejema „individualno pomoč“. Poleg tega je Komisija na obravnavi v odgovor na vprašanja Splošnega sodišča poudarila, da je v izpodbijanem sklepu selektivnost zadevne prednosti dokazala na več načinov, vključno z uporabo domneve selektivnosti, katere zakonitost pa je bila s sodno prakso potrjena šele po sprejetju izpodbijanega sklepa.

338 Splošno sodišče meni, da je primerno začeti s preučitvijo trditev Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, v skladu s katerimi Komisija ni mogla domnevati o selektivnosti pomoči niti ugotoviti, da ti stranki nista ovrgli domneve selektivnosti.

339 Na prvem mestu je treba v zvezi z domnevo selektivnosti opozoriti, da se ta, kot v bistvu izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 333 zgoraj, uporablja pod dvojnim pogojem, na eni strani, da je zadevni ukrep individualna pomoč (in ne shema pomoči) in, na drugi strani, da zagotavlja prednost podjetju, ki je upravičenec do tega ukrepa. Ker gre za izpodbojno domnevo, mora torej tožeča stranka, da jo ovrže, dokazati, da eden ali drugi od teh dveh pogojev ni izpolnjen.

340 Prvič, glede pogoja v zvezi z obstojem prednosti je treba ugotoviti, da je izpolnjen. Kot je bilo navedeno v točki 286 zgoraj, Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT namreč nista dokazala, da je Komisija napačno ugotovila, da je znesek davka, ki ga je morala plačati družba FFT, manjši od zneska davka, ki bi ga morala plačati pod običajnimi tržnimi pogoji.

341 Drugič, glede pogoja v zvezi s tem, da je zadevni ukrep individualna pomoč, sta Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT v svojih pisanjih in na obravnavi v odgovor na vprašanja Splošnega sodišča v bistvu prerekala, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče lahko pomeni *ad hoc* individualno pomoč. Po njunem mnenju gre za individualni izvedbeni ukrep, ki spada v okvir splošne ureditve, tako kot je bilo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL, (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

342 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s členom 1(e) Uredbe 2015/1589 individualna pomoč pomeni pomoč, ki ni dodeljena na podlagi sheme pomoči, in pomoč, ki jo je treba uradno prijaviti v skladu s členom 2 navedene uredbe, dodeljeno na podlagi sheme pomoči.

343 V skladu s členom 1(d) Uredbe 2015/1589 shema pomoči pomeni „vsak akt, na podlagi katerega je mogoče brez nadaljnjih izvedbenih ukrepov dodeliti individualno pomoč podjetjem, opredeljenim v aktu na splošen in abstrakten način, in kateri koli akt, na podlagi katerega je mogoče dodeliti pomoč, ki ni povezana z določenim projektom, enemu ali več podjetjem za nedoločen čas in/ali v nedoločenem znesku“.

344 Iz opredelitve sheme pomoči, ki je določena v členu 1(d) Uredbe 2015/1589 in navedena v točki 343 zgoraj ter kot je razložena v sodni praksi, je mogoče izpeljati naslednje preudarke.

345 Prvič, obstoj sheme pomoči načeloma pomeni, da so opredeljene določbe, na podlagi katerih je pomoč dodeljena. Kljub temu je že bilo odločeno, da se Komisija v okviru preučitve sheme pomoči, ko ni opredeljen noben pravni akt o vzpostavitvi takšne sheme pomoči, lahko opre na sklop okoliščin, na podlagi katerih je mogoče odkriti dejanski obstoj sheme pomoči (glej v tem smislu sodbo z dne 13. aprila 1994, Nemčija in Pleuger Worthington/Komisija, C-324/90 in C-342/90, EU:C:1994:129, točki 14 in 15).

346 Drugič, če je individualna pomoč dodeljena brez nadaljnjih izvedbenih ukrepov, morajo bistveni elementi sheme pomoči nujno izhajati iz določb, opredeljenih kot podlaga navedene sheme.

347 Tretjič, nacionalni organi, ki uporabljajo shemo pomoči, ne smejo razpolagati s poljem proste presoje v zvezi z določitvijo bistvenih elementov zadevne pomoči in njenim dodeljevanjem. Da bi bil obstoj takšnih izvedbenih ukrepov izključen, bi namreč morala biti pristojnost nacionalnih organov omejena na tehnično uporabo določb, ki domnevno sestavljajo zadevno shemo, po potrebi po tem, ko preverijo, ali vlagatelji zahtevkov izpolnjujejo osnovne pogoje za upravičenost do sheme.

348 Četrtič, iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 izhaja, da morajo biti v aktih, na katerih temelji shema pomoči, upravičenci do pomoči opredeljeni na splošen in abstrakten način, tudi če pomoč, ki jim je dodeljena, ni določena.

349 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, kot je Komisija poudarila v odgovor na vprašanja na obravnavi, ni mogoče šteti za ukrep, ki bi bil odobren na podlagi sheme pomoči.

350 Najprej, navesti je treba, da ne splošni sistem obdavčitve družb, ne posebna ureditev obdavčitve povezanih družb, ne katera koli druga določba, ki so jo opredelile stranke, ne pomeni sheme v smislu člena 1(d), prvi in drugi del stavka, Uredbe 2015/1589, na podlagi katere bi bil zadevni ukrep odobren družbi FFT. Stranke prav tako ne navajajo sklopa okoliščin, na podlagi katerih bi bilo mogoče odkriti dejanski obstoj sheme pomoči.

351 Dalje, pomembno je poudariti, da se zadevni ukrep ne nanaša na splošno na to, kako davčni organi sprejemajo vnaprejšnja davčna stališča, temveč na vnaprejšnje davčno stališče, ki se posebej nanaša prav na družbo FFT (glej sodbo z dne 13. decembra 2017, Grčija/Komisija, T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903, točki 80 in 81). Ni pa sporno, da je namen zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča določiti znesek davka, ki ga mora na podlagi luksemburških davčnih določb, ki se uporabljajo, plačati zgolj družba FFT, tako da se zadevno vnaprejšnje davčno stališče nanaša izključno na individualni položaj te družbe. Zato je treba ugotoviti, da bistveni elementi ukrepa pomoči in zlasti elementi, ki pomenijo prednost – in sicer potrditev metode, s katero se plačilo družbe FFT določi na podlagi razdelitve lastnega kapitala v segmente in uporabe različnih stopenj donosa glede na to razdelitev v segmente, s čimer se odstopa od rezultata po neodvisnem tržnem načelu – izhajajo samo iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, in ne iz določb luksemburškega davčnega prava, na podlagi katerega bi bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče sprejeto.

352 Nazadnje, vsekakor je treba ugotoviti, da je, kot je Veliko vojvodstvo Luksemburg navedlo v odgovor na ustna vprašanja Splošnega sodišča, iz same luksemburške zakonodaje razvidno, da ima davčna uprava polje proste presoje, da glede na okoliščine vsakega primera oceni, katera je najboljša metoda za izračun davčne osnove vsake družbe, ki predloži prošnjo za vnaprejšnje davčno stališče. Za to, da luksemburški davčni organi izdajo vnaprejšnja davčna stališča, je namreč vsekakor potrebna posebna analiza, v okviru katere se opravi zapletena presoja. To polje proste presoje, ki ga ima luksemburška uprava v vsakem vnaprejšnjem davčnem stališču, tako izključuje, da bi bilo zadevno vnaprejšnje davčno stališče le ukrep za izvajanje sheme pomoči.

353 V zvezi s tem je treba poudariti, da dejstvo, da pri zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču ne gre za osamljen ukrep, temveč za eno od zelo številnih vnaprejšnjih davčnih stališč, izdanih podjetjem v Luksemburgu, ne vpliva na ugotovitev, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotovilo prednost, zato tako vnaprejšnje davčno stališče pomeni individualno pomoč temu podjetju.

354 Iz vseh teh preudarkov in zlasti iz točk 345 in 350 zgoraj izhaja, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče ne pomeni ne sheme pomoči ne individualne pomoči, sprejete na podlagi sheme pomoči, v smislu člena 1(d), prvi in drugi del stavka, Uredbe 2015/1589. Na eni strani namreč zadevno vnaprejšnje

davčno stališče ne vsebuje nobene določbe, na podlagi katere bi bilo mogoče dodeliti pomoč v smislu člena 1(d), prvi in drugi del stavka, Uredbe 2015/1589. Na drugi strani nič ne omogoča sklepanja, da je bilo to vnaprejšnje davčno stališče sprejeto na podlagi take določbe.

355 V teh okoliščinah je treba torej ugotoviti, da je treba zadevno vnaprejšnje davčno stališče obravnavati, kot da pomeni individualno pomoč v smislu člena 1(e) Uredbe 2015/1589.

356 Te ugotovitve ni mogoče ovreči z drugimi trditvami, ki jih navajata Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT.

357 Na eni strani je treba kot neutemeljeno zavrniti trditev Velikega vojvodstva Luksemburg, v skladu s katero Komisija v bistvu ni mogla podvomiti o pomoči, sprejeti na podlagi sheme pomoči, ne da bi prej podvomila o navedeni shemi, saj zadevno vnaprejšnje davčno stališče ni bilo sprejeto na podlagi sheme pomoči.

358 Na drugi strani je treba v delu, v katerem družba FFT trdi, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče pomeni izvajanje pravil o transfernih cenah v Luksemburgu ter da Komisija ni ugotovila, katera podjetja so bila dejansko in pravno v primerljivih okoliščinah kot družba FFT, ter ni upoštevala pomembnih razlik med družbami skupine in samostojnimi družbami, to trditev zavrniti kot brezpredmetno. Ta trditev namreč ne ovrže ugotovitve, da je zadevni ukrep *ad hoc* individualna pomoč.

359 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da Komisija nikakor ni storila napake s tem, da je menila, da je prednost, zagotovljena družbi FFT z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, selektivna, ker so v obravnavanem primeru izpolnjeni pogoji v zvezi z domnevo selektivnosti.

360 Vsekakor in tudi ob predpostavki, da se domneva selektivnosti ni uporabljala, je treba poudariti, da je Komisija menila tudi, da je prednost, zagotovljena družbi FFT z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, selektivna glede na preizkus v treh korakih, omenjen v točkah od 334 do 336 zgoraj. Spomniti je treba, da se pri tem preizkusu v prvem koraku opredeli upoštevni referenčni okvir, nato se v drugem koraku preuči, ali zadevni ukrep odstopa od tega referenčnega okvira, nazadnje pa se v tretjem koraku preveri, ali je tako odstopanje lahko utemeljeno z naravo in sistematiko pravil, ki tvorijo referenčni okvir. Komisija je v tem preizkusu kot referenčni okvir primarno uporabila luksemburški splošni sistem davka od dohodkov pravnih oseb, podredno pa člen 164 zakonika o davkih in okrožnico.

361 V zvezi s prvim in drugim korakom pa je treba navesti, da je Komisija ne glede na referenčni okvir, ki ga je uporabila, naj je šlo za splošni sistem davka od dohodkov pravnih oseb ali za člen 164 zakonika o davkih in okrožnico, lahko pravilno menila, da vnaprejšnje davčno stališče odstopa od pravil, ki tvorijo vsakega od referenčnih okvirov. Kot je bilo ugotovljeno v točkah 286 in 299 zgoraj, je namreč Komisija pravilno presodila, in sicer tako v svoji primarni analizi glede na splošni sistem davka od dohodkov pravnih oseb kot v svoji podredni analizi glede na člen 164 zakonika o davkih in okrožnico, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotavlja prednost. Kot pa je bilo ugotovljeno v točki 122 zgoraj, je Komisija sočasno preučila obstoj prednosti in obstoj – v okviru preučitve selektivnosti – odstopanja od prej opredeljenih referenčnih okvirov. Komisija je v točki 217 obrazložitve izpodbijanega sklepa namreč potrdila, da vprašanje, ali zadevno vnaprejšnje davčno stališče pomeni odstopanje od referenčnega okvira, sovpada z ugotovitvijo, da je s tem ukrepom upravičencu zagotovljena prednost.

362 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da so trditve strank, katerih namen je izpodbiti referenčni okvir, ki ga je opredelila Komisija, brezpredmetne, in kot neutemeljene zavrniti trditve, katerih namen je izpodbiti analizo Komisije v zvezi z drugim korakom njenega sklepanja, in sicer preučitev odstopanja od referenčnega okvira.

363 Glede tretjega koraka je treba poudariti, da je Komisija v izpodbijanem sklepu na eni strani menila, da ne Veliko vojvodstvo Luksemburg ne družba FFT nista navedla niti najmanjšega razloga, s katerim bi se lahko utemeljilo selektivno obravnavanje družbe FFT, ki izhaja iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča. Na drugi strani je potrdila, da prav tako ni ugotovila nobenega razloga, ki bi utemeljeval preferenčno obravnavanje, ki ga je bila deležna družba FFT (točki 337 in 338 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

364 Poleg tega je v delu, v katerem družba FFT za utemeljitev odstopanja trdi, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče v skladu z neodvisnim tržnim načelom, dovolj ugotoviti, da ta trditev temelji na napačni premisi.

365 V zvezi s trditvijo družbe FFT, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče omogoča izognitev dvojni obdavčitvi, je treba ugotoviti, da družba FFT, kot pravilno poudarja Komisija, niti ne trdi niti ni dokazala, da bi se lahko dvojni obdavčitvi izognila le, če bi se sprejelo zadevno vnaprejšnje davčno stališče. Poleg tega je vsekakor treba ugotoviti, da je, kot pravilno opozarja Komisija, vprašanje dvojne obdavčitve nepovezano z vprašanjem ugotavljanja selektivnosti prednosti in nima vpliva nanj.

366 Iz preudarkov iz točk od 360 do 365 zgoraj zato izhaja, da Komisija ni storila nobene napake s tem, da je na podlagi analize selektivnosti v treh korakih ugotovila selektivnost zadevnega ukrepa.

367 Ob upoštevanju navedenega je treba tretji sklop tožbenih razlogov, ki jih navajata Veliko vojvodstvo Luksemburg in družba FFT ter se nanašajo na neselektivnost prednosti, zagotovljene družbi FFT, v celoti zavrniti.

F. Četrti sklop tožbenih razlogov: omejevanje konkurence

368 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da Komisija v nasprotju s členoma 107 in 296 PDEU ni predložila dokaza o kakršnem koli omejevanju konkurence, dejanske ali potencialne.

369 Po mnenju Velikega vojvodstva Luksemburg, prvič, Komisija ne v točki 189 obrazložitve izpodbijanega sklepa ne v točkah 343 in 345 njegove obrazložitve ni dokazala, kako naj bi bila posledica tega, da je bila družba FFT oproščena davčnega dolga, ki bi ga običajno morala plačati, okrepitev njenega položaja ali položaja skupine Fiat/Chrysler na katerem koli trgu. Drugič, zgolj splošno sklicevanje v točki 189 obrazložitve izpodbijanega sklepa na finančni položaj te skupine naj očitno ne bi bilo zadostno za opredelitev take posledice, tudi potencialne.

370 Družba FFT tudi navaja, da je Komisija kršila člena 107 in 296 PDEU, ker v izpodbijanem sklepu praktično ni analizirala posledic zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča za konkurenco.

371 Na prvem mestu družba FFT Komisiji očita, da se je v točki 189 obrazložitve izpodbijanega sklepa zadovoljila s trditvijo, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče okrepilo njen finančni položaj in finančni položaj skupine Fiat/Chrysler ter da torej to davčno stališče lahko izkrivlja konkurenco.

372 Poleg tega družba FFT poudarja, da je treba v skladu s sodno prakso ukrep presojati glede na njegove posledice, ne pa glede na njegove cilje. Zgolj zatrjevanje, da je zmanjšan davčni dolg v Luksemburgu okrepil konkurenčnost skupine Fiat/Chrysler, pa naj bi bilo enakovredno obsodbi zaradi cilja, čeprav šteje le posledica. Komisija naj ne bi mogla vedno domnevati, da je konkurenca izkrivljena. Družba FFT dodaja, da je dejansko stanje v obravnavanem primeru zapleteno in da je bilo treba upoštevati skupni učinek zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča na skupino.

373 Poleg tega družba FFT trdi, da tudi ob predpostavki, da je bila v Luksemburgu upravičena do plačila pretirano nizkega davka od dohodkov pravnih oseb, ne zagotavlja storitev ali blaga tretjim osebam, tako da sploh ne konkurira na trgu, katerega konkurenco bi bilo mogoče izkriviti.

374 Na drugem mestu družba FFT trdi, da so navedbe v točki 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ki po njenem mnenju ne prispevajo k analizi posledic za konkurenco, opravljeni v izpodbijanem sklepu, napačne.

375 Na tretjem mestu družba FFT navaja, da Komisija svojo ugotovitev, v skladu s katero je zadevno vnaprejšnje davčno stališče vplivalo na konkurenco, opira na predpostavko, da je ta družba plačala manj davka od dohodkov pravnih oseb kot samostojna družba. Družba FFT pa izpodbija to primerjavo.

376 Komisija izpodbija te trditve.

377 V zvezi z ugotovitvijo Komisije o obstoju omejevanja konkurence, ki je četrti pogoj za obstoj državne pomoči, je treba navesti, da je Komisija v točki 189 obrazložitve izpodbijanega sklepa najprej opozorila, da se za ukrep, ki ga dodeli država, šteje, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljal konkurenco, kadar lahko izboljša konkurenčni položaj upravičenca v primerjavi z drugimi konkurenčnimi podjetji. Dalje, ugotovila je, da če je z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družba FFT oproščena davčnega dolga, ki bi ga praviloma morala plačati v skladu s splošnim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb, to vnaprejšnje davčno stališče izkrivlja ali bi lahko izkrivljalo konkurenco z okrepitvijo finančnega položaja družbe FFT in skupine Fiat/Chrysler.

378 Poleg tega je Komisija v točkah od 343 do 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v katerih je obravnavan upravičenec do izpodbijanega ukrepa, pojasnila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče koristi skupini Fiat/Chrysler v celoti, ker dodeljuje dodatna sredstva ne le družbi FFT, temveč celotni skupini. Komisija je dodala, da znesek davka, ki ga družba FFT plača v Luksemburgu, vpliva na cenovne pogoje posojil znotraj skupine, ki jih dodeljuje družbam skupine, saj se ti pogoji določajo glede na povprečne stroške kapitala skupine. Na podlagi tega je Komisija sklenila, da se zaradi znižanja davčnega bremena družbe FFT nujno znižajo cenovni pogoji njenih posojil znotraj skupine.

379 Kot je bilo pojasnjeno v točki 178 zgoraj, mora v skladu z ustaljeno sodno prakso obrazložitev, zahtevana v členu 296 PDEU, ustrezati vrsti zadevnega akta ter jasno in nedvoumno prikazati sklepanje institucije, ki je izdala grajani akt, tako da se lahko zainteresirane stranke seznanijo z razlogi sprejetega ukrepa in da lahko sodišče Unije opravi nadzor.

380 To načelo, uporabljeno pri opredelitvi ukrepa kot pomoči, zahteva, da mora Komisija navesti razloge, zakaj je štela, da zadevni ukrep spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU. Zato mora Komisija, tudi ko iz okoliščin, v katerih je bila državna pomoč dodeljena, izhaja, da lahko ta vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco, navesti te okoliščine v obrazložitvi svoje odločbe (sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 89, in z dne 30. aprila 2009, Komisija/Italija in Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, točka 49).

381 V zvezi s pogojem, ki se nanaša na izkrivljanje konkurence, iz sodne prakse izhaja, da pomoči, ki naj bi podjetju omogočile zmanjšanje stroškov, ki ga sicer bremenijo v okviru izvajanja tekočih poslov ali splošnih dejavnosti, načeloma izkrivljajo pogoje konkurence (sodbi z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, točka 30, in z dne 3. marca 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, točka 55).

382 V skladu z ustaljeno sodno prakso za opredelitev nacionalnega ukrepa kot „državne pomoči“ ni treba ugotavljati stvarnega vpliva pomoči na trgovino med državami članicami niti dejanskega izkrivljanja konkurence, ampak le preučiti, ali pomoč lahko vpliva na to trgovino in na izkrivljanje konkurence (glej sodbo z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, C-222/04, EU:C:2006:8, točka 140 in navedena sodna praksa).

383 Poleg tega posebej v zvezi s pomočmi za tekoče poslovanje, kakršna je zadevna pomoč – kot navaja Komisija – iz sodne prakse izhaja, da je njihov namen podjetju omogočiti zmanjšanje stroškov, ki ga sicer bremenijo v okviru izvajanja tekočih poslov ali običajnih dejavnosti, in da načeloma izkrivljajo pogoje konkurence (glej sodbo z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 136 in navedena sodna praksa).

384 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je iz točk 189, 343 in 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa, katerih vsebina je povzeta v točkah 377 in 380 zgoraj, razvidno, da je Komisija menila, da družba FFT in skupina, ki ji ta družba pripada, dobivata prednost, ki izhaja iz zmanjšanja davka, ki ga druga, konkurenčna podjetja niso deležna in ki zato lahko okrepi njun finančni položaj na trgu, tako da zadevno vnaprejšnje davčno stališče omejuje konkurenco. Po mnenju Komisije so bila zaradi zmanjšanja davčnega bremena družbe FFT, ki izhaja iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, dodatna sredstva dodeljena celotni skupini, ker je to zmanjšanje pripeljalo do znižanja cenovnih pogojev za njena posojila znotraj skupine. Glede na sodno prakso, navedeno v točkah od 379 do 382 zgoraj, pa je treba ugotoviti, da ti elementi zadostujejo, da se šteje, da je Komisija navedla okoliščine, zaradi katerih je menila, da zadevni ukrep lahko vpliva na konkurenco in izkrivi trgovino. V zvezi s tem je treba spomniti, da družba FFT, kot je razvidno iz točke 7 zgoraj, zagotavlja zakladniške storitve in financiranje družbam navedene skupine s sedežem v Evropi, razen tistim s sedežem v Italiji.

385 Zato je treba odločiti, da Komisija ni kršila obveznosti obrazložitve in ni storila napake pri presoji s tem, da je ugotovila, da lahko zadevni ukrep omejuje konkurenco na trgu, ker z njim povezano zmanjšanje davka izboljšuje finančni položaj družbe FFT in skupine, ki ji ta družba pripada, v škodo položaja njenih konkurentov.

386 Te ugotovitve ni mogoče ovreči z drugimi trditvami Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT.

387 Na prvem mestu, v delu, v katerem se Veliko vojvodstvo Luksemburg sklicuje na sodbo z dne 17. decembra 2015, Španija in drugi/Komisija (T-515/13 in T-719/13, EU:T:2015:1004), je treba poudariti, da je to sodbo Splošnega sodišča, kot je bilo navedeno v točki 321 zgoraj, Sodišče razveljavilo s sodbo z dne 25. julija 2018, Komisija/Španija in drugi (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

388 Vsekakor je treba ugotoviti, da je Splošno sodišče v sodbi z dne 17. decembra 2015, Španija in drugi/Komisija (T-515/13 in T-719/13, EU:T:2015:1004), odločilo, da je obrazložitev sklepa Komisije pomanjkljiva, ker razlogi, iz katerih je prednost, zagotovljena vlagateljem, in ne podjetjem za pomorske prevoze in ladjedelnicam, lahko povzročala izkrivljanje konkurence, iz njega niso bili dovolj jasno razvidni. V obravnavanem primeru pa je dejansko stanje drugačno, ker je prednost zagotovljena družbi FFT in skupini, ki ji ta družba pripada. Zato okoliščine obravnavane zadeve ne zahtevajo nobenega drugega pojasnila razen tega, da so družba FFT in družbe skupine Fiat/Chrysler, ker so morale plačati manjši davek, dobile prednost, tako da je to vplivalo na konkurenco na trgih, na katerih so družbe skupine Fiat/Chrysler poslovale.

389 Na drugem mestu se družba FFT v podporo svojim trditvam, v skladu s katerimi bi morala Komisija natančneje preučiti dejansko stanje, sklicuje na tri sodbe.

390 Prvič, glede sodb z dne 17. septembra 1980, Philip Morris/Komisija (730/79, EU:C:1980:209, točka 11), in z dne 15. junija 2000, Alzetta in drugi/Komisija (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, od T-600/97 do T-607/97, T-1/98, od T-3/98 do T-6/98 in T-23/98, EU:T:2000:151, točka 80), je treba ugotoviti, da v nasprotju s tem, kar trdi družba FFT, čeprav je Komisija v navedenih zadevah konkretno opredelila upoštevni trg, predhodno stanje konkurence in cilj pomoči, iz nobene od navedenih sodb ne izhaja, da mora Komisija sistematično opravljati tako analizo, ko navede razloge, iz katerih zadevni ukrep izkrivlja konkurenco. Kot je bilo ugotovljeno v točki 384 zgoraj, pa je Komisija opredelila

razloge, iz katerih je zadevni ukrep pomenil pomoč za tekoče poslovanje, ki je družbi FFT in družbam skupine Fiat/Chrysler omogočila pridobitev prednosti in okrepitev njihovega finančnega položaja ter, glede družbe FFT, znižanje cenovnih pogojev njenih posojil znotraj skupine.

391 Poleg tega je v nasprotju z dejanskim stanjem v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 24. oktobra 1996, Nemčija in drugi/Komisija (C-329/93, C-62/95 in C-63/95, EU:C:1996:394), v kateri je Sodišče razglasilo odločbo Komisije za nično zaradi neobrazložitve, ter v nasprotju z dejanskim stanjem, ki je pripeljalo do sodbe z dne 13. marca 1985, Nizozemska in Leeuwarder Papierwarenfabriek/Komisija (296/82 in 318/82, EU:C:1985:113), v obravnavanem primeru Komisija dejansko navedla razloge, iz katerih je menila, da obstaja omejevanje konkurence.

392 Zato je treba te trditve zavrniti kot neutemeljene.

393 Na tretjem mestu, v delu, v katerem družba FFT trdi, da je treba ukrep presojati glede na njegove posledice, ne pa glede na njegove cilje, je dovolj spomniti, da iz sodne prakse, navedene v točki 118 zgoraj, izhaja, da je potrebno, da pomoč izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco. V obravnavanem primeru pa je Komisija, kot je bilo ugotovljeno v točki 384 zgoraj, pravilno menila, da je posledica zadevnega ukrepa izkrivljanje konkurence.

394 Na četrtem mestu, v delu, v katerem družba FFT trdi, da Komisija svojo ugotovitev, v skladu s katero je zadevno vnaprejšnje davčno stališče vplivalo na konkurenco, opira na napačno predpostavko, da je ta družba plačala manj davka od dohodkov pravnih oseb kot samostojna družba, je treba to trditev zavrniti kot neutemeljeno. Komisija je namreč pravilno menila, da je imela družba FFT korist od davčne ugodnosti, tako da je upravičeno ugotovila, da lahko taka ugodnost izkrivlja konkurenco na trgih, na katerih ta družba in skupina, ki ji navedena družba pripada, poslujeta.

395 Na petem mestu, v delu, v katerem družba FFT trdi, da tudi ob predpostavki, da je bila v Luksemburgu upravičena do plačila pretirano nizkega davka od dohodkov pravnih oseb, ne zagotavlja storitev ali blaga tretjim osebam, tako da sploh ne konkurira na trgu, na katerem bi bila konkurenca lahko izkrivljena, ali v katerem trdi, da so blago in storitve, ki jih ponujajo družbe skupine, v skladu s tržnimi pogoji, je treba ti trditvi zavrniti kot neutemeljeni. Ker je družba FFT upravičena do zmanjšanja svojega davčnega bremena, lahko namreč financira dejavnosti drugih družb v skupini po nižji ceni, s čimer izkrivlja konkurenco na trgih, na katerih so te dejavne.

396 Na šestem mestu družba FFT trdi, da so navedbe v točki 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ki po njenem mnenju ne prispevajo k analizi posledic za konkurenco, opravljeni v izpodbijanem sklepu, napačne. Po mnenju družbe FFT je Komisija napačno menila, da obstaja povezava med zneskom davka, ki ga družba FFT plača v Luksemburgu, in zneskom obresti, ki jih družba FFT obračuna na posojila, ki jih daje družbam skupine Fiat/Chrysler. V zvezi s tem je dovolj ugotoviti – kot družba FFT tudi sama priznava – da okoliščina, da je Komisija storila napako pri znesku obresti, ki ga je treba upoštevati, ne vpliva na ugotovitev obstoja omejevanja konkurence. To trditev je torej treba zavrniti kot brezpredmetno.

397 Na sedmem mestu, v delu, v katerem družba FFT navaja, da obstaja podobnost med odločbo, ki jo je Sodišče razveljavilo s sodbo z dne 30. aprila 2009, Komisija/Italija in Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), in obravnavano zadevo, je treba to trditev, ki je družba FFT ni navedla v okviru drugega dela prvega tožbenega razloga, zavrniti kot neutemeljeno. Kot trdi Komisija, je namreč Sodišče v prvonavedeni zadevi poudarilo, da zadevna pomoč ni pomoč za tekoče poslovanje. Poleg tega družba FFT ni podvomila o sodni praksi, na katero se je Komisija oprla v obravnavanem primeru in v skladu s katero pomoči za tekoče poslovanje načeloma izkrivljajo pogoje konkurence. Družba FFT prav tako ni dokazala, da se taka domneva ne uporablja v obravnavanem primeru.

398 Ob upoštevanju navedenega je treba zavrniti tožbene razloge Velikega vojvodstva Luksemburg in družbe FFT, v skladu s katerimi naj Komisija ne bi dokazala obstoja omejevanja konkurence.

G. Peti sklop tožbenih razlogov: vračilo pomoči

399 Ta sklop tožbenih razlogov, ki ga Veliko vojvodstvo Luksemburg navaja podredno in se nanaša na vračilo pomoči, je razdeljen na dva dela.

1. Prvi del: kršitev Uredbe 2015/1589, ker vračilo domnevne zadevne pomoči ni združljivo z načelom pravne varnosti

400 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je Komisija kršila načelo pravne varnosti in člen 16(1) Uredbe 2015/1589 s tem, da je odredila vračilo domnevne zadevne pomoči.

401 Irska navaja, da se strinja s stališčem Velikega vojvodstva Luksemburg, da je Komisija kršila načelo pravne varnosti.

402 Komisija izpodbija te trditve.

403 Opozoriti je treba, da člen 16(1) Uredbe 2015/1589 določa:

„Če se v primerih nezakonite pomoči sprejmejo negativni sklepi, Komisija odloči, da mora zadevna država članica sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenec vrne pomoč […]. Komisija ne zahteva vračila pomoči, če bi bilo to v nasprotju s splošnim načelom prava Unije.“

404 Najprej, Komisija je v izpodbijanem sklepu navedla, da mora v skladu s členom 16(1) Uredbe 2015/1589 odrediti vračilo vse nezakonite pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgom, razen če ne bi bilo to vračilo v nasprotju s splošnim načelom prava (točki 354 in 355 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Dalje, Komisija je presodila, da trditve Velikega vojvodstva Luksemburg, v skladu s katerimi vračilo pomeni kršitev načel varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti, niso utemeljene (točka 364 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Na eni strani je glede varstva legitimnih pričakovanj opozorila, da ni Velikemu vojvodstvu Luksemburg ali družbi FFT dala nobenega natančnega zagotovila (točke od 356 do 358 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Na drugi strani, glede kršitve načela pravne varnosti naj ne bi obstajala nobena predhodna praksa odločanja, v skladu s katero bi se lahko ustvarila negotovost glede dejstva, da je zaradi vnaprejšnjih davčnih stališč lahko dodeljena državna pomoč. Poleg tega in še posebej je Komisija spomnila, da ji v skladu s sodno prakso ni treba navesti natančnega zneska pomoči, ki ga je treba vrniti (točke od 360 do 363 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

405 V skladu s sodno prakso načelo pravne varnosti, ki je splošno načelo prava Unije, zahteva, da so pravna pravila jasna in natančna, ter je njegov namen zagotoviti predvidljivost položajev in pravnih razmerij, ki spadajo na področje uporabe prava Unije (sodba z dne 15. februarja 1996, Duff in drugi/Komisija, C-63/93, EU:C:1996:51, točka 20).

406 V obravnavanem primeru je treba, prvič, v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da v skladu s členom 16(1) Uredbe 2015/1589 vračilo ne bi smelo biti odrejeno, ker pomeni kršitev načela pravne varnosti, ugotoviti, da je pravno pravilo, ki je pripeljalo do sprejetja izpodbijanega sklepa – to so člen 107 PDEU in štirje pogoje za obstoj take pomoči, ki so navedeni v točki 118 zgoraj – jasno in natančno.

407 V zvezi s tem je pomembno spomniti, da je pojem državne pomoči opredeljen glede na posledice ukrepa za konkurenčni položaj upravičenca do tega ukrepa (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 87). Iz tega izhaja, da je s členom 107 PDEU prepovedan vsak ukrep pomoči, ne glede na njegovo obliko ali zakonodajno tehniko, uporabljeno za njegovo dodelitev (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 79).

408 Iz tega sledi, da ni nobenega dvoma, da je vsak javni ukrep, kot je vnaprejšnje davčno stališče, ki izpolnjuje pogoje iz člena 107 PDEU, načeloma prepovedan in mora biti v zvezi z njim odrejeno vračilo.

409 Drugič, vsekakor je treba ugotoviti – kot je poudarila Komisija – da Velikemu vojvodstvu Luksemburg ali družbi FFT nobeno objektivno dejstvo ni omogočalo sklepanja, da Komisija ne uporablja člena 107 PDEU za vnaprejšnja davčna stališča. Na eni strani je iz prakse odločanja Komisije, na katero se ta sklicuje v opombi 71 izpodbijanega sklepa in katere utemeljenosti Veliko vojvodstvo Luksemburg ne izpodbija, razvidno, da je ta institucija v preteklosti preučevala združljivost vnaprejšnjih davčnih stališč s členom 107 PDEU. Na drugi strani Veliko vojvodstvo Luksemburg ne prereka, da je Komisija že preučevala individualne davčne ukrepe in uporabljala neodvisno tržno načelo, da je odredila vračilo pomoči.

410 V teh okoliščinah zgolj uporaba člena 107 PDEU za zadevno vnaprejšnje davčno stališče ne more pomeniti kršitve načela pravne varnosti. Zato se ni mogoče uspešno sklicevati na nobeno kršitev tega načela, da bi se utemeljilo nevračilo pomoči, ki je posledica zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, na podlagi člena 16(1) Uredbe 2015/1589.

411 Preostale trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in Irske niso prepričljive.

412 Najprej, v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da okvir analize davčne osnove družbe FFT, ki ga je uporabila Komisija, ni bil dovolj predvidljiv, da je treba pokazati prožnost tako, da se ne zahteva nerealna stopnja natančnosti, in da ni mogoče sklepati, da je šlo za slabo vero, je treba opozoriti, da imajo države članice diskrecijsko pravico pri določanju transfernih cen in da ima Komisija, le če odkrije napako pri določanju transfernih cen, ki je taka, da te transferne cene ne ustrezajo zanesljivemu približku tržno naravnanega izida, pravico ugotoviti obstoj pomoči (glej točko 204 zgoraj). V obravnavanem primeru je Splošno sodišče ugotovilo, da je Komisija lahko upravičeno sklenila, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem potrdilo napake v metodi za določitev plačila družbe FFT, ki so bile take, da niso omogočale določitve transferne cene, ki bi izražala cene, ki bi bile dogovorjene pod tržnimi pogoji. V teh okoliščinah ni mogoče šteti, da je Komisija zahtevala nerealno stopnjo natančnosti ali da njen okvir analize ni predvidljiv. Veliko vojvodstvo Luksemburg torej ne more utemeljeno trditi, da ni bilo predvidljivo, da bo Komisija ugotovila obstoj pomoči in odredila njeno vračilo.

413 Dalje, v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je njegova praksa vnaprejšnjim davčnih stališč v skladu s kodeksom ravnanja na področju podjetniškega obdavčevanja in Smernicami OECD, je dovolj navesti, da je Komisija ugotovila, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, ki ji ni bilo priglašeno, dodelilo državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom, v smislu člena 107 PDEU. S tem na eni strani ni podvomila o praksi vnaprejšnjih davčnih stališč. Na drugi strani se obstoj državne pomoči preučuje glede na merila iz člena 107 PDEU. V teh okoliščinah to, da sta Svet Evropske unije ali OECD odobrila besedila s področja transfernih cen, ki za Komisijo niso zavezujoča, ne vpliva na ugotovitev, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče družbi FFT zagotavlja selektivno prednost.

414 Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg in Irska trdita, da lahko uporaba načela pravne varnosti zahteva, da se retroaktivni učinek akta omeji, če obstajajo resna ekonomska tveganja in če zainteresirane stranke ravnajo v dobri veri, ta pogoja pa sta v obravnavanem primeru izpolnjena. Ker Veliko vojvodstvo Luksemburg to trditev navaja, da bi izpodbilo vračilo iz naslova zadevnega ukrepa pomoči, je dovolj spomniti, da odreditev vračila ne pomeni retroaktivne uporabe akta. Odprava nezakonite pomoči z njenim vračilom je namreč logična posledica ugotovitve njene nezakonitosti, njen cilj pa je vzpostavitev prejšnjega stanja (sodba z dne 19. oktobra 2005, CDA Datenträger Albrechts/Komisija, T-324/00, EU:T:2005:364, točka 77 in navedena sodna praksa).

415 Vsekakor je treba v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da ima izpodbijani sklep resne ekonomske posledice ali povzroča hude težave zanj in za druge države članice, kot naj bi opozorili zlasti predstavniki Združenih držav Amerike, na eni strani ugotoviti, da člen 16(1) Uredbe 2015/1589 ne določa možnosti, da pomoč, ki je bila razglašena za nezdružljivo, ne bi bila vrnjena iz takega razloga. Na drugi strani z nobeno od trditev, ki jih navaja Veliko vojvodstvo Luksemburg, ni mogoče dokazati obstoja takih resnih ekonomskih posledic. Jasno je namreč, da vračilo iz naslova zadevnega ukrepa ne more imeti negativnih ekonomskih učinkov na Veliko vojvodstvo Luksemburg, ker bodo vrnjeni zneski namenjeni njegovim javnim financam. Poleg tega v nasprotju s tem, kar se zdi, da trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, neposredna posledica tega, da mora družba FFT vrniti pomoč, prejeto na podlagi zadevnega davčnega stališča, ne more biti to, da se bo morda „podvomilo o zelo velikem številu vnaprejšnjih davčnih stališčih v Velikem vojvodstvu Luksemburg in potencialno tisočih vnaprejšnjih davčnih stališčih v drugih državah članicah“. Zgolj to, da je Komisija podvomila o vnaprejšnjem davčnem stališču, ki zagotavlja selektivno prednost podjetju, namreč pomeni le, da bo vračilo odrejeno v zvezi z navedenim vnaprejšnjim davčnim stališčem, sprejetim v nasprotju s členom 107 PDEU, ne pa, da bo vračilo odrejeno v zvezi z vsemi vnaprejšnjimi davčnimi stališči, vključno s tistimi, ki ne pomenijo državne pomoči.

416 Zato ni mogoče šteti, da ima izpodbijani sklep nove ali resne posledice za mednarodno obdavčevanje, ker je Komisija vedno imela pristojnost za preučitev, ali kateri koli davčni ukrep pomeni državno pomoč v smislu člena 107 PDEU.

417 Nazadnje, v delu, v katerem Irska v bistvu trdi, da Komisija, kadar ne opredeli zneska pomoči, ne more predlagati – kot je to storila v izpodbijanem sklepu – naj se država članica za to opredelitev obrne nanjo, je dovolj ugotoviti, da v obravnavanem primeru Veliko vojvodstvo Luksemburg niti ne trdi niti ni dokazalo, da je presoja, ki jo je Komisija v točki 311 obrazložitve izpodbijanega sklepa podala v zvezi z metodologijo za izračun davčne obveznosti družbe FFT, tako nenatančna, da ta družba ne more izračunati zneska prejete pomoči, ne da bi se obrnila na Komisijo, tako da izpodbijani sklep ustvarja pravno negotovost. Nasprotno, Veliko vojvodstvo Luksemburg priznava, da je znesek pomoči, ki ga je treba vrniti, ocenjen na 23,1 milijona EUR. To trditev je treba torej zavrniti kot neutemeljeno.

418 Ob upoštevanju navedenega je treba prvi del sklopa tožbenih razlogov, povezanih z vračilom pomoči, zavrniti kot neutemeljen.

2. Drugi del: kršitev Uredbe 2015/1589, ker je vračilo domnevne zadevne pomoči v nasprotju s pravico do obrambe

419 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da v skladu s prakso odločanja Komisije pomoči, kadar ni mogoče oceniti njenega zneska, ni treba vrniti. Če ni mogoče natančno opredeliti višine pomoči ali če ni parametrov, na podlagi katerih lahko država članica v sodelovanju s Komisijo natančno opredeli njeno višino, naj bi bila namreč kršena njena pravica do obrambe, to pa naj bi bila ovira za vračilo.

420 V zvezi s tem Veliko vojvodstvo Luksemburg navaja, da je od upravičenca do zatrjevane pomoči sicer zahtevalo, naj nakaže znesek na blokiran račun. Ta znesek naj bi bil izračunan v skladu z informacijami, ki jih je Komisija navedla v točki 311 obrazložitve izpodbijanega sklepa in jih je spremljalo pojasnilo, da ta izračun ne posega v izpodbijanje metodologije, ki jo je uporabila Komisija. Vendar Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da je ta izračun popolnoma umeten, ker je zatrjevano pomoč nemogoče natančno oceniti, „ne da bi se uporabile povsem samovoljne presoje, ki jih je v obravnavanem primeru podala Komisija“. Po mnenju OECD in Komisije naj namreč ne bi obstajala ena pravilna transferna cena, temveč širok razpon pravilnih transfernih cen. Poleg tega naj Veliko vojvodstvo Luksemburg ne bi imelo nobenih verodostojnih možnosti za odstopanje od metodologije, ki jo je Komisija predlagala v izpodbijanem sklepu.

421 Komisija izpodbija te trditve.

422 V izpodbijanem sklepu je Komisija najprej v točki 367 njegove obrazložitve menila, da v skladu s sodno prakso – če pravo Unije ne zahteva določitve natančnega zneska pomoči, ki ga je treba vrniti – zadostuje, da so v sklepu Komisije podatki, ki njegovemu naslovniku omogočajo, da ta znesek brez večjih težav opredeli sam. Nato je pojasnila, da je v točki 311 obrazložitve izpodbijanega sklepa opredelila metodo, s katero je mogoče odpraviti selektivno prednost, ki je bila dodeljena družbi FFT, če bi se Veliko vojvodstvo Luksemburg odločilo ohraniti metodo TNMM, pri čemer je omenila, da bi ta država članica lahko pred iztekom roka za izvajanje navedenega sklepa uporabila tudi drugo metodo (točke od 367 do 369 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

423 V obravnavanem primeru je treba, prvič, ugotoviti, da Veliko vojvodstvo Luksemburg ne izpodbija presoje Komisije, v skladu s katero iz sodbe z dne 18. oktobra 2007, Komisija/Francija (C-441/06, EU:C:2007:616, točka 29 in navedena sodna praksa), izhaja, da ni nujno, da je v sklepu Komisije naveden znesek pomoči, ki ga je treba vrniti, če so v njem podatki, ki državi članici omogočajo, da ta znesek brez večjih težav opredeli sama.

424 Drugič, poudariti je treba, da Veliko vojvodstvo Luksemburg ne trdi, da v obravnavanem primeru izpodbijani sklep ne vsebuje podatkov, ki bi mu omogočali, da določi znesek, ki ga je treba vrniti. Na eni strani namreč priznava, da je tako izračunalo in ocenilo ta znesek na 23,1 milijona EUR, da bi zahtevalo njegovo vračilo od družbe FFT. Na drugi strani – ne da bi menilo, da je metoda za izračun, ki jo je uporabila Komisija, nenatančna – v bistvu zgolj trdi, da mu ta metoda ne daje „nobenih verodostojnih možnosti za odstopanje od dogmatičnega stališča Komisije“. S tem Veliko vojvodstvo Luksemburg vsaj implicitno priznava, da je navedena metoda dovolj natančna, da je lahko izračunalo znesek pomoči, ki ga je treba vrniti.

425 V teh okoliščinah Komisiji ni mogoče očitati, da je s tem, da v izpodbijanem sklepu ni navedla zneska pomoči, ki ga je treba vrniti, kršila pravico Velikega vojvodstva Luksemburg do obrambe.

426 Te ugotovitve ni mogoče ovreči z nobeno od trditev, ki jih navaja Veliko vojvodstvo Luksemburg.

427 Najprej, v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da to, da je od družbe FFT zahtevalo, naj nakaže znesek 23,1 milijona EUR na blokiran račun, ne posega v njegovo izpodbijanje metodologije za izračun, ki jo je uporabila Komisija, je treba to trditev zavrniti kot brezpredmetno. Veliko vojvodstvo Luksemburg namreč ni dokazalo, da je natančnost izpodbijanega sklepa tako nezadostna, da ni mogoče določiti zneska, ki ga je treba vrniti. Ta država članica namreč zgolj izpodbija metodologijo, ki jo je Komisija uporabila za izračun zneska pomoči, ki ga je treba vrniti, in jo opredeljuje kot samovoljno. Vprašanje, ali je metodologija pravilna ali ne, pa nima nobene zveze s kršitvijo pravice do obrambe, na katero se nanaša drugi del petega sklopa tožbenih razlogov.

428 Dalje, v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je v izpodbijanem sklepu opredeljen „širok razpon“ mogočih zneskov in da zato v njem ni spoštovana zahteva po razmeroma natančni opredelitvi zneska pomoči, je na eni strani dovolj poudariti, da je Komisija z določitvijo metode, ki ji je sledilo Veliko vojvodstvo Luksemburg, izpolnila pogoj iz sodne prakse, navedene v točki 423 zgoraj, v skladu s katero mora metoda omogočati, da se znesek, ki ga je treba vrniti, opredeli brez težav. Na drugi strani se razpon, ki ga je predlagala Komisija, ne nanaša na znesek pomoči, ki ga je treba vrniti, ampak na znesek, ki je po njenem mnenju primeren za davčno osnovo družbe FFT. Tak podatek pa je dovolj natančen, da lahko Veliko vojvodstvo Luksemburg izračuna znesek pomoči, ki ga je treba vrniti. Poleg tega okoliščina, da je Komisija potrdila, da bi druge metode lahko pripeljale do drugačnih zneskov, in da je omogočila, da se za izračun zneska, ki ga je treba vrniti, predlaga alternativna metoda, ne more omajati dejstva, da izpodbijani sklep vsebuje dovolj natančne podatke glede vračila, niti sama po sebi ne more biti ovira za vračilo pomoči.

429 V teh okoliščinah je treba drugi del petega sklopa tožbenih razlogov, povezanega z vračilom, in ta sklop tožbenih razlogov v celoti zavrniti kot neutemeljena.

430 Iz vseh zgornjih preudarkov izhaja, da je treba tožbi v zadevah T-755/15 in T-759/15 zavrniti.

IV. Stroški

A. V zadevi T-755/15

431 V skladu s členom 134(1) Poslovnika se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Veliko vojvodstvo Luksemburg ni uspelo, zato se mu v skladu s predlogom Komisije poleg plačila lastnih stroškov naloži plačilo stroškov, ki jih je priglasila Komisija.

432 V skladu s členom 138(1) Poslovnika države članice, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Irska torej nosi svoje stroške.

B. V zadevi T-759/15

433 V skladu s členom 134(1) Poslovnika se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Družba FFT ni uspela, zato se ji v skladu s predlogom Komisije poleg plačila lastnih stroškov naloži plačilo stroškov, ki jih je priglasila Komisija.

434 V skladu s členom 138(1) Poslovnika države članice, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Irska torej nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (sedmi razširjeni senat)

razsodilo:

1. **Zadevi T-755/15 in T-759/15 se združita za izdajo sodbe.**

2. **Tožbi se zavrneta.**

3. **Veliko vojvodstvo Luksemburg nosi svoje stroške in stroške Evropske komisije v zadevi T-755/15.**

4. **Družba Fiat Chrysler Finance Europe nosi svoje stroške in stroške Komisije v zadevi T-759/15.**

5. **Irska nosi svoje stroške.**

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 24. septembra 2019.

Podpisi

Kazalo

I. Dejansko stanje 2

A. Davčno stališče, ki so ga luksemburški davčni organi izdali družbi FFT 2

B. Upravni postopek pred Komisijo 2

C. Izpodbijani sklep 3

1. Opis izpodbijanega ukrepa 3

2. Opis luksemburških pravil o transfernih cenah 4

3. Opis Smernic OECD 4

4. Ocena izpodbijanega ukrepa 5

II. Postopek in predlogi strank 9

A. Pisni del postopka in predlogi strank v zadevi T-755/15 9

1. Sestava senata in prednostno obravnavanje 10

2. Predlog za obravnavanje po hitrem postopku 10

3. Intervenciji 10

4. Predlogi za zaupno obravnavanje 10

5. Predlogi strank 11

B. Pisni del postopka in predlogi strank v zadevi T-759/15 11

1. Sestava senata in prednostno obravnavanje 11

2. Predlog za obravnavanje po hitrem postopku 11

3. Intervenciji 12

4. Predlogi za zaupno obravnavanje 12

5. Predlogi strank 12

C. Združitev zaradi ustnega dela postopka in ustni del postopka v zadevah T-755/15 in T-759/15 .. 13

1. Združitev 13

2. Ustni del postopka v zadevah T-755/15 in T-759/15 13

III. Pravo 13

A. Združitev zadev za izdajo te sodbe 13

B. Navajani tožbeni razlogi in struktura preučitve obravnavanih tožb 14

C. Prvi sklop tožbenih razlogov: kršitev členov 4 in 5 PEU, ker naj bi Komisija izvedla prikrito davčno harmonizacijo 15

D. Drugi sklop tožbenih razlogov: neobstoj prednosti 17

1. Uvodne ugotovitve 17

2. Primarno sklepanje Komisije, v skladu s katerim je zadevno davčno stališče odstopalo od luksemburškega splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb 20

a) Tožbeni razlogi v zvezi z napako pri uporabi neodvisnega tržnega načela na področju nadzora državnih pomoči 18

b) Tožbeni razlog v zvezi z napačno metodologijo za izračun pri določitvi plačila družbe FFT 27

1) Uvodne ugotovitve 27

2) Prva napaka, povezana z neupoštevanjem skupnega lastnega kapitala družbe FFT 29

i) Ugotovitve glede zadevnega davčnega stališča 32

ii) Možnost razdelitve kapitala v segmente v Smernicah OECD in okrožnici 31

iii) Primernost razdelitve lastnega kapitala v segmente 32

3) Druga napaka, povezana z upoštevanjem hipotetičnega regulativnega kapitala 38

4) Četrta napaka, povezana z neupoštevanjem deležev družbe FFT 36

3. Podredno sklepanje Komisije, v skladu s katerim je zadevno davčno stališče odstopalo od člena 164(3) zakonika o davkih in od okrožnice 43

4. Tožbeni razlog v zvezi z neobstojem prednosti na ravni skupine 41

E. Tretji sklop tožbenih razlogov: neselektivnost prednosti, zagotovljene družbi FFT 44

F. Četrti sklop tožbenih razlogov: omejevanje konkurence 49

G. Peti sklop tožbenih razlogov: vračilo pomoči 53

1. Prvi del: kršitev Uredbe 2015/1589, ker vračilo domnevne zadevne pomoči ni združljivo z načelom pravne varnosti 53

2. Drugi del: kršitev Uredbe 2015/1589, ker je vračilo domnevne zadevne pomoči v nasprotju s pravico do obrambe 55

IV. Stroški 57

A. V zadevi T-755/15 57

B. V zadevi T-759/15 57