PRIIT PIKAMÄE
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. december 16.[1]

C-885/19. P. sz. ügy

Fiat Chrysler Finance Europe
kontra

Európai Bizottság

„Fellebbezés – Állami támogatások – A Luxemburgi Nagyhercegség által végrehajtott támogatás – A támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek és jogellenesnek nyilvánító és a visszatérítését elrendelő határozat – Feltételes adómegállapítási határozat *(tax ruling)* – A szokásos piaci ár elve – Előny – Szelektív jelleg – A jogbiztonság elve”

Tartalomjegyzék

I. Bevezetés . . . 3

II. A jogvita előzményei . . . 4

A. A luxemburgi adóhatóságok által az FFT javára hozott feltételes adómegállapítási határozatról és a Bizottság előtti közigazgatási eljárásról . . . 4

B. A vitatott határozatról . . . 4

1. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat lényegi tartalmának ismertetése . . . 4

2. A vonatkozó luxemburgi szabályok ismertetése . . . 5

3. Az OECD irányelvek ismertetése . . . 5

4. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat értékelése . . . 6

C. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet . . . 8

D. A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei a fellebbezési eljárásban . . . 11

[1] Eredeti nyelv: francia.

III. A fellebbezésről . . . 12

A. A második jogalapról . . . 12

1. A felek érvei . . . 12

2. A második jogalap hatásosságáról . . . 13

3. Az első rész megalapozottságáról . . . 14

4. A második rész megalapozottságáról . . . 16

B. Az első jogalapról . . . 19

1. A felek érvei . . . 19

2. Az első részről . . . 21

a) Az elfogadhatóságról . . . 21

b) A megalapozottságról . . . 23

1) Előzetes észrevételek . . . 23

2) Értékelés . . . 24

3. A második részről . . . 28

a) A hatásosságról . . . 28

b) A megalapozottságról . . . 29

C. A harmadik jogalapról . . . 34

1. A felek érvei . . . 34

2. Az első részről . . . 35

a) A hatásosságról . . . 35

b) A megalapozottságról . . . 36

3. A második részről . . . 38

a) A hatásosságról . . . 38

b) A megalapozottságról . . . 39

D. A fellebbezésre vonatkozó következtetés . . . 41

IV. A költségekről . . . 41

V. Végkövetkeztetés . . . 41

I. Bevezetés

1. A „tax ruling” vagy „adójogi állásfoglalás” olyan bevett gyakorlat, amely lehetővé teszi a vállalkozások számára, hogy az adóhatóságtól az általuk fizetendő adóra vonatkozó „feltételes adómegállapítási határozatot” kérjenek. A „ruling” kifejezés általános jelleggel azt jelenti, hogy egy adóhatóság – leggyakrabban az adóalany kérelmére – hivatalosan állást foglal egyes hatályos jogszabályi rendelkezéseknek valamely olyan helyzet vagy egy vagy több olyan ügylet tekintetében történő alkalmazásáról, amely még nem váltott ki adójogi hatásokat. Így az adóalanyok olyan biztosítékokat kérnek, amelyek az ügyleteik adójogi megítélését illetően kötik a közigazgatást.

2. 2014 júniusában az Európai Bizottság több vizsgálatot indított annak ellenőrzése érdekében, hogy a Szerződés állami támogatásokra vonatkozó szabályaival összhangban vannak-e azok a gyakorlatok, amelyeket több tagállam adóhatóságai a multinacionális vállalkozásokkal szemben követnek, különösen ami a nyereség azon különböző államok közötti felosztását illeti, amelyekben e vállalkozások a tevékenységüket végzik. E vizsgálatok egyike a luxemburgi adóhatóságok által a Fiat csoportnak nyújtott támogatásra vonatkozó határozat [2] elfogadásához vezetett.

3. Ezzel párhuzamosan az úgynevezett „Lux Leaks” újságírói vizsgálat eredményei 2014 novemberében felhívták a szélesebb nyilvánosság figyelmét erre a témára, a legtöbb esetben felháborodást váltva ki. [3] Az említett vizsgálat eredményei nyomán több politikai döntéshozó tett lépéseket mind európai, mind nemzetközi szinten annak érdekében, hogy orvosolják azt, amit immár a méltányos adóztatást súlyosan sértő jelenségnek tekintettek. E lépések közül a legújabb a multinacionális vállalkozásokra vonatkozó globális társasági adó létrehozására vonatkozó megállapodásban [4] konkretizálódott.

4. A Bíróságnak, miközben tudatában van a jelen ügy politikai, gazdasági és társadalmi hátterének, meghozandó ítéletében kizárólag jogi megfontolások alapján kell majd megvizsgálnia a Bizottság által a vitatott határozat elfogadása során követett megközelítés által felvetett kérdéseket. A Törvényszék által a Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügyekben hozott ítélet, [5] amely jóváhagyta ezt a megközelítést, képezi a jelen fellebbezés tárgyát.

5. A Bizottság megközelítésének újszerű jellege többek között abban állt, hogy a gazdasági előny fennállásának vizsgálata keretében bevezette a szokásos piaci ár elvét. E körülmények között a Bíróságnak meghozandó ítéletében alkalma nyílik arra, hogy többek között az ezen elv alkalmazásához kapcsolódó bizonyos kérdésekről határozzon, így például arról a kérdésről, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának vizsgálata érdekében szükséges-e figyelembe venni a feltételes adómegállapítási határozat által az érintett cégcsoport egészére gyakorolt hatásokat.

2 A Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C, korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról szóló, 2015. október 21-i (EU) 2016/2326 bizottsági határozat (HL 2016. L 351., 1. o., a továbbiakban: vitatott határozat).

3 Az ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists [ICIJ]) amerikai oknyomozó újságírók konzorciuma és negyven további médium által együttesen lefolytatott vizsgálatról van szó. E tekintetben lásd különösen a *Le Monde* újságban közzétett cikket, amely a következő internetes címen érhető el:
https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

4 Ezzel kapcsolatban lásd többek között a „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” című dokumentumot, amelyet az OECD/G20-ak adóalap-erózióra és nyereségátcsoportosításra vonatkozó átfogó keretrendszerén belül tárgyaltak meg, és amelyet 2021. október 8-án a keretrendszer 136 tagja hagyott jóvá; elérhető a következő internetcímen:
https://www.oecd.org/tax/beps/
statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf

5 2019. szeptember 24-i ítélet (T-755/15 és T-759/15, a továbbiakban: megtámadott ítélet, EU:T:2019:670).

II. A jogvita előzményei

A. A luxemburgi adóhatóságok által az FFT javára hozott feltételes adómegállapítási határozatról és a Bizottság előtti közigazgatási eljárásról

6. A Fiat Chrysler Finance Europe (korábban Fiat Finance and Trade Ltd, a továbbiakban: FFT) adótanácsadója 2012. március 14-én levelet küldött a luxemburgi adóhatóságoknak, amelyben kérte egy előzetes transzferár-megállapodás jóváhagyását. E kérelem alátámasztása érdekében benyújtott továbbá egy általa készített, az FFT által lebonyolított ügyletekre alkalmazott transzferárak elemzését tartalmazó jelentést.

7. 2012. szeptember 3-án a luxemburgi adóhatóságok az FFT kérelmének megfelelő feltételes adómegállapítási határozatot hoztak (a továbbiakban: a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat). E határozat egy levél részét képezte, amelyben az szerepelt, hogy „ami a 2012. március 14-én kelt, az [FFT] csoporton belüli finanszírozási tevékenységeivel kapcsolatos levelet illeti, megerősítést nyert, hogy a transzferárazási elemzés a 2011. január 28-i 164/2. sz. körlevél szerint, a szokásos piaci ár elvének tiszteletben tartásával készült”.

8. 2013. június 19-én a Bizottság elküldte a Luxemburgi Nagyhercegség részére az első információkérést, amelyben részletes tájékoztatást kért az ország feltételes adómegállapítással kapcsolatban alkalmazott gyakorlatáról. Ezt az első információkérést számos levélváltás követte a Luxemburgi Nagyhercegség és a Bizottság között, míg az utóbbi 2014. március 24-én meg nem hozott egy határozatot, amely információszolgáltatásra kötelezte a Luxemburgi Nagyhercegséget.

9. 2014. június 11-én a Bizottság megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében szabályozott hivatalos vizsgálati eljárást a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat vonatkozásában. 2015. október 21-én a Bizottság elfogadta a vitatott határozatot, amelyben megállapította, hogy ez a feltételes adómegállapítási határozat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül.

B. A vitatott határozatról

1. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat lényegi tartalmának ismertetése

10. A Bizottság ismertetése szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat olyan módszert hagy jóvá, amelynek segítségével a Fiat/Chrysler autóipari csoporton belül a nyereséget az FFT-hez rendelik, ami lehetővé teszi az FFT számára, hogy évente meghatározza a Luxemburgi Nagyhercegség felé fennálló társaságiadó-fizetési kötelezettségének összegét. Kiemelte, hogy e határozat az adóhatóságra nézve ötéves időtartamig volt kötelező, vagyis a 2012. adóévtől a 2016. adóévig. [6]

[6] A vitatott határozat (9) és (52)–(54) preambulumbekezdése.

2. A vonatkozó luxemburgi szabályok ismertetése

11. A Bizottság jelezte, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot a luxemburgi code des impôts sur les revenus (a társasági adóról szóló, 1967. december 4-i módosított törvény, a továbbiakban: adókódex) 164. cikkének (3) bekezdése[7] és a luxemburgi adóügyi főigazgató 2011. január 28-i körlevele (a továbbiakban: 164/2. sz. körlevél) alapján hozták meg. E tekintetben a Bizottság egyrészt rámutatott, hogy az említett cikk vezette be a luxemburgi adójogba a szokásos piaci ár elvét, amely szerint a csoporton belüli vállalatok közötti ügyleteket úgy kell ellentételezni, mintha azokra a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független társaságok között került volna sor. Másrészt megjegyezte, hogy a 164/2. sz. körlevél pontosította többek között azt, hogy miként kell meghatározni a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazást, amikor ezen ügyleteket a csoport finanszírozási társaságai hajtják végre.[8]

3. Az OECD irányelvek ismertetése

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

13. A Bizottság emlékeztetett arra, hogy az OECD Adóügyi Bizottságának 1995. június 27-i ülésén elfogadott és 2010. július 22-én felülvizsgált, a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára szóló transzferár irányelveiben (a továbbiakban: OECD irányelvek) öt módszert sorolnak fel az integrált társaságok között az ügyletek és a nyereség felosztása céljából a szokásos piaci ár megközelítése érdekében.[10]

14. A második az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer, amely az azonos csoporthoz tartozó társaságok között az ügyletek és a nyereség felosztása céljából a szokásos piaci ár megközelítése érdekében alkalmazott közvetett módszer. A Bizottság ismertetése szerint e módszernél megbecsülik a szokásos piaci ár elve alapján a nyereség potenciális összegét egy egészében értékelt tevékenység, nem pedig az egyes konkrét ügyletek alapján. Rámutatott továbbá, hogy ezen értékelés érdekében ki kellett választani egy nyereségmutatót, mint a költségek, a forgalom vagy az állóeszköz-beruházások, és erre kellett alkalmazni az összehasonlítható szabadpiaci ügyletek során megfigyeltnek megfelelő nyereségrátát.[11]

7 E cikk értelmében: „[a]z adóköteles jövedelem a rejtett nyereségkifizetéseket is magában foglalja. Rejtett nyereségkifizetés különösen akkor merül fel, amikor az egyik részvényes, tulajdonos vagy érdekelt fél közvetlenül vagy közvetve olyan juttatást kap egy vállalattól vagy szervezettől, amit rendes körülmények között nem kapott volna, ha nem lenne részvényes, tulajdonos vagy érdekelt fél”. Megjegyzendő, hogy ez a rendelkezés már nincs hatályban, mivel a Luxemburgi Nagyhercegség 2017. január 1-jén a szokásos piaci ár elvére vonatkozó új 56. és 56bis. cikket iktatott be az adókódexbe.

8 A vitatott határozat (74)–(83) preambulumbekezdése.

9 A vitatott határozat (84)–(87) preambulumbekezdése.

10 A vitatott határozat (88) és (89) preambulumbekezdése.

11 A vitatott határozat (91) preambulumbekezdése.

4. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat értékelése

15. Az állami támogatás fennállásának harmadik és negyedik feltételét illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosít az FFT számára, mivel az érintett által a Luxemburgi Nagyhercegségben fizetendő adó csökkenésével jár, eltérve attól az adótól, amelyet az általános társaságiadó-rendszer alapján kellett volna megfizetnie. E következtetést a Bizottság az előny és a szelektivitás feltételének *egyidejű vizsgálata* eredményeként vonta le, amely vizsgálatot a Bíróság által annak megállapítása érdekében meghatározott három lépésben végezte el, hogy valamely adóintézkedést „szelektívnek" kell-e minősíteni.

16. Ezen elemzés első lépésében a Bizottság úgy tekintette, hogy a releváns referenciakeret a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer, valamint, hogy e rendszer *célja*, hogy megadóztassa a Luxemburgban illetőséggel rendelkező összes társaság nyereségét. A független társaságok és az integrált társaságok között az adóköteles nyereség számítását illetően fennálló eltérés a Bizottság szerint semmilyen hatással nincs e célra, mivel az az illetőséggel rendelkező összes társaság nyereségének megadóztatását jelenti, függetlenül attól, hogy azok integráltak-e, vagy sem. A csoportokra alkalmazandó külön rendelkezések sincsenek ilyen hatással, mivel azok célja csupán az, hogy egyenlő elbánásban részesítsék a társaságok e két típusát. Ezenkívül a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat célja, vagyis az, hogy az említett rendszer szerinti társasági adó céljából meghatározza az FFT adóköteles nyereségét, megerősíti, hogy e rendszer jelenti az általános referenciakeretet, mivel e cél nem különbözteti meg az FFT-t valamely csoporthoz tartozása miatt. Ennek alapján a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az integrált és a nem integrált társaságok a Luxemburg általános társaságiadó-rendszeréből fakadó célok tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak. [12]

17. Elemzésének második lépésében a Bizottság mindenekelőtt kiemelte, hogy az a kérdés, hogy egy adóintézkedés eltérést jelent-e a referenciakerettől, *általában egybevág* az ezen intézkedés révén a kedvezményezett számára biztosított előny megállapításával. Álláspontja szerint, ha egy adóügyi intézkedés a kedvezményezett adófizetési kötelezettségének indokolatlan mérséklését eredményezi, akinek egyébként a referenciakeret alapján magasabb adót kellene fizetnie, e mérséklés egyszerre minősül az intézkedés által nyújtott előnynek és a referenciakerettől való eltérésnek. Ezenkívül a Bizottság emlékeztetett arra, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozathoz hasonló egyedi intézkedés esetében az előny azonosítása főszabály szerint lehetővé teszi az említett intézkedés szelektivitásának vélelmezését. [13]

18. Az előny jelen ügyben történő megállapítását illetően a Bizottság emlékeztetett arra, hogy az az adóintézkedés, amelynek eredményeként egy vállalatcsoporthoz tartozó társaság olyan transzferárakat alkalmaz, amelyek alacsonyabbak a független vállalkozások között alkalmazott áraknál, előnyt biztosít e társaság számára, mivel ezen intézkedés eredményeként csökken az adóalapja, és így az általános társaságiadó-rendszer szerinti adókötelezettsége. A Bizottság véleménye szerint a Bíróság így elismerte, hogy a szokásos piaci ár elve, vagyis „[az az elv], amely szerint a csoporton belüli vállalatok közötti tranzakciókat úgy kell ellentételezni, mintha azokra a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független vállalkozások között került volna sor", [14] kiindulópontként szolgál annak megállapításához, hogy egy vállalatcsoporthoz tartozó vállalat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében előnyben részesül-e. Ennélfogva a Bizottság kiemelte, hogy meg kell vizsgálnia, hogy a luxemburgi

[12] A vitatott határozat (193)–(199) preambulumbekezdése.

[13] A vitatott határozat (216)–(218) preambulumbekezdése.

[14] A vitatott határozat (225) és (226) preambulumbekezdése.

adóhatóság által a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban elfogadott módszer eltér-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését eredményező módszertől, és így a szokásos piaci ár elvétől. Ebben az esetben a Bizottság szerint úgy tekintenék, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosít az FFT számára. [15]

19. E megfontolásokra tekintettel a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség által jóváhagyott és a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban található transzferárazási elemzés mögött meghúzódó több módszertani, valamint paraméterekre vonatkozó döntés, továbbá több kiigazítás azon társasági adó csökkenését eredményezi, amelyet a független társaságoknak kellett volna megfizetni. [16]

20. Először, az ellentételezésre szánt tőke összegét illetően a Bizottság úgy vélte, hogy az FFT adótanácsadó által kiválasztott feltételezett szavatolótőkéje nem megfelelő nyereségszint mutató az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során az FFT által gyakorolt funkciók vonatkozásában a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazás megbecslése céljából. A Bizottság így megállapította, hogy azáltal, hogy a 28,5 millió euró összegű feltételezett szavatolótőkét vette figyelembe, nem pedig a 2011-ben 287,5 millió euró összegű számviteli saját tőkét, amely alapján a tőkeeszköz-árazási modell (a továbbiakban: CAPM) alkalmazására sor került, az adótanácsadó tizedére csökkentette az FFT adóköteles díjazását. [17]

21. Másodszor, a feltételezett szavatolótőke meghatározása céljából a Bázel II. keretrendszer alkalmazását illetően a Bizottság úgy vélte, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség hibákat követett el, amelyek eredményeként alulbecsülte az FFT feltételezett szavatolótőkéjének összegét, és amelyek folytán csökkent az FFT által megfizetendő adó összege. [18]

22. Harmadszor, a Bizottság úgy tekintette, hogy az FFT adótanácsadója több olyan levonást is eszközölt e társaság fennmaradó tőkéjéből, amelyek eltértek a piaci alapú eredménytől. E tekintetben többek között úgy ítélte meg, hogy nem volt helyénvaló az adótanácsadó azon döntése, hogy „[a Fiat Finance North America Inc.-be (a továbbiakban: FFNA)] és [a Fiat Finance Canadába (a továbbiakban: FFC)] történt pénzügyi befektetéseket támogató tőkének” nevezett tőkekomponenst elkülöníti, és nulla ellentételezésnek felelteti meg az FFT adóalapjának megbecslése céljából. [19]

23. Negyedszer, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az adótanácsadó azon döntése, hogy 0,29 értékű bétát használ a CAPM alkalmazása során az FFT feltételezett szavatolótőkéjére alkalmazandó tőkemegtérülés meghatározása tekintetében, olyan mértékű nyereséghez juttatta az FFT-t, amely nem felel meg a szokásos piaci ár elvének. [20]

24. A Bizottság ezért úgy ítélte meg többek között, hogy először is, az FFT pénzügyi és vállalkozásfinanszírozási funkcióinak ellátásáért járó díjazás megfelelő szintjét a számviteli saját tőke alapján kell megállapítani, másodszor, hogy 2012 megfelelő referenciaév az FFT luxemburgi adóalapjának megállapítására, harmadszor, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által elfogadott és a CAPM módszerrel kiszámított 6,05%-os adózás előtti tőkearányos

15 A vitatott határozat (222)–(227) preambulumbekezdése.

16 A vitatott határozat (234)–(301) preambulumbekezdése.

17 A vitatott határozat (248)–(266) preambulumbekezdése.

18 A vitatott határozat (267)–(276) preambulumbekezdése.

19 A vitatott határozat (277)–(291) preambulumbekezdése.

20 A vitatott határozat (292)–(301) preambulumbekezdése.

jövedelmezőség (és a megfelelő, adózás utáni 4,3%) jóval kisebb a pénzügyi szektorban elvárt tőkemegtérülésnél, ami folyamatosan 10%-os vagy annál magasabb szinten áll, negyedszer, hogy a tőkemegtérülés elvárt szintje 10%-os, a számviteli saját tőkéjének teljes összege tekintetében alkalmazott adózás utáni értéknek felelt meg. [21]

25. A Bizottság másodlagosan úgy vélte, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat mindenféleképpen szelektív előnyt biztosított a Luxemburgi Nagyhercegség által hivatkozott azon szűkebb referenciakeretre figyelemmel is, amely az adókódex 164. cikkének (3) bekezdéséből és a 164/2. sz. körlevélből áll, amelyek a luxemburgi jogban rögzítették a szokásos piaci ár elvét. [22] Ezenkívül a Bizottság elutasította az FFT azon érvét, amely szerint annak bizonyításához, hogy az FFT szelektív bánásmódban részesült a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén, a Bizottságnak össze kell vetnie e határozatot a luxemburgi adóhatóság körlevél szerint megállapított igazgatási gyakorlatával és különösen a pénzügyi és vállalkozásfinanszírozási vállalatokra vonatkozó feltételes adómegállapítási határozatokkal, amelyeket a Luxemburgi Nagyhercegség az adómegállapítási gyakorlatában alkalmazott reprezentatív minta részeként közölt a Bizottsággal. [23]

26. Elemzése harmadik lépésében a Bizottság megjegyezte, hogy sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az FFT nem szolgáltatott olyan indokolást, amely igazolná az FFT-vel szemben alkalmazott, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból következő preferenciális bánásmódot, és mindenesetre a Bizottság nem tudott egyetlen olyan lehetséges okot sem azonosítani, amelyet úgy lehetne tekinteni, hogy az közvetlenül a referenciakeret alapvető elveiből ered, vagy a rendszer működéséhez és hatékonyságához szükséges belső mechanizmusok eredménye. [24]

27. A Bizottság következésképpen megállapította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt nyújtott az FFT-nek, és e határozat ezért az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül.

28. E támogatás kedvezményezettje a Bizottság szerint az egész Fiat/Chrysler autóipari csoport volt, mivel az FFT gazdasági egységet alkotott az említett csoport többi jogalanyával, és az FFT részére biztosított adócsökkentés szükségképpen az FFT csoporton belüli hitelei árszabási feltételeinek csökkenésével jártak. [25]

C. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

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

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

[21] A vitatott határozat (302)–(311) preambulumbekezdése.

[22] A vitatott határozat (315)–(317) preambulumbekezdése.

[23] A vitatott határozat (318)–(336) preambulumbekezdése.

[24] A vitatott határozat (337) és (338) preambulumbekezdése.

[25] A vitatott határozat (341)–(345) preambulumbekezdése.

31. 2016. május 25-i és 2016. július 18-i végzésével a Törvényszék ötödik tanácsának elnöke helyt adott Írország és az Egyesült Királyság beavatkozási kérelmének a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyekben. Mivel az Egyesült Királyság a Törvényszék Hivatalához 2016. december 9-én benyújtott beadványával visszavonta beavatkozását, a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke 2016. december 15-i végzésével a két ügyből törölte az Egyesült Királyságot mint beavatkozó felet.

32. A Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a 2018. április 27-i végzésében a felek meghallgatását követően a Törvényszék eljárási szabályzata 68. cikke (1) bekezdésének megfelelően a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyeket a szóbeli szakasz lefolytatása céljából egyesítette. Egyebekben, miután a feleket a tárgyaláson meghallgatták, a Törvényszék úgy határozott, hogy a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyeket az eljárást befejező határozat meghozatala céljából egyesíteni kell, a közöttük fennálló összefüggés miatt, e rendelkezésnek megfelelően.

33. Keresetük alátámasztása érdekében az FFT és a Luxemburgi Nagyhercegség öt jogalapcsoportra hivatkoztak, amelyek alapját lényegében az alábbiak képezték:

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

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

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

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

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

34. A megtámadott ítélettel a Törvényszék ezen jogalapok összességét elutasította, és következésképpen a T-755/15. és T-759/15. sz. ügyekben előterjesztett kereseteket teljes egészében elutasította.

35. A második jogalapcsoportot, és különösen a szokásos piaci ár elvének az állami támogatások ellenőrzésére történő téves alkalmazására alapított jogalapokat illetően a Törvényszék mindenekelőtt rámutatott, hogy a vállalatcsoporthoz tartozó integrált társaság adóügyi helyzetének meghatározásával összefüggésben a csoporton belüli ügyletek kapcsán alkalmazott árakat nem piaci feltételek mellett határozzák meg. Ezt követően úgy ítélte meg, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny esetleges fennállásának megállapítása érdekében a Bizottság az ilyen integrált vállalkozás adóintézkedésből fakadó adóterhét összehasonlíthatja azzal az adóteherrel, amely a nemzeti jog azon általános adózási szabályainak alkalmazásából következik, amelyek a tevékenységét piaci feltételek mellett kifejtő vállalkozásra vonatkoznak, amennyiben a nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált vállalkozások és az önálló vállalkozások között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából, és úgy kívánja adóztatni az előbbiek nyereségét, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. [26]

36. Ebben az összefüggésben a szokásos piaci ár elve a Törvényszék szerint „eszközt” vagy „kiindulópontot” jelent, amely – annak eldöntése céljából, hogy egy integrált társaság a transzferárait meghatározó adóintézkedés alapján az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt élvez-e – lehetővé teszi annak ellenőrzését, hogy a csoporton belüli ügyletek nemzeti hatóságok által elfogadott árai megfelelnek-e a piaci feltételek között érvényesített áraknak. [27]

37. A Törvényszék ezt követően rámutatott, hogy a jelen ügyben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az FFT luxemburgi adókódex szerinti adóköteles nyereségének meghatározására vonatkozik, valamint hogy ezen adókódex célja az, hogy az ilyen integrált vállalkozás gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget ugyanúgy adóztassa, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. Ennek alapján a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság összehasonlíthatta az FFT szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alkalmazásából következő adóköteles nyereségét egy hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozásnak a luxemburgi jog általános adószabályainak alkalmazásából következő adóköteles nyereségével. [28]

38. Végül a Törvényszék elutasította a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT e megállapítás megkérdőjelezésére irányuló érveit.

39. Ami azon érveket illeti, amelyek szerint a Bizottság a szokásos piaci ár elve kapcsán semmilyen jogi alapot nem jelölt meg és nem ismertette annak tartalmát, a Törvényszék a jogi alapot illetően kijelentette, hogy a Bizottság igenis jelezte, először is, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi az azonos csoporthoz tartozó társaságok részére nyújtott adóintézkedések EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés alapján végzett vizsgálatának, valamint hogy ez az elv az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely a Szerződés említett cikkének hatálya alá tartozik. [29] Ami a szokásos piaci ár elvének tartalmát illeti, a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a vitatott határozatból kitűnik, hogy olyan eszközről van szó, amelynek révén ellenőrizni lehet, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat független vállalkozások között kötötték volna ki. [30]

[26] A megtámadott ítélet 140. és 141. pontja.

[27] A megtámadott ítélet 143. pontja.

[28] A megtámadott ítélet 145. és 148. pontja.

[29] A megtámadott ítélet 150. pontja.

[30] A megtámadott ítélet 155. pontja.

40. Ami azt az érvet illeti, amely szerint a vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elve a luxemburgi adójogtól idegen kritérium, és az így lehetővé tette a Bizottság számára, hogy végső soron a közvetlen adózás terén kerülő úton történő harmonizációt végezzen, megsértve a tagállamok adójogi autonómiáját, a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az nem megalapozott, mivel az említett elv alkalmazását az teszi lehetővé, hogy a luxemburgi adószabályok azt írják elő, hogy az integrált társaságokat ugyanolyan feltételek mellett kell adóztatni, mint a független társaságokat. [31]

41. Ami azt az érvet illeti, amely szerint a Bizottság a vitatott határozatban indokolatlanul állította, hogy fennáll az egyenlő bánásmód általános elve az adózás területén, a Törvényszék szerint a Bizottság e megfogalmazása nem ragadható ki az összefüggéseiből, és nem értelmezhető úgy, hogy a Bizottság elismerte, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve. [32]

42. Ami a számítási módszerre vonatkozó, az FFT díjazásának meghatározása során elkövetett hibák fennállására alapított jogalapot illeti, a Törvényszék megállapította, hogy a vitatott határozatban a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy először is, az FFT teljes saját tőkéjét figyelembe kellett volna venni az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazásának kiszámítása céljából, [33] másodszor, hogy a Luxemburgi Nagyhercegségnek nem az FFT feltételezett szavatolótőkéjét kellett volna a kockázat ellentételezése kiszámításánál alapul vennie, [34] harmadszor, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség tévesen zárta ki az FFT saját tőkéje leányvállalataiban fennálló részesedésének megfelelő részét az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazásának meghatározása céljából figyelembe veendő tőkéből. [35] Következésképpen a Törvényszék megállapította, hogy a luxemburgi adóhatóságok által jóváhagyott módszer minimalizálta az FFT díjazását, amelynek alapján meghatározzák az általa fizetendő adót, anélkül, hogy meg kellene vizsgálni a Luxemburgi Nagyhercegségnek a Bizottság által azonosított, a megtérülési rátára vonatkozó hibával kapcsolatos kifogásait.

D. A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei a fellebbezési eljárásban

43. Fellebbezésében a Fiat Chrysler Finance Europe azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– semmisítse meg a vitatott határozatot, vagy másodlagosan, amennyiben a Bíróságnak nem állna módjában jogerős határozatot hozni, az ügyet utalja vissza a Törvényszékhez, és

– a Bizottságot kötelezze a Fiat Chrysler Finance Europe-nak a fellebbezési eljárással és a Törvényszék előtti eljárással kapcsolatos költségeinek viselésére.

44. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezést és

[31] A megtámadott ítélet 156–158. pontja.
[32] A megtámadott ítélet 160. és 161. pontja.
[33] A megtámadott ítélet 209–251. pontja.
[34] A megtámadott ítélet 252–164. pontja.
[35] A megtámadott ítélet 265–278. pontja.

– a Fiat Chrysler Finance Europe-ot kötelezze a költségek viselésére.

45. Írország azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– semmisítse meg a vitatott határozatot, és

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

46. A C-885/19. P. sz. és a C-898/19. P. sz. ügyben 2021. május 10-én tartott közös tárgyaláson a Fiat Chrysler Finance Europe, Írország, a Luxemburgi Nagyhercegség és a Bizottság szóbeli észrevételeket adtak elő a Bíróság előtt.

III. A fellebbezésről

47. Fellebbezése alátámasztása érdekében az FFT, amelyhez Írország is csatlakozik, három jogalapot hoz fel. Az első jogalap az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésén alapul, mivel a Törvényszék több hibát követett el arra vonatkozó elemzésében, hogy a felperes gazdasági előnyben részesült-e. A második jogalap az indokolási kötelezettség megsértésén alapul, mivel a Törvényszék következetlen és ellentmondásos módon értékelte a szokásos piaci ár elvének jogi alapját. A harmadik jogalap a jogbiztonság elvének megsértésén alapul, mivel a Törvényszék először is, anélkül hagyta jóvá a „szokásos piaci ár” tévesen meghatározott elvét, hogy vizsgálta volna annak terjedelmét vagy tartalmát, és másodszor, úgy ítélte meg, hogy a szelektivitás vélelme alkalmazandó a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatra. Az egyértelműség és a koherencia érdekében az FFT által felhozott második jogalappal fogom kezdeni.

A. A második jogalapról

1. A felek érvei

48. A második jogalap első részével az FFT azt állítja, hogy a megtámadott ítélet következetlen és ellentmondásos érvelést tartalmaz a Bizottság által alkalmazott szokásos piaci ár elve jogi alapjának elemzését illetően. A Törvényszék, miközben megerősítette a Bizottság által kialakított megközelítést, nyilvánvalóan tévesen értelmezte ezt a megközelítést azáltal, hogy az említett elv alkalmazását a szóban forgó tagállam jogába történő beépítéséhez kötötte anélkül, hogy ezt bármiképpen indokolta vagy igazolta volna. Ezenkívül a Törvényszék jelezte, hogy a Bizottság által alkalmazott szokásos piaci ár elve nem következik sem a nemzeti jogból, sem pedig az OECD jogából, és az adóügyi egyenlő bánásmód elveként az EUMSZ 107. cikk részét képezi, ugyanakkor hozzátette, hogy e cikk nem tartalmazza az adóügyi egyenlő bánásmód elvét. Ez a homályos és következetlen érvelés az FFT szerint az ítélet indokolása hibájának minősül.

49. A második jogalap második részével az FFT azt állítja, először, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 142. pontjában tévesen hagyta jóvá a vitatott határozatban szereplő, a Forum 187 ítéletre [36] azon álláspont alátámasztása érdekében történő hivatkozást, amely szerint a

[36] 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, a továbbiakban: Forum 187 ítélet, EU:C:2016:416).

szokásos piaci ár elve a nemzeti jogba történő előzetes beépítésétől függetlenül alkalmazható. E tekintetben az FFT ezenkívül úgy véli, hogy a Törvényszék nem vette figyelembe az álláspont megváltozásának a Forum 187 ítélet alkalmazhatóságára gyakorolt hatását. Másodszor, az FFT előadja, hogy a Törvényszéknek a megtámadott ítéletben szereplő érvelése homályos képet ad a szokásos piaci ár elvének alapjáról. Ebből következik, hogy ez az érvelés nyilvánvalóan téves, következetlen és ellentmondásos, így sérti a Törvényszék indokolási kötelezettségét.

50. A Bizottság azt állítja, hogy a második jogalapot el kell utasítani, mivel az hatástalan. A Bizottság szerint mindenesetre e jogalapnak az első és a második részét egyaránt érdemben el kell utasítani. Ami az első részt illeti, a Bizottság úgy véli, hogy az a megtámadott ítélet szelektív és téves értelmezéséből ered, ezért azt el kell utasítani. A második részt illetően a Bizottság többek között előadja, hogy a Törvényszék helyesen támaszkodott a Forum 187 ítéletre a szokásos piaci ár elve jogi alapját illetően levont következtetésének alátámasztása érdekében.

2. A második jogalap hatásosságáról

51. A Bizottság úgy véli, hogy a második jogalap hatástalan, mivel még ha feltételezzük is, hogy e jogalapnak helyt adnak, nem vezethet a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezéséhez. E jogalap azon az állításon alapul, amely szerint a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor jóváhagyta a szokásos piaci ár *sui generis* elvének a Bizottság által a szelektív előny fennállására vonatkozó fő megállapításának alátámasztása érdekében történő alkalmazását. Márpedig, még ha ez az állítás helyes is lenne, amit a Bizottság vitat, a vitatott határozat egy másik jogalapra, tudniillik az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésére és a 164/2. sz. körlevélre alapított másodlagos érvelést is tartalmaz, amelyet a Törvényszék anélkül hagyott jóvá, hogy ezt az FFT vitatta volna.

52. E tekintetben mindjárt az elején emlékeztetni kell arra, hogy a vitatott határozat (315)–(317) preambulumbekezdése olyan másodlagos érvelést fejt ki, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat akkor is szelektív előnyt biztosít az FFT számára, ha azt a transzferárakat alkalmazó és a fent említett nemzeti rendelkezések hatálya alá tartozó valamennyi integrált társaságból álló korlátozottabb referenciakeretre tekintettel vizsgálják. Ezt az érvelést a Törvényszék a megtámadott ítélet 287–299. pontjában lényegében jóváhagyta.

53. Márpedig nyilvánvaló, hogy a szokásos piaci ár elvének jogi alapjával kapcsolatos kérdést a Törvényszék a megtámadott ítélet 140–148. pontjában elsődlegesen vizsgálta meg, ami arra engedhetne következtetni, hogy a jelen jogalap megalapozottságának esetleges elismerése nem lenne hatással a Törvényszék által ugyanezen ítélet 287–299. pontjában másodlagosan elvégzett vizsgálatra. A megtámadott ítélet figyelmesebb olvasata azonban rávilágít arra, hogy e vizsgálat nem tekinthető a Törvényszék által ezen ítélet 140–148. pontjában elsődlegesen kifejtett érveléstől *elválaszthatónak és függetlennek*.

54. A Bizottság másodlagos érvelésének értékelése során a Törvényszék ugyanis elismerte, hogy a Bizottság helyesen vett át bizonyos, a fő érvelésének részét képező elemzési elemeket. Közelebbről, a megtámadott ítélet 292. és 294. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság másodlagos érvelése a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat elsődleges vizsgálatán, és különösen a vitatott határozat 7.2.2. szakaszán alapul, amely álláspontom szerint a Bizottságnak a szokásos piaci ár elvének jogalapjával és terjedelmével, valamint ezen elvnek a jelen ügyre történő alkalmazásával kapcsolatos fejtegetéseit tartalmazza.[37] Mivel a Bizottság

[37] Lásd a vitatott határozat 7.2.2.1. szakaszát („A szokásos piaci ár elvétől való eltérésből adódó szelektív előny”).

– Törvényszék által jóváhagyott – másodlagos érvelésének jogi alapja az elsődleges vizsgálatából következik, az előbbi jogi szempontból nem élheti túl az utóbbi jogellenességét. Másként fogalmazva, ha az FFT által előterjesztett második jogalapnak helyt adnának, ezáltal érvénytelenítve a szokásos piaci ár elvének alkalmazását, e másodlagos érvelés szintén téves jogalkalmazást valósítana meg, így a vitatott határozatban levont és a megtámadott ítéletben megerősített következtetés már nem lenne érvényes.

55. Következésképpen véleményem szerint a jelen fellebbezés második jogalapját nem lehet hatástalannak nyilvánítani.

3. Az első rész megalapozottságáról

56. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Törvényszék ítéletének indokolásából világosan és egyértelműen ki kell tűnnie a Törvényszék érvelésének oly módon, hogy lehetővé tegye az érdekeltek számára, hogy megismerjék a hozott határozat indokolását, és a Bíróságnak, hogy a bírósági felülvizsgálatot gyakorolja. [38]

57. A Bíróságnak tehát azt kell eldöntenie, hogy a megtámadott ítéletnek a szokásos piaci ár elvének jogi alapjára vonatkozó indokolása megfelel-e az ezen ítélkezési gyakorlat által megkövetelt feltételeknek. Véleményem szerint erre a kérdésre igenlő választ kell adni, az alábbi okok miatt.

58. Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az FFT által a fellebbezésében megfogalmazott kifogások a megtámadott ítéleten belül elsősorban a 149–162. pont ellen irányulnak. Márpedig számomra kétségtelennek tűnik, hogy a Törvényszék vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elvére vonatkozó érvelésének lényege ezen ítéletnek inkább a 140–148. pontjában található.

59. Amint azt a fentiekben már felidéztem, a Törvényszék az említett ítélet 140. pontjában lényegében megjegyezte, hogy az integrált társaságok adóterhét nem piaci logikának megfelelően határozzák meg, mivel a csoporton belüli ügyletek árairól az ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok között állapodnak meg. Ezt követően a Törvényszék a megtámadott ítélet 141. pontjában rámutatott arra, hogy amennyiben az adóintézkedést integrált vállalkozásnak nyújtják, a Bizottság vizsgálhatja a gazdasági előny fennállását oly módon, hogy az ezen intézkedésből fakadó adóterhet összehasonlíthatja a nemzeti jog hasonló helyzetben lévő vállalkozásra vonatkozó „általános” adózási szabályainak alkalmazásából következő adóteherrel.

60. Mielőtt ily módon kifejtette volna a vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elvének tartalmát, a Törvényszék ugyanebben a pontban pontosította, hogy ez az elv akkor alkalmazható, „ha a nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált vállalkozások és az önálló vállalkozások között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából”, mivel ebben az esetben „e jog úgy kívánja adóztatni az ilyen integrált társaság gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna”. Így a megtámadott ítélet egyértelműen rámutat arra, hogy a szokásos piaci ár elvének jogi alapja a nemzeti jogban keresendő, pontosabban abban, hogy e jog a nemzeti jogalkotó azon célját tükrözi, hogy az

[38] Lásd: 2021. április 29-i Achemos Grupė és Achema kontra Bizottság (C-847/19 P, nem tették közzé, EU:C:2021:343, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

integrált társaságokat adózási szempontból ugyanúgy kezelje, mint a független társaságokat a társasági adó szempontjából. Noha a Törvényszék a 142. pontban hivatkozik a Forum 187 ítéletre, ezt csupán az általa levont következtetések alátámasztása érdekében teszi.

61. Mivel a szokásos piaci ár elvének jogi alapját ily módon meghatározta, és miután a megtámadott ítélet 143. és 144. pontjában bemutatta ezen elvnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának meghatározásában betöltött szerepét, a Törvényszék ezen ítélet 145. pontjában úgy ítélte meg, hogy az említett elv alkalmazandó a jelen ügyben, mivel a luxemburgi adókódex célja éppen az, hogy az integrált társaságokat és a független társaságokat társasági adó címén ugyanúgy adóztassák. A megtámadott ítélet 147. pontjában a Törvényszék hozzátette, hogy noha a Bizottságot a szokásos piaci ár elvének érvényesítése során nem kötelezik az OECD irányelvek, ezek az irányelvek „vitathatatlan gyakorlati jelentőséggel bírnak a transzferárakkal kapcsolatos kérdések értelmezése terén”.

62. E megállapításokra figyelemmel a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 149–162. pontjában szereplő indokai, amelyeket az FFT és a Luxemburgi Nagyhercegség által az elsőfokú eljárásban előadott egyes érvek figyelembevétele érdekében fejtettek ki, nem következetlenek vagy ellentmondásosak.

63. E tekintetben elsősorban meg kell jegyezni, hogy nincs ellentmondás azon állítás között, amely szerint a vitatott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve „ezen elv nemzeti jogrendszerbe való beépítésétől függetlenül létezik” – ami e határozat (228) és (229) preambulumbekezdéséből kitűnik, és amit a Törvényszék a megtámadott ítélet 149. és azt követő pontjaiban lényegében elfogad –, és azon elgondolás között, hogy ez az elv – a Bizottság által a tárgyaláson használt és a Törvényszék által a megtámadott ítélet 152. pontjában átvett megfogalmazással élve – „a nemzeti jog által előírt rendes adózási rendszer szerves része”.

64. Véleményem szerint a megtámadott ítélet 152. pontjában átvett megfogalmazást az ezen ítélet 141. pontja első mondatában szereplő megfogalmazással azonosnak kell tekinteni. Másként fogalmazva, téves lenne ezeket úgy értelmezni, ahogy azt az FFT teszi, hogy a Törvényszék a vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elvére való hivatkozás lehetőségét annak a nemzeti jogba való előzetes beépítésétől tette függővé. Ellenkezőleg, a Törvényszék azt kívánta sugallni, hogy a szokásos piaci ár elve attól függetlenül alkalmazandó, hogy azt a nemzeti jog *kifejezetten kodifikálta-e*, feltéve hogy megállapítható, hogy a társaságok adóztatását szabályozó nemzeti adórendszer *célja, hogy* az integrált társaságokat adózási szempontból ugyanúgy kezelje, mint a független társaságokat, ami teljes mértékben összhangban van a megtámadott ítélet 149. pontjának tartalmával.

65. Másodsorban úgy vélem, hogy a Törvényszék szokásos piaci ár elvének jogi alapjára vonatkozó érvelésének egyértelműségét és koherenciáját nem gyengíti az sem, amint azt az FFT állítja, hogy a Törvényszék ezen ítélet 147. és 149. pontjában helybenhagyta a Bizottság azon állítását, amely szerint a vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elve elkülönül az OECD-étől. E tekintetben hangsúlyozom, hogy az érvelés egészéből kitűnik, hogy a Törvényszék nem azt állapította meg, hogy a szokásos piaci ár elvének jogi alapja valamely kodifikált norma, amelyet az OECD-n belül kidolgozott szokásos piaci ár elvének a nemzeti adójogba való átültetése érdekében szükségszerűen bevezettek.

66. Végül harmadsorban megjegyzem, hogy a megtámadott ítélet 150. és 161. pontja közötti állítólagos következetlenség, amelyre az FFT hivatkozik, e pontok téves értelmezéséből ered. Hasznos tehát megvizsgálni e pontok szövegét.

67. A megtámadott ítélet 150. pontjában a Törvényszék kijelentette, hogy a Bizottság a vitatott határozat (228) preambulumbekezdésében kiemelte, hogy a szokásos piaci ár elve „az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, *amely az EUMSZ 107. cikk hatálya alá tartozik*”.[39] Ezen ítélet 161. pontjában a Törvényszék Írország és az FFT egyik kifogására válaszolva jelezte, hogy ez a megfogalmazás nem értelmezhető úgy, hogy a Bizottság azt állította, hogy „*az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi* az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve”.[40]

68. Az FFT állításával ellentétben a vitatott határozatnak – a megtámadott ítélet 150. pontjában megismételt – (228) preambulumbekezdése nem jelenti szükségképpen azt, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből következik. Éppen ellenkezőleg, számomra úgy tűnik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 161. pontjában elvetette e preambulumbekezdés ilyen értelmezését, teljes mértékben összhangban a megtámadott ítélet 141. pontjában korábban levont azon következtetéssel, amely szerint a szokásos piaci ár elvének jogalapja a nemzeti jogban keresendő, és különösen abban, hogy e jog a nemzeti jogalkotó azon célját tükrözi, hogy az integrált társaságokat adózási szempontból ugyanúgy kezelje, mint a független társaságokat a társasági adó szempontjából. Az a kérdés, hogy e jogalap megfelel-e a vonatkozó ítélkezési gyakorlatnak, nem képezi e fellebbezési jogalap tárgyát.

69. Mivel a Törvényszék által a szokásos piaci ár elvének jogalapjával kapcsolatban kifejtett indokolás megfelel az ítélkezési gyakorlat által megkövetelt egyértelműség és koherencia feltételeinek, véleményem szerint a Bíróságnak el kell utasítania a jelen jogalap első részét.

4. A második rész megalapozottságáról

70. A második jogalap második része is az FFT azon állításának részét képezi, amely a megtámadott ítélet indokolásának következetlen és ellentmondásos jellegére vonatkozik.

71. Első kifogásával az FFT előadja, hogy az indokolási kötelezettség ilyen megsértése a Forum 187 ítélet érvényesülési körének téves értelmezéséből ered.

72. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a vitatott határozatban a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a Bíróság a Forum 187 ítéletben jóváhagyta a szokásos piaci ár elvének alkalmazását annak meghatározása érdekében, hogy egy csoporthoz tartozó társaság adóköteles nyereségének kiszámítására szolgáló módszert tartalmazó adóintézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt biztosít-e.[41]

73. Az FFT szerint a Törvényszék kiragadta kontextusából a Forum 187 ítélet 95. pontját, amikor a megtámadott ítélet 142. pontjában úgy ítélte meg, hogy a Bíróság elismerte, hogy az eltérő támogatási programot „az általánossal [kell összehasonlítani], amelynek alapja a tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozás bevételei és költségei közötti különbözet”. Az FFT szerint ez a mondat figyelmen kívül hagyja a szóban forgó jogi hátteret, amelyben az „általános rendszer” (a nemzeti adójog) maga is előírt ilyen vizsgálatot.

74. Meg kell vizsgálni, hogy egyet lehet-e érteni ezzel az állásponttal.

[39] Kiemelés tőlem.

[40] Kiemelés tőlem.

[41] Lásd e tekintetben a vitatott határozat (225) preambulumbekezdését.

75. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bíróságnak olyan határozatot kellett vizsgálnia, amellyel a Bizottság megállapította, hogy a Belgiumban az engedélyezett koordinációs központokra vonatkozó hatályos adózási rendszer a közös piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatási programot jelent.[42] Az e koordinációs központokat az említett adózási rendszer alapján megillető számos gazdasági előny közé tartozott az adóköteles jövedelmük meghatározására vonatkozó módszer. Az adóköteles jövedelmet az úgynevezett „*cost plus*” módszer szerint átalányösszegben határozták meg, és az a működési kiadások és költségek meghatározott százalékának felelt meg, amelyből többek között kizárták a személyzeti kiadásokat és a finanszírozási költségeket. A végzett tevékenységre vonatkozó információk hiányában a figyelembe veendő nyereség százaléka 8%-ban került rögzítésre. E nyereség az általános társasági adókulcs alapján adózott.

76. Annak vizsgálata érdekében, hogy ez az adózási rendszer előnyt nyújt-e a koordinációs központok számára, a Bíróság – a Törvényszék által a megtámadott ítélet 142. pontjában idézett szövegrészben – úgy ítélte meg, hogy össze kell hasonlítani az említett rendszert az általánossal, amelyben a tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozás adóköteles jövedelmei a bevételei és költségei közötti különbözetnek feleltek meg.[43] Így a Bíróság megállapította, hogy az, hogy az e központok adóköteles jövedelme meghatározására szolgáló költségek közül kizárják a személyi kiadásokat és a finanszírozási költségeket, amelyek nagymértékben hozzájárulnak ahhoz, hogy a koordinációs központok jövedelmet érjenek el, „nem teszi lehetővé a szabad verseny körülményei között alkalmazott árakhoz közeli elszámoló árak elérését”.[44]

77. A Bizottság szerint nem kétséges, hogy a Bíróság ily módon a szokásos piaci ár elvét alkalmazta. Még ha ezt az elvet a Forum 187 ítélet 95. és 96. pontja nem is említi, a Bizottság szerint a 95. pontban a „tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző” kifejezés és a 96. pontban az „elszámoló árak” kifejezés használata nem hagy teret eltérő értelmezésnek.

78. Az említett elv alkalmazásának jogi alapját illetően a Bizottság az FFT-vel egyetértve jelzi, hogy a Bíróság a Forum 187 ítéletben összehasonlította a koordinációs központok adójogi kezelését a belga jog általános szabályaival. Hozzáteszi azonban, hogy az ok, amely miatt a Bíróság a független társaságok adójogi kezelését tekintette viszonyítási alapnak az e központoknak nyújtott előny fennállásának megállapításához, ugyanaz volt, mint amelyet a Törvényszék a megtámadott ítélet 141. és 145. pontjában elfogadott, amely szerint a szóban forgó nemzeti adórendszer végső célját annak biztosítása jelenti, hogy az integrált társaságok adóalapját ugyanúgy értékeljék, mint a független társaságok adóalapját.

79. A Forum 187 ítélet ezen értelmezése véleményem szerint nem meggyőző.

80. Ez az ítélet sehol nem mondja ki, hogy a tagállamok kötelesek érvényre juttatni a szokásos piaci ár elvét, amennyiben ez az elv nem került beépítésre a nemzeti jogba. Ez álláspontom szerint nem meglepő, mivel nem ez volt a Bíróság értelmezésének tárgyát képező jogkérdés.

81. A Bíróság által az ítéletben kifejtett érvelés szerkezete ezt világosan mutatja. Legelőször a Bíróság a 91–93. pontban felidézi az adóköteles jövedelem meghatározásának az arrêté royal n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création de centres de coordinationnal (a koordinációs

[42] A Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról szóló, 2003. február 17-i 2003/757/EK bizottsági határozat (HL 2003. L 282., 25. o.).

[43] Forum 187 ítélet, 95. pont.

[44] Forum 187 ítélet, 96. pont.

központok létrehozására vonatkozó 1982. december 30-i 187. sz. királyi rendelet)[45] előírt adózási rendszerből következő módszerét. Ezt követően a 94. pontban megjegyzi, hogy ez „az úgynevezett »*cost plus*« módszeren alapuló módszerrel történik, amelyet a[z OECD] dolgozott ki a leányvállalat vagy állandó telephely által az ugyanazon csoporthoz tartozó, de más állambeli társaságok nevében nyújtott szolgáltatások adóztatására”, majd a 95. és 96. pontban lényegében megállapítja, hogy össze kell hasonlítani az adóköteles jövedelmeknek az említett adózási rendszer alkalmazásából eredő összegét az általános rendszer alkalmazásából eredővel.

82. Ebből következik, hogy a belga jogalkotó beépített a nemzeti jogba egy, az úgynevezett „*cost plus*” módszerhez hasonló módszert, amely előbbi a transzferárak kiszámításának az OECD által a csoporton belüli ügyletek szokásos piaci árának közvetett meghatározása érdekében ajánlott egyik módszere. Márpedig, amint azt Léger főtanácsnok az ebben az ügyben ismertetett indítványa 257. pontjában hangsúlyozza, a felperes nem vonta kétségbe, hogy az előny meglétét az OECD „*cost plus*” módszerének hátterében álló szempont alapján kell értékelni, tehát az alapján, hogy az elszámoló árakat úgy kell megállapítani, hogy a szokásos piaci feltételek mellett alkalmazott árak alakuljanak ki.[46] Ezenkívül a Bizottság határozatából kitűnik, hogy a belga hatóságoknak az említett árak meghatározása érdekében az OECD jelentéseire kellett támaszkodniuk.[47]

83. Ezért számomra úgy tűnik, hogy a Bíróság olyan jogkérdést bírál el, amelynek logikus előfeltevése a szokásos piaci ár elvének a nemzeti jogba való beillesztése. Amennyiben valamely tagállam úgy döntött, hogy a nemzeti jogába beépít egy, az integrált társaságok adóköteles nyereségének meghatározására szolgáló, az OECD „*cost plus*” módszeréhez hasonló módszert, *amelynek célja ily módon az, hogy e társaságokat az általános rendszer alkalmazásából eredőhöz hasonló alapon adóztassák*, ez az állam gazdasági előnyt biztosít az említett társaságok számára, amennyiben az említett módszerbe olyan rendelkezéseket foglal bele, amelyek azzal a hatással járnak, hogy enyhítik az említett rendszer alapján általuk általában viselendő adóterhet.

84. Ugyanakkor pusztán a Forum 187 ítéletre történő téves hivatkozás véleményem szerint nem alkalmas arra, hogy alátámassza a Törvényszék szokásos piaci ár elvének jogi alapjára vonatkozó okfejtésének következetlenségét vagy ellentmondásosságát, mivel az nem képezi a megtámadott ítéletben kifejtett érvelés szükséges alátámasztását.

85. Ami a második kifogást illeti, előzetesen meg kell jegyezni, hogy az FFT a megtámadott ítélet 152. és 153. pontjára hivatkozik, amelyekben a Törvényszék lényegében azt mondta ki, hogy a Bizottság álláspontjának a tárgyaláson történő állítólagos megváltoztatása („a szokásos piaci ár elve a nemzeti jog által előírt rendes adózási rendszer szerves része”) mindenesetre nem kérdőjelezheti meg azt a megállapítást, amely szerint a vitatott határozatból kitűnik, hogy a szokásos piaci ár elvét „a nemzeti adóintézkedés EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott vizsgálata során érvényesítik”.

86. Ami azt a kérdést illeti, hogy nem került sor annak vizsgálatára, hogy a Bizottság álláspontjának megváltoztatása milyen hatással van annak megalapozottságára, hogy a vitatott határozatban a Bizottság a szokásos piaci ár elvének jogi alapját illetően levont következtetéshez

[45] *Moniteur belge*, 1983. január 13.

[46] Léger főtanácsnok Belgiuum és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:89).

[47] A Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról szóló, 2003. február 17-i 2003/757/EK bizottsági határozat (HL 2003. L 282., 25. o.) (95) preambulumbekezdése. E tekintetben a Bizottság a code belge des impôts sur les revenus 1992-re (a jövedelemadóról szóló 1992. évi belga törvénykönyv) vonatkozó kommentár 26/48. pontjára hivatkozik.

lényegében hasonló következtetés alátámasztása érdekében a Forum 187 ítéletre hivatkozzon, rá kell mutatni, hogy az FFT nem állíthatja, amint azt tette, hogy egyrészt a Bizottság megváltoztatta a vitatott határozatban elfogadott álláspontját, másrészt pedig, hogy a Törvényszék tévesen hagyta figyelmen kívül az említett érvet. Egyetértek ugyanis a megtámadott ítélet 153. pontjában szereplő elemzéssel, amely szerint a Bizottság nem jogosult arra, hogy a tárgyalás során módosítsa a vitatott határozatban képviselt álláspontot.[48] Ebből következik, hogy a Törvényszék nem építhette be az érvelésébe a tárgyaláson előadott érvet.

87. Ami a szokásos piaci ár elvének eredetéről a megtámadott ítéletben kialakított homályos képet illeti, számomra úgy tűnik, hogy az FFT ezen ítéletnek nem csupán a 152. és 153. pontjára, hanem a 150., 151. és 161. pontjára is hivatkozik. Ezen indokokkal a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy azok az érvek, amelyek arra vonatkoznak, hogy a vitatott határozat nem jelöli meg a szokásos piaci ár elvének jogalapját, és azt pontatlanul „az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elvének" minősíti, nem alkalmasak a megtámadott ítélet 140–148. pontjában szereplő érvelés megcáfolására.

88. A Törvényszék különösen úgy ítélte meg, hogy a vitatott határozat a szokásos piaci ár elvét az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti vizsgálat keretében alkalmazható „eszközként", valamint az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elveként jellemezte, amely a Szerződés fent említett rendelkezésének „hatálya alá" tartozik (és nem annak „részét képezi").

89. Márpedig számomra úgy tűnik, hogy a 150–153. és a 161. pont teljes mértékben összhangban áll azokkal az okfejtésekkel, amelyeket a Törvényszék többek között a megtámadott ítélet 141. pontjában a szokásos piaci ár elvének jogi alapjára vonatkozóan fejt ki. Következésképpen, mivel a jelen ügyben nem lehet arra hivatkozni, hogy a Törvényszék érvelése következetlen és ellentmondásos lenne, e második kifogásnak véleményem szerint nem lehet helyt adni.

90. E megfontolások összességére tekintettel úgy vélem, hogy a második jogalap második részét el kell utasítani.

B. Az első jogalapról

1. A felek érvei

91. Az első jogalap első részében az FFT azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta az annak vizsgálatát lehetővé tevő jogi kritériumot, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat a transzferárakra vonatkozó olyan módszert hagyott-e jóvá, amely túlterjed az e módszerrel együtt járó pontatlanságokon.[49] Az FFT véleménye szerint a díjazásának kiszámítására vonatkozóan a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban elfogadott módszert érintő hibák az FFT-nek az e határozatban említett tevékenységeihez kapcsolódó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételezett nyereségének meghatározása érdekében használt, ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapvető félreértésén alapulnak. Különösen szem előtt kell tartani, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer nem egy adott társaság valamennyi

[48] Az FFT állításával ellentétben az 1998. június 25-i British Airways és társai kontra Bizottság ítélet (T-371/94 és T-394/94, EU:T:1998:140) 117. pontja, amelyre a Törvényszék a megtámadott ítélet 153. pontjában e következtetés alátámasztása érdekében hivatkozik, nem mondja ki, hogy a Bizottság szóbeli nyilatkozatai, amelyek a tárgyaláson módosítják a vitatott határozat indokolását, mégis figyelembe vehetők a Törvényszék érvelésében.

[49] Az FFT ily módon a Törvényszék által a megtámadott ítélet 188–286. pontjában a Bizottság fő érvelése keretében, valamint ezen ítélet 287–299. pontjában a másodlagosan megfogalmazott érvelés keretében végzett elemzést vitatja.

tevékenységét érinti, hanem kizárólag azt a tevékenységet, amelynek tekintetében a szokásos piaci ár elvének megfelelő nyereséget meg kívánják határozni. Mivel az FFT más tevékenységeket is folytat, azok tehát nem relevánsak az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása szempontjából.

92. Az FFT hangsúlyozza, hogy a Törvényszék nem állapíthatta meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat olyan módszert hagyott jóvá, amely túllépte az e területen – a pénzügyi ügyletek összetettségére és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával együtt járó szubjektivitási elemre figyelemmel – szükségképpen elismerendő széles mérlegelési mozgásteret. A Bizottság ugyanis köteles bizonyítani, hogy a feltételezett módszertani hibák a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményhez képest jelentős eltérést eredményeznek.

93. A Törvényszék azáltal, hogy nem vette figyelembe azon mérlegelési mozgástér terjedelmét, amelyet a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat kidolgozása során el kell ismerni, tévesen alkalmazta a jogot a Bizottság által hivatkozott első, második és negyedik hiba vizsgálata során, amikor a Bizottság által előadott kifogásokat elfogadva megállapította, hogy e határozat előnyt biztosított az FFT számára.

94. Az első állítólagos hibát illetően, amely egy integrált társaság tőkéjének a társaság különböző tevékenységeinek megfelelő felbontásának lehetőségére vonatkozik, az FFT lényegében úgy véli, hogy a Törvényszék több hibát is elkövetett, amikor elfogadta a Bizottság következtetéseit, és úgy ítélte meg, hogy az FFT-nek az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából a teljes számviteli saját tőkéjét kellett volna felhasználnia. A második állítólagos hibát illetően, amely a feltételezett szavatolótőkének az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységeihez kapcsolódó kockázatok ellentételezése tekintetében nyereségszint mutatóként történő figyelembevételére vonatkozik, az FFT előadja, hogy nem releváns, hogy e tőke nem képez jogot a szóban forgó társaság nyereségéhez, illetve a társaság által viselt kockázatok ellentételezéséhez. Ami az FFT finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazásának kiszámítása során az FFT FFNA-ban és FFC-ben fennálló részesedésének figyelmen kívül hagyásához kapcsolódó negyedik hibát illeti, a Törvényszék megtámadott ítélet 274. pontjában szereplő elemzése két szempontból is téves jogalkalmazást tartalmaz, nevezetesen a bizonyítási teher megfordítását, valamint azt az állítást, amely szerint az FFT említett leányvállalatokban fennálló részesedésének kizárása nem teszi lehetővé az FFT megfelelő összehasonlítását a piacon működő más vállalkozásokkal.

95. A Bizottság ezzel szemben arra hivatkozik, hogy az első jogalap első részét elfogadhatatlannak kell nyilvánítani. Az ügy érdemét illetően az FFT által előadott valamennyi érvet vitatja, és ezért úgy véli, hogy e részt el kell utasítani.

96. Az első jogalap második részében az FFT úgy véli, hogy a Törvényszék tévedett, amikor kizárólag az FFT-re gyakorolt adójogi hatásokat vette figyelembe annak eldöntése érdekében, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti előnyt biztosít-e. Ezáltal a Törvényszék nem vette megfelelően figyelembe e határozat Fiat/Chrysler csoportra gyakorolt hatásainak csoporton belüli és határokon átnyúló dimenzióját. A megtámadott ítélet, pontosabban annak 317. és 318. pontja ezért a hibák két csoportját tartalmazza. Először, a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy az FFT nem bizonyította az előnynek a csoport szintjén történő „semlegesítését”. Másodszor, a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a csoporthatást a gazdasági előny fennállásának vizsgálata során figyelmen kívül lehetett hagyni. Ez utóbbi tekintetben az FFT előadja, hogy a csoporthatás figyelmen kívül

hagyásával a Törvényszék olyan álláspontot fogadott el, amely összeegyeztethetetlen azon saját állításával, amely szerint az FFT javára fennálló minden előny a teljes Fiat/Chrysler csoport javára fennálló előnyt jelent.

97. A Bizottság úgy véli, hogy az első jogalap második részét hatástalannak kell nyilvánítani, vagy mindenesetre érdemben el kell utasítani, mivel az FFT által e rész alátámasztása érdekében előadott érveket nem lehet elfogadni.

2. Az első részről

a) Az elfogadhatóságról

98. A Bizottság úgy véli, hogy az első jogalap első része teljes egészében elfogadhatatlan, mivel az FFT a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozattal jóváhagyott előzetes transzferár-megállapodásban a Bizottság által azonosított módszertani hibák új tény vagy új érvelés alapján történő felülvizsgálatát kívánja elérni.

99. E tekintetben a Bizottság rámutat, hogy az FFT fő kifogása arra irányul, hogy a Törvényszék a vitatott határozat Bizottság általi értékelésének vizsgálata során nem vette figyelembe azt, hogy az FFT két elkülönült tevékenységet folytat, tudniillik a finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási funkcióival kapcsolatos kockázatok vállalását és a csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási szolgáltatások nyújtását. A Bizottság, miközben elismeri, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség hosszan hivatkozott a Törvényszék előtt arra, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernek az előzetes transzferár-megállapodásban történő alkalmazásával kapcsolatban a Bizottság által megfogalmazott módszertani kifogások nem megalapozottak, hangsúlyozza, hogy e tagállam soha nem alkalmazta a fent említett különbségtételt. Ebből következik, hogy a jelen fellebbezésben az FFT nem az előny fennállásának a jelen ügyben történő vizsgálatára szolgáló jogi kritérium téves alkalmazására vonatkozó jogkérdést vet fel, hanem inkább e kritérium alkalmazását kifogásolja egy olyan *feltételezett tény* miatt, amelyet soha nem terjesztettek a Törvényszék elé.

100. Még ha feltételezzük is, hogy megfogalmazható olyan állítás, amely szerint ez a feltételezett tény kitűnik a Törvényszékhez benyújtott dokumentumokból, a Bizottság szerint úgy kell tekinteni, hogy a jelen rész olyan okfejtésen alapul, amely nem csupán a Törvényszék előtti eljárás során felhozott érvelés kiegészítését képezi, hanem teljesen új érvnek minősül.

101. Előzetesen röviden emlékeztetni kell azokra az elvekre, amelyeket a Bíróságnak figyelembe kell vennie ahhoz, hogy a Bizottság által felhozott elfogadhatatlansági kifogásról határozni tudjon.

102. A Bizottság álláspontja lényegében azon az állandó ítélkezési gyakorlaton alapul, amely szerint a Bíróság hatásköre azon jogi megoldás értékelésére korlátozódik, amelyet a Törvényszék előtt megvitatott jogalapok és érvek tekintetében alkalmaztak, ezért főszabály szerint nem engedhető meg, hogy valamely fél először a Bíróság előtt hozzon fel olyan jogalapot, amelyet nem terjesztett a Törvényszék elé, mivel ez azt jelentené, hogy a Törvényszék által eldöntött jogvitán túlterjedő jogvitával fordulhatna a Bírósághoz. [50]

[50] 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

103. Amint azt az FFT válaszában megjegyzi, a Bíróság több alkalommal kimondta azt is, hogy valamely fellebbező a fellebbezésében jogosult olyan jogalapokra hivatkozni, amelyek a megtámadott ítéleten alapulnak és az előbbi jogi megalapozottságának kifogásolását célozzák.[51] Teljes mértékben lehetséges tehát, hogy a fellebbezés keretében kifejtett jogi érvelés eltérjen az első fokon kifejtettektől,[52] mivel ilyen esetben a fellebbezés jogalapjai nem a Bizottság határozata, hanem a Törvényszék ítélete alapján kerülnek megfogalmazásra.

104. A jelen ügyben, még ha feltételezzük is, amint azt a Bizottság állítja, hogy az első jogalap első része az elsőfokú eljárásban hivatkozott tényekhez, illetve az elsőfokú eljárás során kifejtett érveléshez képest „új tényen” vagy „új érvelésen” alapul, ez önmagában nem elegendő ahhoz, hogy azt elfogadhatatlannak lehessen nyilvánítani.

105. E rész értelmezéséből kitűnik ugyanis, hogy az FFT azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen támasztotta alá a vitatott határozat azon következtetését, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat a transzferárak meghatározásának olyan módszerét hagyta jóvá, amely *meghaladta az e módszerrel járó pontatlanságokat*. Közelebbről, az FFT úgy véli, hogy a szóban forgó transzferárak meghatározását érintő állítólagos hibák Törvényszék általi elemzése az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapvető félreértéséből ered. E módszer célja nem a vállalkozás *teljes* tevékenységéhez kapcsolódó nyereség szintjének, hanem kizárólag e vállalkozás azon tevékenységhez kapcsolódó nyereség szintjének a meghatározása, *amelynek tekintetében a szokásos piaci feltételek melletti nyereséget meg kívánják állapítani*. Ebbe az összefüggésbe illeszkedik az FFT azon érve, amely azt kifogásolja, hogy a Törvényszék nem vette figyelembe az e társaság által folytatott két különálló tevékenységet.

106. Másként fogalmazva, az FFT e részben olyan érvekre kíván hivatkozni, amelyek magán a megtámadott ítéleten alapulnak,[53] és azt célozzák, hogy annak jogi megalapozottságát kifogásolják. Pontosabban az FFT az annak eldöntése érdekében igénybe vett jogi kritérium Törvényszék általi alkalmazását kérdőjelezi meg, hogy a szóban forgóhoz hasonló feltételes adómegállapítási határozat gazdasági előnyt biztosít-e. Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az a kérdés, hogy a Törvényszék helyesen alkalmazott-e egy olyan jogi kritériumot, mint a szokásos piaci ár elve, olyan jogkérdés, amely a fellebbezés szakaszában a Bíróság általi felülvizsgálat tárgyát képezheti.[54]

107. A fenti megfontolásokra figyelemmel úgy vélem, hogy az első jogalap első részét nem lehet eleve teljes egészében elutasítani, ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy nyilvánítsa azt elfogadhatónak, amennyiben e rész a Törvényszék által az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer jelen ügyben történő alkalmazását illetően a vitatott határozatban követett érvelés jóváhagyása során elkövetett hibára vonatkozik.

[51] 2020. március 19-i ClientEarth kontra Bizottság ítélet (C-612/18 P, nem tették közzé, EU:C:2020:223, 15. pont).

[52] Lásd: 2014. június 19-i FLS Plast kontra Bizottság ítélet (C-243/12 P, EU:C:2014:2006, 47. és 48. pont).

[53] Meg kell jegyezni ugyanis, hogy az FFT által előadott valamennyi érv a megtámadott ítélet egy konkrét pontjára hivatkozik.

[54] A magánhitelező kritériumát illetően lásd: 2017. szeptember 20-i Bizottság kontra Frucona Košice ítélet (C-300/16 P, EU:C:2017:706, 10–31. pont).

b) A megalapozottságról

1) Előzetes észrevételek

108. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy annak meghatározása érdekében, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosít-e az FFT-nek, a Törvényszék a megtámadott ítélet 141. pontjában jelezte, hogy „a Bizottság az ilyen integrált vállalkozás említett adóintézkedésből fakadó adóterhét összehasonlíthatja a nemzeti jog hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét piaci feltételek mellett kifejtő vállalkozásra vonatkozó általános adózási szabályainak alkalmazásából következő adóteherrel”. A Törvényszék ezt követően ezen ítélet 143. pontjában pontosította, hogy ha a vizsgált adóintézkedés révén a nemzeti hatóságok elfogadták a csoporton belüli ügylet bizonyos árszintjét, „az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a Bizottság számára, hogy megvizsgálja, hogy ez az árszint megfelel-e annak, amelyet piaci feltételek között érvényesítettek volna, annak ellenőrzése céljából, hogy ebből a szóban forgó vállalkozás költségvetésére rendszerint nehezedő terhek enyhítése következik-e, ily módon az említett cikk értelmében vett előnyt biztosítva a vállalkozás számára”. A szokásos piaci ár elve ily módon a Törvényszék szerint olyan „eszközt” vagy „kiindulópontot” jelent, amely lehetővé teszi a Bizottság számára annak eldöntését, hogy egy integrált társaság a transzferárait meghatározó adóintézkedés alapján az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt élvez-e.

109. Amint az a megtámadott ítélet 196. pontjából kitűnik, a szokásos piaci ár elvének a Bizottság általi alkalmazása a jelen ügyben az előny fennállásának megállapításához vezetett annak alapján, hogy az FFT díjazásának a luxemburgi adóhatóságok által jóváhagyott számítási módszere több hibát is tartalmazott, amelyek egyrészt a megfizetendő tőkeösszegekre, másrészt pedig az alkalmazandó megtérülési rátára vonatkoztak.

110. A Törvényszék ezen ítélet 197–199. pontjában pontosította, hogy a Bizottság által azonosított öt hiba a következőkre vonatkozott: először is, a tőke három, különböző megtérülési ráta alá eső részre bontása; másodszor, a feltételezett szavatolótőke nyereségszint mutatóként való felhasználása; harmadszor – még azt feltételezve is, hogy e felhasználás megengedett – a Bázel II. keretrendszer analógia útján történő alkalmazása az FFT feltételezett szavatolótőkéje szintjének meghatározása céljából; negyedszer, az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedések levonása, ötödször pedig a megfizetendő tőkeösszeg megtérülési rátája, amelyet a CAPM alapján 6,05%-ban számítottak ki.

111. A Törvényszék végül az említett ítélet 264–284. pontjában megvizsgálta a Luxemburgi Nagyhercegségnek a Bizottság által megállapított első, második és negyedik hibára vonatkozó érveit. Az e vizsgálatból levont következtetéseket figyelembe véve a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy elemzését nem szükséges kiterjeszteni a Bizottság által megállapított harmadik és ötödik hibára vonatkozó érvek megalapozottságára.

112. A Bíróságnak a meghozandó ítéletében tehát azt kell meghatároznia, hogy a Törvényszék helyesen erősítette-e meg a Bizottságnak az általa azonosított első, második és negyedik hibára vonatkozó következtetéseit.

113. E tekintetben mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a felek közötti véleménykülönbség nem érinti sem a Bizottság által a jelen ügyben alkalmazott módszer célját, sem annak tartalmát. Nem vitatott ugyanis, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer két integrált társaság között kötött *ügyletek* transzferárának meghatározására irányul, és három lépést foglal magában. Az első

lépést azon *tevékenység* meghatározása jelenti, amelynek tekintetében a szokásos piaci árat meg kívánják állapítani. A második egy – *nyereségszint mutatónak* nevezett – megfelelő alap kiválasztásából áll. A harmadik lépésben erre a mutatóra az összehasonlítható szabadpiaci ügyletek során megfigyeltnek megfelelő *megtérülési rátát* alkalmaznak.

114. A felek azonban eltérő álláspontot képviselnek a releváns nyereségszint mutató kiválasztását illetően. Míg az FFT úgy véli, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megalapozottan fogadta el nyereségmutatóként a bankoktól megkövetelt szavatolótőkét, a Törvényszék megerősítette a vitatott határozatban megjelölt első, harmadik és negyedik hiba fennállását annak alapján, hogy éppen ellenkezőleg, az FFT teljes számviteli saját tőkéjét kell figyelembe venni, amely magában foglalja az FFT-nek a csoport egyes leányvállalataiban fennálló tőkéjét is. Ezáltal a Törvényszék az FFT szerint nem vette megfelelően figyelembe azt a mérlegelési mozgásteret, amellyel a luxemburgi adóhatóság a transzferárak jóváhagyása során rendelkezik.

2) Értékelés

115. Az FFT által amiatt felhozott kifogások megalapozottságára vonatkozó elemzés megkezdése előtt, hogy a Törvényszék nem tartotta tiszteletben azt a mérlegelési mozgásteret, amellyel a nemzeti hatóságok az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerhez hasonló módszerek alkalmazása során rendelkeznek, álláspontom szerint két pontosítást kell megfogalmazni.

116. A Törvényszék által végzett bírósági felülvizsgálatot illetően a Törvényszék a megtámadott ítélet 207. pontjában úgy ítélte meg, hogy az általa végzett felülvizsgálat „annak ellenőrzésére irányul, hogy a [vitatott] határozatban azonosított hibák, amelyek alapján a Bizottság megállapította az előny fennállását, *meghaladják-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat*”.[55] Másként fogalmazva, a Törvényszéknek azt kellett ellenőriznie, hogy a Bizottság bizonyította-e, hogy az általa azonosított módszertani hibák nem teszik lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény megbízható megközelítését amiatt, hogy e hibák az adóköteles nyereség csökkenését eredményezték a nemzeti jog általános adózási szabályainak alkalmazásából következő adóteherhez képest. A Törvényszék bírósági felülvizsgálatának e leírásával véleményem szerint egyet kell érteni, mivel az összhangba hozza az annak biztosítására irányuló követelményt, hogy az állami támogatásnak minősítés kizárólag az érintett állami intézkedés hatásaitól függjön, valamint azt a követelményt, hogy a transzferár-meghatározási módszerek megközelítő jellege miatt mérlegelési mozgásteret biztosítson a nemzeti adóhatóságok számára.

117. A nemzeti adóhatóságokat az ezen vizsgálat keretében megillető mérlegelési mozgásteret illetően a Törvényszék a megtámadott ítélet 204. pontjában jelezte, hogy „a tagállam mérlegelési mozgástérrel rendelkezik a transzferár jóváhagyása terén”, valamint, hogy „e mérlegelési mozgástér azonban nem eredményezheti azt, hogy megfosztják a Bizottságot az annak ellenőrzésére irányuló hatáskörétől, hogy a transzferárak ne vezessenek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny biztosításához”, hozzátéve ezt követően, hogy „[*e]bben az összefüggésben* a Bizottságnak figyelembe kell vennie azt, hogy a szokásos piaci ár elve lehetővé teszi számára annak vizsgálatát, hogy a tagállam által jóváhagyott transzferár megfelel-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének, valamint hogy az e vizsgálattal összefüggésben esetlegesen megállapított eltérés nem haladja-e meg az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat”.[56]

[55] Kiemelés tőlem.

[56] Kiemelés tőlem.

118. Ezért szükségesnek tartom az e pont FFT által fellebbezésében előadott azon olvasatának megcáfolását, amely szerint a nemzeti adóhatóság a feltételes adómegállapítási határozatok elfogadása során szükségszerűen *széles* mérlegelési mozgástérrel rendelkezik, és ebből elkerülhetetlenül szubjektív elem következik a transzferárak meghatározására szolgáló módszereknek az egyedi esetekben történő alkalmazási módját illetően. Meggyőződésem ugyanis, hogy az említett pontot egyszerűen úgy kell értelmezni, hogy a nemzeti adóhatóságok a transzferár-meghatározási módszerek *megközelítő jellege* miatt mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, amelyet a megtámadott ítéletben egyáltalán nem minősítettek „szélesnek”.

119. Ennek pontosítását követően meg kell vizsgálni az FFT azon kifogásának megalapozottságát, amely szerint a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a luxemburgi adóhatóság által az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során a Bizottság szerint állítólag elkövetett három hiba nem teszi lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény megbízható megközelítését.

120. Az első hibát illetően, amely az FFT tőkéjének három részére bontására vonatkozó döntéssel kapcsolatos, a Törvényszék két okból hagyta helyben a Bizottság következtetéseit. Először, a tőke megosztása valószínűleg nem felelt meg az FFT tevékenységei differenciálásával kapcsolatos követelménynek.[57] Másodszor, e megosztás az FFT saját tőkéje felhasználásának tisztán mesterséges elemzésén alapult.[58]

121. Ezen indokokat illetően az FFT fő kifogása a megtámadott ítélet 235. pontjára vonatkozik, amelyben a Törvényszék mindenekelőtt rámutat, hogy „a saját tőke három, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott kategóriája a kockázatok díjazására, a holdingtevékenység díjazására, valamint a funkciók díjazására vonatkozik”, majd azt a következtetést vonta le, hogy „[ez utóbbi] rész tehát megfelel az FFT szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat tárgyát képező *valamennyi* tevékenységének”.[59] Az FFT szerint a Törvényszék figyelmen kívül hagyta, hogy *két különálló tevékenységet* végez, amelyeket két különböző módon kell díjazásban részesíteni, tudniillik először is harmadik felek vagyoni eszközeinek birtoklását (amelynek díjazását a „kockázat-ellentételezés” jelenti), másodszor pedig a Fiat/Chrysler csoporton belüli hitelezést (amelynek díjazását a „feladatteljesítés ellentételezése” jelenti), így a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy az FFT tőkéjét nem kellett volna felosztani a szokásos piaci ár elvének kiszámításához. Mivel az FFT két különálló tevékenységet végez, a Törvényszék nem tekinthette úgy sem, ahogy azt a 238. és 239. pontban tette, hogy az FFT saját tőkéjének egészét kell ellentételezni, megosztás nélkül, azzal az indokkal, hogy e teljes saját tőke ki van téve a kockázatoknak, és rendelkezésre áll e társaság fizetőképességének fenntartása céljából.

122. Nem kétséges, hogy az FFT érvelése főszabály szerint megfelel az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer logikájának. Amint azt a fentiekben kifejtettem, a jelen fellebbezési eljárás felei egyetértenek abban, hogy e módszer első lépése azon *tevékenység* meghatározásából áll, amelyre vonatkozóan a szokásos piaci árat meg kívánják állapítani. Ugyanakkor úgy vélem, hogy ezen érvelés előfeltevését, vagyis azt, hogy az FFT két elkülönült tevékenységet folytat, nem bizonyították a jogilag megkövetelt módon.

[57] A megtámadott ítélet 231–236. pontja.

[58] A megtámadott ítélet 237–246. pontja.

[59] Kiemelés tőlem.

123. E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy az ügy irataiból kitűnik, hogy az FFT-nek nyilvánvalóan nehézséget okoz a fellebbezésében hivatkozott „harmadik felek vagyoni eszközei birtoklásának” meghatározása. Arra az esetre, ha az FFT olyan tevékenységre kívánna hivatkozni – és véleményem szerint ez a helyzet –, amely a csoporthoz tartozó egyéb társaságoknak nyújtott finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási szolgáltatások keretében történő kockázatvállalásban áll, egyetértek a Bizottság azon álláspontjával, amely szerint az ilyen tevékenység és az ugyanazon finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási szolgáltatások nyújtása közötti különbségtétel nem helyénvaló, mivel ugyanazon tevékenység (vagy az OECD irányelvek szóhasználatával élve „funkció”) két ágáról van szó.

124. Az FFT fő érve, valamint az ahhoz logikailag kapcsolódó érvek tehát álláspontom szerint megalapozatlanok.

125. Ami azt az indokot illeti, amely szerint az FFT tőkéjének megosztása az FFT saját tőkéje felhasználásának tisztán mesterséges elemzésén alapult, az FFT előadja, hogy a Törvényszék nem állapíthatta meg megalapozottan, amint azt a megtámadott ítélet 241. pontjában tette, hogy „a saját tőke FFT tevékenységeinek megfelelő megosztása nem veszi figyelembe azt, hogy adóköteles nyeresége változni fog a kölcsön költségeitől függően, amelyek pedig többek között tőkéjének méretétől függenek”. Az FFT véleménye szerint a Törvényszék figyelmen kívül hagyta, hogy amennyiben a hitelező tőkéjének összege a kockázatai fedezéséhez észszerűen elegendő szint fölé emelkedik, a kölcsön költségeinek a tőkeemelésből eredő bármely további csökkenése minimális vagy nulla. A Törvényszéknek felül kellett volna vizsgálnia a vitatott határozatot, mivel abban a Bizottság nem vizsgálta meg, hogy az FFT-nek a feltételezett szavatolótőkét meghaladó tőkéje ténylegesen növelte-e a megtérülését. Ezzel véleményem szerint az FFT egy olyan általános állítás megfogalmazására szorítkozik, amely számomra önmagában nem tűnik elegendőnek annak bizonyításához, hogy a megtámadott ítélet 241. pontja pontatlan előfeltevésből indul ki. Ezt az érvet ezért el kell utasítani.

126. Az FFT vitatja a Törvényszék által azon következtetés alátámasztása érdekében a teljesség kedvéért előadott érvet is, amely szerint az FFT tőkéjének a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által jóváhagyott második része (az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedés) a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazás kiszámítása céljából nem különböztethető meg az elsőtől. Közelebbről, az FFT szerint nem pontos azt állítani, hogy az anyavállalatnak a leányvállalatokban fennálló részesedései a csoporton belüli kölcsön helyetti tőkejuttatásként is felfoghatók, amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 245. pontjában megállapította. Álláspontom szerint, mivel az FFT nem vitatja a megtámadott ítélet 244. pontjában szereplő azon *fő* megállapítást, amely szerint az FFT-nek az FFNA-ban és az FFC-ben fennálló részesedései nem választhatók le az első részről, mivel az FFT fizetésképtelensége esetén azok is ki vannak téve a kockázatoknak, e kifogást hatástalannak kell tekinteni.

127. Az FFT által előadott azon érvet illetően, amely szerint a számviteli saját tőke FFT nyereségszint mutatójaként való felhasználása nem megfelelő, mivel könnyen manipulálható, a Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy ez az érv elfogadhatatlan, mivel nem a megtámadott ítélet ellen irányul.

128. A második hibát illetően, amely abban áll, hogy a feltételezett szavatolótőkét vették figyelembe nyereségszint mutatóként, az FFT azt kifogásolja, hogy a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy e tőke nem minősíthető így, mivel „nem képez jogot az érintett jogalany nyereségéhez,

illetve az jogalany által viselt kockázatok ellentételezéséhez”.[60] Ha ez így lenne, ki lenne zárva a nyereségszintnek az OECD irányelvek[61] által elfogadott számos mutatója, mint például az értékesítések, a működési kiadások és a működési eszközök. Márpedig úgy vélem, hogy a megtámadott ítélet következő pontjának eleje („[m]ásodsorban, a Bizottság azon elsődleges értékelését illetően, amely szerint téves az a […] döntés, hogy figyelembe veszik az FFT feltételezett szavatolótőkéjét”)[62] csak a Törvényszék által az említett ítélet 255. pontjában megfogalmazott értékeléshez kapcsolódó bevezető megállapítás. E megállapítással a Törvényszék álláspontom szerint nem a „nyereségszint mutatónak” történő minősítés szükséges feltételét kívánta kifejteni. Következésképpen ezt az érvet véleményem szerint el kell utasítani mint megalapozatlant.

129. Az FFT vitatja továbbá a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 255. pontjában szereplő azon értékelését, amely szerint a feltételezett szavatolótőkét nem lehet figyelembe venni, mivel az „semmilyen kapcsolatban nem áll azzal a nyereséggel, amelyet a befektető követel attól a társaságtól, amelybe befektet”. Az FFT azt állítja, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer nem követeli meg, hogy a nyereségszint mutató „kapcsolatban” álljon e nyereséggel, hanem legfeljebb egy észszerűen megbízható „korrelációt”[63] ír elő.

130. Márpedig a „kapcsolat” és a „korreláció” közötti különbségtétel mesterséges, és véleményem szerint nem érvényteleníthető a Törvényszék értékelését, annál is inkább, mivel – amint arra a Bizottság válaszbeadványában emlékeztet – az OECD irányelvek 2.87 pontja arra utal, hogy a nyereségszint mutatónak tükröznie kell a szóban forgó szervezet által ellátott funkciók értékét, és ennélfogva a nyereséget, amelyet e jogalany elérni képes. Ennélfogva ez az érv sem meggyőző.

131. Végül, ami a negyedik hibát illeti, amely abban áll, hogy az FFT FFC-ben és FFNA-ban fennálló részesedéséhez kapcsolódó tőkét nem vették figyelembe az FFT csoporton belüli finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenységei díjazásának kiszámítása során, az utóbbi mindenekelőtt a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 273. pontjában szereplő azon állítását kérdőjelezi meg, amely szerint helyettesíthető jellege miatt a saját tőke *egésze* ki van téve a kockázatnak, ezért figyelembe kell venni az ilyen díjazás kiszámításába. Az FFT állításával ellentétben a fellebbezés első hibával foglalkozó részének olvasatából egyértelműen kitűnik, hogy az FFT nem terjesztett elő semmilyen érvet azon állításának alátámasztása érdekében, amely szerint a saját tőke helyettesíthető jellege nem képezi akadályát a felbontásának.

132. Ezenkívül az FFT előadja, hogy a Törvényszék által a megtámadott ítélet 274. pontjában tett megállapítás, amely szerint a Luxemburgi Nagyhercegség nem bizonyította, hogy azok a társaságok, amelyekkel az FFT-t a Bizottság összehasonlította, levonták tőkéjükből a leányvállalatokban fennálló részesedéseiket, vagy hogy nincs tudomása arról, hogy a piacon működő pénzügyi intézmények ilyen részesedésekkel rendelkeznek, két vonatkozásban is téves jogalkalmazást tartalmaz.

133. Először is, e megállapítás megfordítja a bizonyítási terhet, mivel a Bizottság feladata annak bizonyítása, hogy a luxemburgi adóhatóság által felhasznált összehasonlítási adatok nem megfelelőek, és nem a tagállam feladata az ilyen felhasználás igazolása. Nem értek egyet ezzel az érvvel. Amint azt a Bizottság a válaszbeadványában megjegyzi, a megtámadott ítélet 274. pontja ugyanis a Luxemburgi Nagyhercegség által az első fokon benyújtott keresetlevelében előadott

[60] A megtámadott ítélet 254. pontja.

[61] Az FFT e tekintetben ezen iránymutatások 2.87 pontjára hivatkozik.

[62] A megtámadott ítélet 255. pontja.

[63] A Larousse szótár úgy határozza meg a korrelációt, mint a „szükséges függőség által összekötött két tény közötti viszony[t]”.

azon érvre válaszol, amely arra irányult, hogy az e tagállam által összegyűjtött, 28 rendszerszinten jelentős bankra vonatkozó konszolidált adatok alapján vitassa a vitatott határozatban tett azon megállapítást, amely szerint az FFT saját tőkéjének szintje jogilag nem tett lehetővé levonást.[64] Az említett 274. pontban a Törvényszék csupán jóváhagyja a Bizottság azon megközelítését, hogy az Európai Bankhatóság által meghatározott tőkeáttételi átlagra támaszkodik. A bizonyítási teher ily módon megállapítható megfordításának hiányában ez az érv véleményem szerint nem fogadható el.

134. Másodszor, az FFT megkérdőjelezi a megtámadott ítélet 274. pontjában szereplő megállapítás azon előfeltevését, amely szerint nem lehet konszolidált alapon értékelni egy összehasonlítható független társaság által gyakorolt tevékenység jövedelmezőségét, ha csak a konszolidált adatok állnak rendelkezésre. Ellenkezőleg, az FFT szerint nincs akadálya az ilyen értékelés elvégzésének. Számomra úgy tűnik, hogy ennek az érvnek nem lehet helyt adni, mivel észszerűen feltételezhető, amint azt a Bizottság a válaszbeadványában megjegyzi, hogy a konszolidált adatok e célra csak akkor használhatók fel, ha az összehasonlítható társaság valamennyi leányvállalata ugyanazon tevékenység keretében ugyanazokat a funkciókat látja el.

135. A fentiekre figyelemmel azt javaslom, hogy a Bíróság teljes egészében utasítsa el az első jogalap első részét, mivel a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy az FFT által folytatott finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási tevékenység díjazásának kiszámítása során elkövetett, a Bizottság által a vitatott határozatban megjelölt három hiba nem tette lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény megbízható megközelítését, és ily módon alapul szolgálhatott az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti előny fennállásának megállapításához. E tekintetben hangsúlyozom, hogy az FFT nem vitatja a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 283. pontjában szereplő azon állítását, amely szerint, még ha feltételezzük is, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség által előirányzott megtérülési rátát kell alkalmazni, az ebből eredő FFT díjazás összege jóval magasabb a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat által jóváhagyott összegnél, mivel ezen rátát a saját tőke teljes összegére alkalmazzák, amely azon összeg tízszeresét eredményezi, amelyre az említett rátát zóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alapján alkalmazták.

3. A második részről

a) A hatásosságról

136. A Bizottság szerint az első jogalap második részének állítólagos hatástalan jellege abból következik, hogy az a megtámadott ítéletnek nem a 316. pontjára vonatkozik, amely a fő indokolást fejti ki, amelynek alapján a Törvényszék elutasította azt az érvet, amely szerint a Bizottság az előny fennállását a csoport szintjén volt köteles bizonyítani.

137. Emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott ítélet 316. pontjában a Törvényszék mindenekelőtt kiemelte, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség nem terjesztett elő „azt alátámasztó érvet, hogy a Fiat/Chrysler csoport és az FFT nem alkotnak az állami támogatások joga értelmében vett gazdasági egységet”. Ezt követően megállapította, hogy mindenesetre az FFT 100%-ban a Fiat SpA irányítása alatt áll, amely a Fiat/Chrysler csoportot is irányítja. Végül a

[64] Lásd a vitatott határozat (285)–(287) preambulumbekezdését.

Törvényszék megállapította, hogy „az FFT számára biztosított bármely előnyt a csoport egésze számára is biztosítják, különösen […] ha ennek eredményeként az FFT a csoport többi társasága részére kedvezőbb kölcsönfeltételeket biztosít, az adóteher őt érintő csökkenése miatt”.

138. Igaz, hogy fellebbezésében az FFT nem vitatja a Törvényszék e megállapításait. Számomra azonban tévesnek tűnik ebből a jelen jogalap hatástalan jellegére következtetni. A Bizottsággal ellentétben ugyanis nem látok okot a Törvényszék megtámadott ítélet 316., 317. és 318. pontjában szereplő érvelésének olyan értelmezésére, amely szerint e pontok közül az első az elsődleges indokolást fejti ki, a két utóbbi pedig pusztán másodlagos értékelést fogalmaz meg. Amint azt bemutattam, a Törvényszék ezen ítélet 316. pontjában megerősítette a Bizottság azon megállapítását, amely szerint az FFT és a Fiat/Chrysler csoport a szóban forgó támogatás kedvezményezettjei, majd az említett ítélet 317. és 318. pontjában úgy ítélte meg, hogy nem lehet kifogásolni a csoport szintjén fennálló gazdasági előny Bizottság általi értékelésének elmaradását. Ily módon egy *egységes érvelés* két szükséges alkotóeleméről van szó, amely érvelés annak bizonyítására irányul, hogy a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy az FFT és a Fiat/Chrysler csoport az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyben részesült. Ezt az olvasatot véleményem szerint nem gyengíti az ítélet 317. és 318. pontjának elején szereplő „[e]zenkívül”, illetve „[e]gyébként” kifejezések használata, amint azt a Bizottság állítja. [65]

139. Fellebbezésében az FFT azt kifogásolja, hogy a Törvényszék a gazdasági előny fennállására vonatkozó vizsgálat keretében elmulasztotta figyelembe venni a „csoporthatást”, amely a transzferárakra vonatkozó feltételes adómegállapítási határozat által az érintett csoport egészére gyakorolt gazdasági hatások elemzését teszi szükségessé. Amint azt a Bizottság a vitatott határozat (343) preambulumbekezdésében elismerte, „a transzferár megállapítása jellegéből adódóan több mint egy vállalatot érint a csoportban (ha az egyik vállalat áremelést hajt végre, az csökkenti a másik nyereségét)”. Ennélfogva számomra nyilvánvalónak tűnik, hogy amennyiben e résznek helyt adnának, megalapozatlan lenne a Törvényszék azon megállapítása, amely szerint a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy az FFT és a Fiat/Chrysler csoport gazdasági előnyben részesült, és ez a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezését eredményezné.

140. Ilyen körülmények között úgy vélem, hogy az első jogalap második részét hatásosnak kell nyilvánítani.

b) A megalapozottságról

141. Emlékeztetőül, a Törvényszék a megtámadott ítélet 317. pontjában megállapította, hogy még ha feltételezzük is, hogy e tényező releváns a gazdasági előny fennállásának vizsgálata szempontjából, sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az FFT „nem bizonyítják, hogy az utóbbit érintő luxemburgi adócsökkenéseket »semlegesítik« a más tagállamokban történt adónövekedések”. A Törvényszék ezt követően az említett ítélet 318. pontjában pontosította, hogy még ha be is bizonyosodna a „semlegesítés”, ennek alapján nem lehetne úgy tekinteni, hogy az FFT és a Fiat/Chrysler csoport nem részesült előnyben, mivel az előny fennállását „az általános adószabályokhoz képest kell értékelni, így valamely más tagállam adószabályai nem relevánsak”. Ebből a Törvényszék szerint az következik, hogy „amennyiben bizonyítást nyer, hogy egy integrált vállalkozás esetében a valamely tagállam által biztosított adóintézkedés eredményeként

[65] Megjegyzem továbbá, hogy úgy tűnik, hogy a megtámadott ítélet 317. pontjában szereplő „mindenféleképpen” és „még annak feltételezése esetén is” kifejezések, valamint az ezen ítélet 318. pontjában szereplő „még ha ez is lenne a helyzet” kifejezés kizárólag az e két pont közötti logikai viszonyra utal, a 316. pont kizárásával.

csökkent az adóteher ahhoz képest, amelyet e vállalkozásnak az általános adójogszabályok alapján rendesen viselnie kellett volna, a csoport másik tagállamban található másik vállalkozásának adójogi helyzete nincs kihatással az előny fennállására". Ugyanezen okból a Törvényszék elutasította az FFT azon érvét, amely szerint mindenesetre nem részesült előnyben, mivel e bevételei vagy Olaszországban, vagy Luxemburgban adókötelesek voltak.

142. Először a megtámadott ítélet 317. pontja ellen irányuló kifogást fogom tárgyalni, amely lényegében a Törvényszék azon megállapításának megkérdőjelezésére irányul, amely szerint az FFT nem bizonyította a neki nyújtott előny csoport szintjén történő adójogi semlegesítését, majd ezt követően az ezen ítélet 318. pontja ellen irányuló kifogást, amely e semlegesítés *relevanciáját* vitatja az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának értékelése szempontjából.

143. Azon kifogást illetően, amely szerint a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az FFT nem bizonyította, hogy az állítólagosan nyújtott előnyt a csoport szintjén semlegesítik, az FFT először előadja, hogy a megtámadott ítélet 317. pontjában a Törvényszék megfordította a bizonyítási terhet, amikor megkövetelte az FFT-től, hogy bizonyítsa az előny hiányát, ami ellentétes a klasszikus ítélkezési gyakorlattal, amely szerint a Bizottságnak kell bizonyítania az előny fennállását.

144. Véleményem szerint már csupán abból, ha figyelembe vesszük a megtámadott ítélet szerkezetét, arra lehet következtetni, hogy nem ez a helyzet. Meg kell ugyanis jegyezni, hogy a 317. pont ezen ítélet D. címe 4. szakaszának részét képezi. A D. cím, amely „A második, az előny hiányára vonatkozó jogalapcsoportról" címet viseli, négy részből áll, nevezetesen az 1. („Előzetes észrevételek"), a 2. („A Bizottság elsődleges érveléséről, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltért az általános luxemburgi társaságiadó-rendszertől"), a 3. („A Bizottság másodlagos okfejtéséről, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltért az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésétől és a [164/2. sz.] körlevéltől") és a 4. („A csoportszintű előny hiányára vonatkozó jogalapról") szakaszból. Az elsődlegesen kifejtett 2. és a másodlagosan kifejtett 3. szakasz ugyanazt a következtetést tartalmazza, tudniillik azt, hogy a Bizottság megalapozottan vélte úgy, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosít az FFT számára.[66] Ily módon a Bizottság eleget tett az őt terhelő azon kötelezettségnek, hogy bizonyítsa az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását. E körülmények között az FFT-nek és a Luxemburgi Nagyhercegségnek kellett volna bizonyítania – anélkül, hogy ez a bizonyítási teher megfordulását vonná maga után –, hogy ezt az előnyt semlegesítették a csoport szintjén, mivel az FFT adóterhének Luxemburgban történő csökkenését teljes egészében ellensúlyozta a csoporthoz tartozó valamely másik vállalkozás adóterhének egy másik tagállamban történő növekedése. Ennélfogva nem tudok egyetérteni az FFT által előterjesztett első érvvel.

145. Másodszor, az FFT előadja, hogy a megtámadott ítélet 317. pontjában a Törvényszék annak állítására szorítkozott, hogy az FFT semmilyen bizonyítékkal nem szolgált az adójogi semlegesítő hatás Fiat/Chrysler csoport szintjén történő fennállásának alátámasztása érdekében, és ily módon

[66] Lásd a megtámadott ítélet 286. és 299. pontját.

figyelmen kívül hagyta azt a számos érvet, amelyekkel az FFT a Bizottság e következtetésének alapjául szolgáló hibákat és pontatlanságokat kifogásolta.[67] Ebből a Törvényszéket terhelő indokolási kötelezettség megsértése következik.

146. Az FFT szerint ő benyújtott egy, az olasz pénzügyőrségtől származó könyvvizsgálói jelentést, valamint az olasz adóhatóságnak az FFT társasági adójára vonatkozó két értékelő véleményét, amelyek azt állították, hogy az FFT túlértékelte adóköteles nyereségét, és így Luxemburgban túl magas összegű társasági adót fizetett az egyik leányvállalata (Fiat Chrysler Finance S.p.A., a továbbiakban: FCF) részére nyújtott csoporton belüli kölcsönök után kapott kamatok túl magas összege miatt. Egyértelműen kitűnik tehát, hogy vitathatatlanul kapcsolat áll fenn az FFT és az FCF nyeresége között abban az értelemben, hogy az FFT magasabb jövedelme (a magasabb kamatok szedése miatt) az FCF jövedelmének csökkenését eredményezi (a magasabb kamatok fizetése miatt) és fordítva. Ezenkívül az Olaszország és Luxemburg közötti kettős adóztatás elkerülésére irányuló választottbírósági megállapodás alapján indult egyeztetési eljárás azt mutatja, hogy a Luxemburgban adóköteles jövedelem magasabb összege szükségképpen az Olaszországban adóköteles jövedelem alacsonyabb összegével jár.

147. Ezzel az érvvel álláspontom szerint az FFT azt kifogásolja, hogy a Törvényszék *nem* vette figyelembe az FFT számára állítólagosan biztosított előny Fiat/Chrysler csoport szintjén történő adójogi semlegesítésének alátámasztása érdekében első fokon előterjesztett bizonyítékokat. Ha helyesen értelmezem az FFT érvét, meg kell vizsgálni a megtámadott ítélet 317. pontjának releváns mondatát, amely a következőképpen szól: „[…] meg kell állapítani, hogy sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az FFT nem *bizonyítják*, hogy az utóbbit érintő luxemburgi adócsökkenéseket »semlegesítik« a más tagállamokban történt adónövekedések”.[68] Márpedig a „bizonyítani” ige, amelyet a Törvényszék álláspontom szerint körültekintően választott, véleményem szerint egyértelműen azt jelenti, hogy az FFT által előterjesztett bizonyítékokat igenis megvizsgálták, noha azokat az FFT érvének alátámasztására elégtelennek tekintették. E körülmények között a vizsgált érvnek véleményem szerint nem lehet helyt adni, mivel, amint az a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából[69] következik, a Törvényszék – amellett, hogy köteles tiszteletben tartani a bizonyítási teherre és bizonyításfelvételre vonatkozó általános elveket és eljárási szabályokat, valamint nem ferdítheti el a bizonyítékokat – nem köteles kifejezetten indokolni az előtte bemutatott minden egyes bizonyíték bizonyító erejére vonatkozó értékelését, különösen ha azokat érdekteleneknek vagy a jogvita eldöntése szempontjából irrelevánsaknak tartja.[70]

148. A fentiekre tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy utasítsa el az első jogalap második részének első kifogását.

149. Ami az adójogi semlegesség csoport szintjén való figyelembevételének relevanciájára vonatkozó kifogást illeti, először is emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az előny fennállását az általános adószabályokhoz képest kell értékelni, ami kizárja, hogy valamely más tagállam adószabályait figyelembe lehessen venni valamely adóintézkedés által a csoport egészének helyzetére gyakorolt hatás értékelése céljából.

[67] Számomra nyilvánvalónak tűnik, hogy hibáról van szó, és hogy az FFT ezzel szemben a Bizottság azon megállapítására kívánt utalni, amely szerint a Fiat/Chrysler csoportra gyakorolt hatás *nem* semleges. Mindenesetre megállapításra kerül, hogy a Bizottság valójában nem foglalt állást a csoport szintjén történő adójogi semlegesítés kérdésével kapcsolatban. Lásd különösen a vitatott határozat (314) preambulumbekezdését.

[68] Kiemelés tőlem.

[69] Lásd különösen: 2017. január 26-i Bizottság kontra Keramag Keramische Werke és társai ítélet (C-613/13 P, EU:C:2017:49, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[70] E tekintetben rá kell mutatni, hogy a jelen ügyben az FFT nem hivatkozott a bizonyítékok elferdítésére.

150. Megjegyzendő, hogy a Törvényszék e tekintetben a Spanyolország kontra Bizottság ítéletre [71] támaszkodik. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a vitatott intézkedések egyes földek átadásával kapcsolatos adóelőnyökből, valamint a spanyol mezőgazdasági termelők javára – a gázolajár világszintű jelentős növekedésével járó hatások enyhítése érdekében – nyújtott kedvezményes kölcsönökből és garanciákból álltak. A Spanyol Királyság többek között azzal védekezett, hogy ezek az intézkedések nem minősíthetők állami támogatásnak, mivel az így nyújtott előny alacsonyabb volt, mint amelyet más tagállamok mezőgazdasági termelői élveztek az ezen államok által az üzemanyagok területükön történő adóztatásának csökkentése érdekében elfogadott intézkedések alapján. A Bíróság elutasította ezt a jogalapot, megállapítva, hogy „az állami támogatás kedvezményezettjeinek nyújtott előny fogalmát […] *ugyanazon tagállam* más vállalkozásaival, nem pedig más tagállamok vállalkozásaival összehasonlítva kell meghatározni”. [72]

151. Az FFT szerint ez az ítélet nem támasztja alá a Törvényszék következtetését. Noha abból egyértelműen kitűnik, hogy az előny fennállásának vizsgálata nem jelentheti az FFT és a más tagállamokban letelepedett más adóalanyok adójogi helyzetének összehasonlítását, ezzel szemben abból nem lehet arra következtetni, hogy e vizsgálat elvonatkoztathat a csoporthatástól. E tekintetben az FFT lényegében azt állítja, hogy a csoporthatás figyelembevétele annál is inkább kiemelten fontos, mivel, amint arra a Bizottság a vitatott határozat (343) preambulumbekezdésében rámutatott, „a transzferár megállapítása jellegéből adódóan több mint egy vállalatot érint a csoportban”.

152. Felmerül tehát a kérdés, hogy a Törvényszék által a megtámadott ítéletben megállapítottakkal ellentétben a Bizottság köteles volt-e figyelembe venni a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat hatásainak *csoporton belüli és határokon átnyúló dimenzióját*, amikor megvizsgálta, hogy e határozat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosít-e. Ha a Bizottság ezt megtette volna, az FFT szerint megállapíthatta volna a nyereségnek a csoport szintjén történő csökkenését vagy semlegesítését, amely folytán a *tényleges* előny összege alacsonyabb lett volna, mint az azonnal nyilvánvaló előny összege, vagy nullára csökkent volna.

153. Az e kérdésre adandó válaszhoz véleményem szerint szükségképpen fel kell idézni az állami támogatásokra vonatkozó szabályok hatályának egyik korlátját.

154. Köztudott, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése tiltja, hogy a tagállamok bármilyen jogtalan előnyt nyújtsanak. E tilalom indokát a szabad mozgásra vonatkozó uniós szabályok céljával azonosnak kell tekinteni. Ez utóbbiakhoz hasonlóan e tilalom azon szabályozási intézkedések fokozatos megszüntetésével magyarázható, amelyek akadályozhatják a gazdasági szereplők szabad mozgását. [73]

155. Pontosabban, az állami támogatásokra vonatkozó szabályok célja, mint ismeretes, az uniós tagállamok közötti „támogatási háború” *(„subsidies war”)* elkerülése, mivel az a társaságok, valamint az áruk, a szolgáltatások, a munkavállalók és a tőke szabad mozgásának útjában álló akadályok létrehozásához vezetne. [74]

[71] 2004. november 11-i ítélet (C-73/03, nem tették közzé, EU:C:2004:711).

[72] 2004. november 11-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-73/03, nem tették közzé, EU:C:2004:711, 28. pont). Kiemelés tőlem.

[73] Lásd különösen: Biondi A., „The Rationale of State Aid Control: A Return to Orthodoxy”, 12. kötet, CYELS, 2010, 35–52. o.

[74] Lásd: Buendía Sierra J. L. és Smulders B., „The Limited Role of the »Refined Economic Approach« in Achieving the Objectives of State Aid Control: Time for Some Realism”, *EC State Aid Law: Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008.

156. Az állami támogatások nyújtásának tilalma így a tagállam által hozott azon intézkedésekre terjed ki, az adóintézkedéseket is beleértve, amelyek akadályozhatják a nemzeti piacára jutást. Magától értetődik, hogy a társaságok tevékenységére ez utóbbi piacon irányadó – amennyiben adójellegűek, „általános adószabályoknak” nevezett – szabályok csak az említett állam jogrendjének körébe tartozhatnak.

157. E körülmények között a Törvényszék álláspontom szerint helyesen állapította meg, hogy a más tagállamokban hatályban lévő szabályok nem relevánsak a gazdasági előny fennállásának a jelen ügyben történő vizsgálata szempontjából, noha e szabályok a csoport szintjén a nyereség, és ennélfogva az érintett csoport egésze által elért tényleges előny csökkenését vagy semlegesítését eredményezhetik.

158. Véleményem szerint ezt az értelmezést két megállapítás is alátámasztja.

159. Először is, számomra nyilvánvalónak tűnik, hogy valamely tagállamnak a közvetlen adóztatás területén fennálló, az állandó ítélkezési gyakorlat által elismert[75] autonómiája nem biztosítható teljes mértékben, ha az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett vizsgálat céljából figyelembe vett általános adószabályokat nem *kizárólag* az érintett tagállam jogalkotója fogadta el.

160. Másodszor, könnyen belátható, hogy ha valamely tagállam adóhatóságai kötelesek lennének figyelembe venni más tagállamok adójogszabályainak hatását, aligha tudnák értékelni, hogy az elfogadni tervezett feltételes adómegállapítási határozatok gazdasági előnyt biztosítanak-e, és ebből következően az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülnek-e. E körülmények között nem tartom elképzelhetetlennek, hogy e hatóságok úgy reagálnának, hogy valamennyi feltételes adómegállapítási határozat szövegét közlik a Bizottsággal, ami ezen intézmény munkaterhét legalábbis túlzottá tenné.

161. Az FFT által a csoporthatás figyelembevételének alátámasztása érdekében előadott többi érv álláspontom szerint nem alkalmas a fent javasolt értelmezés megkérdőjelezésére.

162. Az FFT szerint e figyelembevétel megfelelne a Törvényszék által a Fútbol Club Barcelona kontra Bizottság ítélet[76] 47. pontjában kimondott elvnek, amely szerint a gazdasági előny fennállását az intézkedés összességében vizsgált hatásai alapján kell értékelni. Márpedig teljes mértékben tudatában vagyok ezen ítélkezési gyakorlat fennállásának. Egyébiránt a Bíróság éppen a fellebbezési szakaszban hozott ítéletben emlékeztetett nemrégiben arra, hogy annak meghatározása érdekében, hogy valamely állami intézkedés állami támogatásnak minősül-e, „az ezen intézkedéshez kapcsolódó valamennyi jogi vagy ténybeli elemet, különösen az abból származó előnyöket és terheket, figyelembe kell venni […], ebből következően pedig az említett intézkedés egészét annak valamennyi sajátos jellemzőjére figyelemmel kell értékelni”.[77]

163. Meg kell azonban jegyezni, hogy a szóban forgó állami intézkedéshez kapcsolódó „jogi elemek” sem ebben az ügyben, sem a Bíróság által említett ítéletek[78] alapjául szolgáló ügyekben nem foglalták magukban egy másik tagállam adószabályait. Ebből következik, hogy a Bizottság által elvégzendő értékelés átfogó jellege a jelen ügyben nem követeli meg annak értékelését, hogy

[75] Lásd például: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-269/09, EU:C:2012:439, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[76] 2019. február 26-i ítélet (T-865/16, EU:T:2019:113).

[77] 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[78] A 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítéletről (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) és a 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítéletről (C-81/10 P, EU:C:2011:811) van szó.

az FFT által Luxemburgban megfizetett társasági adó összegének a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat elfogadása miatti csökkenését egészben vagy részben ellensúlyozza-e a Fiat/Chrysler csoport más társaságai által más tagállamokban megfizetett társasági adó összegének emelkedése.

164. A csoporthatás figyelembevétele az FFT szerint összeegyezhető hét olyan ítélettel is, amelyekben a Bíróság megállapította, hogy az előny ellensúlyozásának lehetősége csak annyiban nem releváns, amennyiben az ilyen ellensúlyozás olyan terhekből származik, amelyek „elkülönültek", és az állami támogatással egy tekintet alá eső adóintézkedéssel „nem függnek össze".[79] A magam részéről úgy vélem, hogy ez az ítélkezési gyakorlat a jelen ügyben nem releváns. Azok a terhek ugyanis, amelyekkel az ezen ítéletekben vizsgált adóintézkedések kedvezményezettjei ellensúlyozni kívánták az ezen intézkedések révén megszerzett gazdasági előnyt, nem egy másik tagállam jogrendjéhez tartozó adójogi szabályok alkalmazásából eredtek.

165. Az FFT hangsúlyozza, hogy érvét alátámasztja, hogy a feltételes adómegállapítási határozat által a Fiat/Chrysler csoport szintjén kifejtett hatások figyelmen kívül hagyása összeegyeztethetetlen a Törvényszék azon állításával, amely szerint az FFT javára fennálló bármely előnyt a csoport egésze számára is biztosítják.[80] Kizárólag a fellebbezés keretében javasolt értelmezés tekinthető ugyanis ez utóbbi állítással összeegyeztethetőnek.

166. Ez a kiegészítő érv sem késztet engem arra, hogy az első jogalap második részére a Bíróság által adandó, általam javasolt választ megváltoztassam.

167. Az FFT ugyanis nem kérdőjelezi meg a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 313. és 316. pontjában szereplő azon megállapítását, amely szerint az FFT vonatkozásában biztosított kedvező adójogi bánásmód kedvezményezettje a Fiat/Chrysler csoport egésze, mivel az FFT és a Fiat/Chrysler csoport gazdasági egységet alkot. Éppen ellenkezőleg, az FFT alapfeltevésként elfogadja a kedvezményezett ezen azonosítását.

168. Ennélfogva az első jogalap második részét véleményem szerint el kell utasítani.

169. E megfontolások fényében azt javaslom, hogy a Bíróság teljes egészében utasítsa el az első jogalapot.

C. A harmadik jogalapról

1. A felek érvei

170. A harmadik jogalap első részében az FFT előadja, hogy a Törvényszék egyszerűen csak jóváhagyta a Bizottság által alkalmazott szokásos piaci ár újszerű és nem megfelelően meghatározott elvét. E megközelítésnek az a közvetlen következménye, hogy megengedi a Bizottságnak, hogy ezen elv terjedelmét tetszése szerint alakítsa, ami jelentős jogbizonytalanságot jelent mind a tagállamok, mind pedig a vállalkozások számára. Ezt a bizonytalanságot fokozza,

[79] A következő ítéletekről van szó: 1961. február 23-i De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra Főhatóság ítélet (30/59, EU:C:1961:2); 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (173/73, EU:C:1974:71); 1999. október 5-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-251/97, EU:C:1999:480); 2004. november 11-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-73/03, nem tették közzé, EU:C:2004:711); 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811); 2009. november 30-i Franciaország és France Télécom kontra Bizottság ítélet (T-427/04 és T-17/05, EU:T:2009:474); 2013. szeptember 16-i British Telecommunications és BT Pension Scheme Trustees kontra Bizottság ítélet (T-226/09 és T-230/09, nem tették közzé, EU:T:2013:466).

[80] A megtámadott ítélet 316. pontja.

hogy a Bizottság a szokásos piaci ár elvét az egyedi adóügyi egyezségekre kvázi visszaható hatállyal alkalmazta. Következésképpen ezen elv terjedelmének a Törvényszék általi nem megfelelő elemzése súlyosan veszélyezteti a vállalkozások arra való képességét, hogy előre lássák és megtervezzék adókötelezettségeiket.

171. A Bizottság erre azt a választ adja, hogy ezt a részt mint hatástalant el kell utasítani. Érdemben úgy véli továbbá, hogy e résznek, amely lényegében a fellebbezés második jogalapját ismétli meg, nem lehet helyt adni. E tekintetben a Bizottság többek között arra hivatkozik, hogy a szokásos piaci ár elvének terjedelme és tartalma rendkívül világos, mivel a Törvényszék rámutatott arra, hogy a luxemburgi adójog értelmében a kapcsolt gazdasági szereplők közötti ügyleteket adózási szempontból úgy kell értékelni, mintha azokat nem kapcsolt gazdasági szereplők kötötték volna szokásos piaci feltételek mellett.

172. A harmadik jogalap második részében az FFT úgy véli, hogy a Törvényszék megsértette a jogbiztonság elvét, amikor a megtámadott ítélet 339–359. pontjában jóváhagyta a szelektivitás vélelmét, amelyet a Bizottság a vitatott intézkedésnek tulajdonított. A jelen ügyben semmi nem támasztja alá azt az állítást, hogy ezen intézkedés egyedi támogatásnak minősül, és hogy alkalmazni kell a szelektivitás Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakított vélelmét. A feltételes adómegállapítási határozatokhoz kapcsolódó e vélelem jóváhagyása az FFT szerint jelentős jogbizonytalanságot idéz elő a vállalkozások és a tagállamok számára.

173. A Bizottság erre azt a választ adja, hogy ezt a részt mint hatástalant szintén el kell utasítani. Ez a rész továbbá megalapozatlan, mivel az FFT semmilyen érvet nem adott elő azon kifogás alátámasztására, hogy a Törvényszék megsértette a jogbiztonság elvét azáltal, hogy egyedi adóintézkedések tekintetében a szelektivitás vélelmére hivatkozott. A Bizottság a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel azt állítja, hogy egy, a transzferárakra vonatkozó egyedi feltételes adómegállapítási határozat nem tekinthető támogatási program keretében nyújtottnak, amint azt a Törvényszék a megtámadott ítéletben megerősíti.

2. Az első részről

a) A hatásosságról

174. A Bizottság úgy véli, hogy a harmadik jogalap első része hatástalan, mivel még ha feltételezzük is, hogy e résznek helyt adnak, nem vezethet a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezéséhez. E jogalap azon az állításon alapul, amely szerint a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor elfogadta a – téves jogi alappal rendelkező – szokásos piaci ár *ad hoc* elvének a Bizottság által a szelektív előny fennállására vonatkozó fő megállapításának alátámasztása érdekében történő alkalmazását. Márpedig, még ha ez az állítás helyes is lenne, amit a Bizottság vitat, a vitatott határozat egy másik jogalapra, tudniillik az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésére és a 164/2. sz. körlevélre alapított másodlagos érvelést is tartalmaz, amelyet a Törvényszék anélkül hagyott jóvá, hogy ezt az FFT vitatta volna.

175. Következésképpen a Bizottsággal ellentétben úgy vélem, hogy a jelen fellebbezés harmadik jogalapjának első részét a jelen indítvány 52-54. pontjában kifejtettekkel megegyező indokok miatt nem lehet hatástalannak nyilvánítani.

b) A megalapozottságról

176. Kiindulásként rá kell mutatni, hogy a jelen részben az FFT lényegében azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor nem kifogásolta a jogbiztonság elvének megsértése miatt a szokásos piaci ár elve *terjedelme* Bizottság általi körülhatárolásának elégtelen jellegét. Így a Bizottság állításával ellentétben e rész tárgyát meg kell különböztetni a második jogalap tárgyától, mivel ez utóbbival ellentétben nem a szokásos piaci ár elve *jogi alapjának* a megtámadott ítéletből következő meghatározását vitatja.

177. Ennek megállapítását követően néhány előzetes észrevételt kell megfogalmazni a jogbiztonság elvével kapcsolatban.

178. A jogbiztonság elve, amely az uniós jog általános elvét képezi, és ekként alkalmazandó az uniós intézmények, szervek és hivatalok jogi aktusaira, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek és pontosak, valamint előre láthatóak legyenek. [81] Közelebbről, ez az elv annak vizsgálatát vonja maga után, hogy valamely uniós jogi aktus lehetővé teszi-e az érdekeltek számára, hogy pontosan és egyértelműen megismerhessék jogaikat és kötelezettségeiket, és ezeknek megfelelően járjanak el. [82] E követelményre még inkább tekintettel kell lenni olyan szabályozás esetén, amely pénzügyi következményekkel járhat. [83]

179. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a jogbiztonság elve elválaszthatatlanul összefügg az Unió és a nemzeti hatóságok uniós jog végrehajtása során történő szabályalkotásával, valamint hogy lehetővé teszi a bírósági felülvizsgálatot az olyan hiányosságok tekintetében, amelyek a kifogásolt normatív aktus bizonytalan alkalmazásához vezethetnek. [84]

180. Amint az az állami támogatásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatból következik, a jogbiztonság elvének a közigazgatási határozatok tekintetében szűkebb a terjedelme. E területen a Bíróság kizárólag akkor állapította meg a jogbiztonság elvének megsértését, ha a Bizottság által az állami támogatás visszatérítéséről szóló határozat elfogadásához vezető *eljárás* előtt vagy alatt tanúsított magatartásról volt szó. [85]

181. A jelen ügyben a jogbiztonság elvére a szokásos piaci ár elvének – az előnnyel kapcsolatos feltétel vizsgálata céljából történő – alkalmazásával szemben hivatkoznak, *ez utóbbi elv terjedelme körülhatárolásának elmaradása miatt*. E kifogás tárgya más szóval *valamely állami intézkedés állami támogatásnak való minősítésére* vonatkozó bizottsági értékelés megalapozottsága. Az ilyen értékelés megalapozottságát azonban nem lehet a jogbiztonság elvének való megfelelés szempontjából megkérdőjelezni. Az ezzel ellentétes álláspont egyet jelentene azzal, hogy megtiltanák a Bizottságnak, hogy a jogi szabályok alkalmazása során új megközelítéseket alakítson ki, és ily módon arra lenne kényszerítve, hogy befagyassza az álláspontját. Az ilyen értelmezés különösen azt jelentené, hogy a Bizottság nem alkalmazhatna az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállására vonatkozó értékelése során iránymutatásul szolgáló új referenciakritériumokat.

[81] 2019. szeptember 11-i Călin ítélet (C-676/17, EU:C:2019:700, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[82] 2011. március 29-i ThyssenKrupp Nirosta kontra Bizottság ítélet (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 81. pont).

[83] 2020. szeptember 23-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítélet (T-515/13 RENV és T-719/13 RENV, EU:C:2020:434, 194. pont).

[84] Lásd: Puissochet J. és Legal H., *„Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes”, Les Cahiers du Conseil constitutionnel, 11. szám, 2001*.

[85] Lásd különösen: 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 99–108. pont).

182. Figyelemmel a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatra, valamint arra, hogy az FFT kifogása végeredményben az előny fennállásának a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat állami támogatásnak minősítése érdekében történő megállapítására vonatkozik, meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben nem lehet érvényesen hivatkozni a jogbiztonság elvére. A Törvényszéknek tehát nem róható fel téves jogalkalmazás amiatt, hogy nem kifogásolta a szokásos piaci ár elve terjedelmének a vitatott határozatból következő körülhatárolását. A harmadik jogalap első részét tehát véleményem szerint el kell utasítani.

183. Mindenesetre a Törvényszék az FFT, illetve a Luxemburgi Nagyhercegség által felhozott, a megtámadott ítélet 155. és 176. pontjában szereplő érvekre válaszolva megalapozottan tekintette úgy, hogy a Bizottság megfelelően körülhatárolta a vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elvének terjedelmét és tartalmát, és hogy e körülhatárolás ily módon nem kifogásolható a Bizottságnak az ezen elv alkalmazása során biztosított mérlegelési jogkör túlzottan széles jellege alapján. Különösen a Törvényszék azon kijelentéseire gondolok, amelyek szerint a szokásos piaci ár elve esetében „olyan eszközről van szó, amelynek révén ellenőrizni lehet, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat független vállalkozások között kötötték volna ki”, és amelyek szerint az ezen elvre tekintettel végzett vizsgálat „annak megvizsgálásából áll, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott transzferár-meghatározási módszer a piaci alapú eredmény megbízható megközelítéséhez vezethet-e”.

184. Ami az FFT azon érvét illeti, amely szerint a Bizottság túlzottan széles mérlegelési jogköre következik abból, hogy – amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 413. pontjában megállapította – az OECD irányelvek „nem kötelezik a Bizottságot”, és „nincs[enek] kihatással” az elemzésére, nehezen képzelhető el, hogy ez az érv hogyan támaszthatná alá a jogbiztonság elvének a Bizottság terhére rótt, a vitatott határozathoz hasonló egyedi határozatban történő megsértését. Ezen intézmény ugyanis a gazdasági előny fennállásának elemzése során széles körben hivatkozott szokásos piaci ár elvének az említett irányelvekben előírt alkalmazási módjaira, amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 176. pontjában megerősítette.

185. Téves tehát azt állítani, hogy a Törvényszéknek felül kellett volna vizsgálnia a vitatott határozatot azon az alapon, hogy a Bizottság nem pontosította a szokásos piaci ár elvének sem a terjedelmét, sem tartalmát.

186. E következtetést véleményem szerint nem cáfolja az FFT azon érve, amely szerint a Törvényszéknek meg kellett volna állapítania, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár elvét „kvázi visszaható hatállyal” alkalmazta az egyedi adóügyi egyezségekre. Az FFT szerint e visszaható hatályt az magyarázza, hogy a Bizottság az EUMSZ 107. cikk értelmében újraindíthatja az eljárást, és megvizsgálhatja ezeket az egyedi adóügyi egyezségeket annak ellenőrzése érdekében, hogy azok nem minősülnek-e jogellenes állami támogatásnak, ezáltal megakadályozva mind a nemzeti adóhatóságokat, mind a kedvezményezett vállalkozásokat abban, hogy észszerű módon értékeljék és előre lássák, hogy a Bizottság az adóügyi egyezséget sikerrel fogja-e vitatni, vagy sem.

187. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az ilyen minősítés első látásra utalhat a jogbiztonság elvével összeegyeztethetetlen jogi helyzetre. Ez az elv ugyanis általában akadályozza az uniós anyagi jogi szabályok visszaható hatályú alkalmazását, és az ilyen alkalmazást csak annyiban engedi meg, amennyiben e szabályok szövegéből, céljából és rendszertani elhelyezkedéséből a visszaható hatály világosan következik.[86] Mindazonáltal nyilvánvaló, hogy a szokásos piaci ár

[86] E tekintetben lásd különösen: 2015. október 6-i Bizottság kontra Andersen ítélet (C-303/13 P, EU:C:2015:647).

elvének a Bizottság általi alkalmazását az FFT pusztán amiatt minősíti „kvázi visszaható hatályúnak", hogy az a nemzeti adóhatóság által az érintett vállalkozásokkal *már megkötött* adóügyi egyezségek vizsgálatát vonja maga után. Ez az alkalmazás nem csupán semmilyen kapcsolatban nem áll a visszaható hatállyal, hanem az állami támogatások Bizottságra bízott ellenőrzési feladatának tipikus megvalósítását is jelenti. Amennyiben valamely vállalkozásnak anélkül nyújtottak gazdasági támogatásra irányuló állami intézkedést, hogy azt előzetesen bejelentették volna a Bizottságnak, ez utóbbi jogosult az ilyen intézkedést az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk alapján megvizsgálni.

188. Nem kerülte el a figyelmemet, hogy a szóban forgó adóügyi egyezségeket éppen azért kötik, hogy jogbiztonságot teremtsenek az azokban részt vevő vállalkozások által fizetendő adó összege tekintetében. Ez a megállapítás azonban álláspontom szerint nem tesz lehetővé az ítélkezési gyakorlatban kialakított azon szabály alóli kivételt, amely szerint a gazdasági támogatásra irányuló állami intézkedésekben részesülő vállalkozások nem hivatkozhatnak az ezen intézkedések jogszerűségébe vetett jogos bizalomra – amely „a jogbiztonság objektív elvének szubjektív oldala"[87] –, amennyiben azokat nem az állami támogatások bejelentésére irányuló eljárás betartásával nyújtották.[88]

189. E körülmények között a harmadik jogalap első részének tehát véleményem szerint nem lehet helyt adni.

3. A második részről

a) A hatásosságról

190. A harmadik jogalap második részét illetően a Bizottság azt állítja, hogy azt mint hatástalant szintén el kell utasítani. A Bizottság szerint a vitatott határozat a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektivitását a támogatási programokra alkalmazandó háromlépéses elemzéssel is bizonyította, és azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 360–366. pontjában jóváhagyta. Mivel az FFT a fellebbezésében nem vitatta ezeket a pontokat, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektivitására vonatkozó következtetés akkor is érvényes marad, ha a jelen résznek helyt adnak.

191. Meg kell állapítani, hogy a vitatott határozatban a szelektivitást nem csupán vélelem alapján, hanem a jelen indítványban korábban ismertetett háromlépcsős elemzés alapján is értékelik. Ezt a másodlagosan végzett elemzést a Törvényszék a megtámadott ítélet 360–366. pontjában jóváhagyta.

192. Ezzel kapcsolatban véleményem szerint emlékeztetni kell arra, amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 361. pontjában teszi, hogy az említett elemzés első két lépését, vagyis a referenciakeret meghatározására, illetve az attól való eltérés fennállásának ellenőrzésére vonatkozó lépést a gazdasági előnnyel *egyidejűleg* vizsgálták, valamint hogy az, hogy a feltételes adómegállapítási határozat eltér-e akár a tágabb, akár a szűkebb referenciakerettől, *egybeesett* a kedvezményezett vállalkozás részére az adott intézkedés révén nyújtott előny azonosításával.

[87] D. Simon, „La confiance légitime en droit communautaire: vers un principe général de limitation de la volonté de l'auteur de l'acte?", *Le rôle de la volonté dans les actes juridiques. Études à la mémoire du professeur Alfred Rieg*, Bruylant, Brüsszel, 2000, 733. o.

[88] Lásd: 2008. április 22-i Bizottság kontra Salzgitter ítélet (C-408/04 P, EU:C:2008:236, 104. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

193. Erre figyelemmel annak kiemelésére szorítkozom, hogy ugyanezen másodlagos elemzés nem maradhatna érvényes, ha a Bíróság a meghozandó ítéletében úgy döntene, hogy felülbírálja a Törvényszéknek a szokásos piaci ár elvére vonatkozó következtetéseit, amint azt az Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványomban (C-898/19 P) javaslom, ami pedig azzal a hatással járna, hogy érvénytelenné tenné a Törvényszéknek a szelektív előnyre vonatkozó – mind az elsődleges, mind a másodlagos érvelésben szereplő – vizsgálatának egészét.

194. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a harmadik jogalap második része nem hatástalan.

b) A megalapozottságról

195. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a szelektivitás vélelmére először a Bizottság kontra MOL ítéletben történt hivatkozás, amely ítéletben a Bíróság jelezte, hogy „a szelektivitás követelménye különbözik attól függően, hogy a szóban forgó intézkedést általános támogatási programként vagy egyedi támogatásként alakították ki”, majd hozzátette, hogy „[e]z utóbbi esetben a gazdasági előny azonosítása főszabály szerint lehetővé teszi a szelektivitásának vélelmezését”.[89] Megdönthető vélelemről van szó, amelynek alkalmazása kettős feltétel teljesüléséhez kötött, tudniillik az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásához és az érintett intézkedés egyedi jellegéhez.

196. E rész álláspontom szerint két külön kifogást foglal magában. Ami az elsőt illeti, az FFT azzal az indokkal hivatkozik a jogbiztonság megsértésére, hogy a szelektivitás vélelmének a Törvényszék általi jóváhagyása miatt a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat állami támogatásnak minősítése kizárólag a gazdasági előny fennállásának vizsgálatától függ, amelyet egy olyan elv alkalmazásával hajtanak végre, mint a szokásos piaci ár elve, amelynek jogi alapja továbbra is bizonytalan, terjedelme pedig nincs megfelelően meghatározva. E tekintetben elegendő megállapítani, hogy e kifogás előfeltevéseit, vagyis a szokásos piaci ár elvének jogi alapjával kapcsolatos bizonytalanságot és ezen elv terjedelme meghatározásának hiányát a jelen indítványban a második jogalap első részének és a harmadik jogalap első részének az elemzése során már megcáfoltam. A szóban forgó kifogást tehát véleményem szerint el kell utasítani.

197. A második kifogást illetően, amely a szelektivitás vélelme jelen ügyben való alkalmazásának jogszerűségére vonatkozik, emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszék a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat egyedi jellegét a megtámadott ítélet 342. és 343. pontjában az „egyedi támogatás” és a „támogatási program” (EU) 2015/1589 rendelet[90] 1. cikkének e), illetve d) pontjában szereplő fogalommeghatározására tekintettel elvégzett elemzést követően állapította meg.

198. E rendelkezések közül az első az egyedi támogatást lényegében olyan támogatásként jellemzi, amelyet nem támogatási program alapján ítélnek oda, míg a második egy adott állami intézkedés támogatási programnak való minősítését három együttes feltétel teljesülésétől teszi függővé. Először is, valamely jogi aktus alapján egyedi támogatásokat lehet nyújtani a vállalkozásoknak. Másodszor, e támogatások nyújtásához semmilyen további végrehajtási intézkedésre nincs szükség. Harmadszor, azon vállalkozásokat, amelyek részére egyedi támogatásokat lehet nyújtani,

[89] 2015. június 4-i ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60. pont).

[90] Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.).

„általános vagy elvont módon” kell meghatározni.[91] Amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 346. és 347. pontjában megjegyezte, és amint azt a Bíróság a közelmúltban megerősítette, a fent felsorolt feltételek teljesülése különösen azt jelenti, hogy a támogatási program lényeges elemei az e program jogi alapjaként azonosított rendelkezésekből következnek, valamint hogy az intézkedést elfogadó nemzeti adóhatóság nem rendelkezik olyan mérlegelési jogkörrel, amely lehetővé tenné számára a támogatás összegének, jellemzőinek vagy odaítélési feltételeinek befolyásolását.[92]

199. A Bizottsághoz hasonlóan megjegyzem, hogy az FFT nem terjesztett elő semmilyen bizonyítékot azon érvének alátámasztása érdekében, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat nem minősül egyedi intézkedésnek. Ebből következik, hogy a harmadik jogalap második részének véleményem szerint nem lehet helyt adni.

200. Mindenesetre a Törvényszék azon következtetése, amely a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot „egyedi intézkedésnek” minősíti, véleményem szerint nem kifogásolható. Közelebbről, számomra helytállónak tűnik úgy tekinteni, amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 352. pontjában tette, hogy a feltételes adómegállapítási határozat elfogadása során a luxemburgi adóhatóság „mérlegelési mozgástérrel rendelkezik, annak érdekében, hogy az egyes ügyek körülményeire tekintettel értékelje a feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelmet benyújtó egyes vállalkozásokra vonatkozó adóköteles összeg kiszámításának legjobb módszerét”. Ezenkívül nehéz megkérdőjelezni a támogatás lényeges elemeinek a gazdasági előny alkotóelemeivel történő – a megtámadott ítélet 351. pontjában szereplő – azonosítását, amely elemeket „az FFT díjazása meghatározási módszerének jóváhagyása [jelenti] a saját tőke felbontása és a felbontástól függően eltérő megtérülési ráták meghatározása alapján”. Ha ezt az előfeltevést elfogadjuk, nem kétséges, hogy ezek az elemek a jelen ügyben kizárólag a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból következnek, nem pedig a nemzeti jog azon rendelkezéseiből, amelyek alapján a feltételes adómegállapítási határozatot elfogadták, vagyis az adókódex 164. cikkének (3) bekezdéséből és a 164/2. sz. körlevélből. Ennélfogva azt javaslom, hogy a Bíróság utasítsa el a harmadik jogalap második részét.

201. A teljesség érdekében véleményem szerint még egy pontosításra van szükség. Amikor az elsőfokú eljárás felperesei a Törvényszék előtt azt állították, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot támogatási program alapján nyújtott támogatásnak kell tekinteni, nem hivatkoztak arra, hogy e határozat az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésén és a 164/2. sz. körlevélen alapul, *a luxemburgi adóhatóságoknak* az FFT-től eltérő finanszírozási és vállalkozásfinanszírozási társaságok javára elfogadott feltételes adómegállapítási határozatokban megnyilvánuló *állandó gyakorlatával* együtt. Ha egy ilyen állandó közigazgatási gyakorlat megerősítést nyerne, az általam a jelen indítvány előző pontjának végén javasolt válasz valószínűleg ellentétes lenne.

202. Ez a „támogatási program” 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában szereplő fogalmára vonatkozóan a Bíróság által a közelmúltban – a többletnyereség belga hatóságok által feltételes adómegállapítási határozatok formájában biztosított adómentessége tárgyában – hozott Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítéletben megfogalmazott értelmezés figyelembevételének következménye. Az említett cikk által előírt első feltétel teljesülésére vonatkozó vizsgálat során a Bíróság ugyanis pontosította, hogy az egyedi támogatások nyújtásának alapjául szolgáló programot alkotó „jogi aktus” a tagállami adóhatóságok állandó gyakorlata is lehet, „amennyiben e gyakorlat olyan »szisztematikus megközelítést« mutat, amelynek jellemzői megfelelnek a[z említett cikkben] előírt követelményeknek”, valamint, hogy

[91] 2021. szeptember 16-i Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítélet (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 60. pont).

[92] 2021. szeptember 16-i Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítélet (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 105. pont).

az ilyen közigazgatási gyakorlat figyelembevétele nem korlátozódik arra a helyzetre, amelyben nem létezik semmilyen, a szóban forgó program alapját képező jogi rendelkezés.[93] Márpedig, amint az ebből az ítéletből kitűnik, az említett közigazgatási gyakorlat fennállása általában arra utal, hogy a többi feltétel is fennáll, mivel a Bíróság úgy tekinti, hogy a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában előírt feltételek „szorosan kapcsolód[nak]" egymáshoz.[94]

203. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság teljes egészében utasítsa el a harmadik fellebbezési jogalapot.

D. A fellebbezésre vonatkozó következtetés

204. E megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a fellebbezést teljes egészében utasítsa el.

IV. A költségekről

205. A Bíróság eljárási szabályzata 184. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozatlan, a Bíróság határoz a költségekről.

206. Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése alapján, amelyet e szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazni kell, a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Bizottság ezt kérte, az FFT-t kötelezni kell a Bizottság részéről a jelen fellebbezési eljárásban felmerült költségek viselésére.

207. Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése értelmében az eljárásba beavatkozó tagállamok és intézmények maguk viselik saját költségeiket. Ezért Írország az eljárásba beavatkozó félként maga viseli a jelen fellebbezési eljárás keretében felmerült saját költségeit.

V. Végkövetkeztetés

208. E megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon:

1) A Bíróság a fellebbezést elutasítja.

2) A Bíróság a Fiat Chrysler Finance Europe-ot kötelezi saját költségei, valamint az Európai Bizottság részéről a jelen fellebbezési eljárásban felmerült költségek viselésére.

3) Írország maga viseli a jelen fellebbezési eljárás keretében felmerült saját költségeit.

[93] 2021. szeptember 16-i ítélet (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 80. és 81. pont).

[94] Lásd különösen: 2021. szeptember 16-i Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítélet (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 106. és 121. pont).