A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2022. november 8.*

„Fellebbezés – Állami támogatások – A Luxemburgi Nagyhercegség által végrehajtott támogatás – A támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek és jogellenesnek nyilvánító és a visszatérítettését elrendelő határozat – Feltételes adómegállapítási határozat *(tax ruling)* – Előny – Szelektív jelleg – A szokásos piaci ár elve – Referenciakeret – Alkalmazandó nemzeti jog – Úgynevezett »normál« adóztatás”

A C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyekben,

a **Fiat Chrysler Finance Europe** (székhelye: Luxembourg [Luxemburg], képviselik: N. de Boynes avocat, M. Doeding solicitor, M. Engel Rechtsanwalt, F. Hoseinian advokat, G. Maisto, A. Massimiano avvocati, J. Rodríguez abogado, M. Severi avvocato és A. Thomson solicitor)

fellebbezőnek (C-885/19 P),

felperes az elsőfokú eljárásban (C-898/19 P),

Írország (képviselik: M. Browne, A. Joyce és J. Quaney, meghatalmazotti minőségben, segítőik: B. Doherty BL, P. Gallagher SC és S. Kingston SC)

fellebbezőnek (C-898/19 P),

beavatkozó fél az elsőfokú eljárásban (C-885/19 P),

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2019. december 4-én benyújtott két fellebbezése tárgyában,

a többi fél az eljárásban:

a **Luxemburgi Nagyhercegség** (képviselik: A. Germeaux és T. Uri, meghatalmazotti minőségben, segítőik: J. Bracker, A. Steichen és D. Waelbroeck avocats)

felperes az elsőfokú eljárásban (C-898/19 P),

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

alperes az elsőfokú eljárásban (C-885/19 P és C-898/19 P),

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

* Az eljárás nyelve: angol.

tagjai: K. Lenaerts elnök, L. Bay Larsen elnökhelyettes, A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan és P. G. Xuereb tanácselnökök, S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (előadó), I. Ziemele és J. Passer bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2021. május 10-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2021. december 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Fellebbezéseikben a Fiat Chrysler Finance Europe, korábban Fiat Finance and Trade Ltd (a továbbiakban: FFT) (C-885/19 P), illetve Írország (C-898/19 P) az Európai Unió Törvényszékének 2019. szeptember 24-i Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélete (T-755/15 és T-759/15, a továbbiakban: megtámadott ítélet, EU:T:2019:670) hatályon kívül helyezését kérik, amely ítélettel a Törvényszék elutasította 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) megsemmisítése iránti kereseteiket.

I. A jogvita előzményei

2 A jelen eljárás szempontjából a jogvitának a megtámadott ítélet 1–46. pontjában ismertetett előzményei a következőképpen foglalhatók össze.

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

3 2012. március 14-én az FFT adótanácsadója levelet küldött a luxemburgi adóhatóságoknak abból a célból, hogy egy előzetes transzferár-megállapodás jóváhagyását kérje.

4 2012. szeptember 3-án a luxemburgi adóhatóságok feltételes adómegállapítási határozatot hoztak az FFT javára (a továbbiakban: a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat). Az említett határozat egy olyan levél részét képezte, amelyben az szerepelt, hogy „ami a 2012. március 14-én kelt, az 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”.

B. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról

5 2013. június 19-én az Európai Bizottság megküldte a Luxemburgi Nagyhercegség részére az első információkérést, amelyben részletes tájékoztatást kért a feltételes adómegállapítással kapcsolatban alkalmazott nemzeti gyakorlatról. Ezt az első információkérést számos levélváltás követte a Luxemburgi Nagyhercegség és a Bizottság között, míg az utóbbi 2014. március 24-én határozatot nem hozott, amely a részére történő információszolgáltatásra kötelezte a Luxemburgi Nagyhercegséget.

6 2014. június 11-én a Bizottság megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében szabályozott hivatalos vizsgálati eljárást a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat vonatkozásában.

C. A vitatott határozatról

7 2015. október 21-én a Bizottság elfogadta a vitatott határozatot.

1. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat Bizottság általi ismertetése

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

9 Másodszor a Bizottság rámutatott, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat elfogadására egyrészt az FFT adótanácsadója által 2012. március 14-én a luxemburgi adóhatóság részére küldött, egy előzetes transzferár-megállapodás jóváhagyását kérő levél, másrészt pedig az adótanácsadó által az FFT részéről benyújtott feltételes adómegállapítási határozat iránti kérelem alátámasztása céljából elkészített transzferárazási elemzést tartalmazó transzferárazási jelentés nyomán került sor (a vitatott határozat (9), (53) és (54) preambulumbekezdése).

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

2. A luxemburgi szabályok és az OECD transzferár irányelvek ismertetése

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

12 Egyébiránt a Bizottság ismertette a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezetnek (OECD) a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok részére szóló transzferár irányelveit (a továbbiakban: OECD irányelvek), amelyeket az OECD adóügyi bizottsága fogadott el, és kiemelte, hogy a transzferárak az ugyanazon vállalatcsoporthoz tartozó különböző jogalanyok közötti kereskedelmi ügyletekért felszámított árakra utalnak. Kijelentette, hogy annak elkerülése érdekében, hogy a multinacionális vállalatokat pénzügyileg arra ösztönözzék, hogy a lehető legkevesebb nyereséget allokálják az olyan területekre, ahol a nyereséget magasabb adó terheli, a szokásos piaci ár elvének megfelelően az adóhatóságoknak csak akkor lett volna szabad elfogadniuk az integrált társaságok közötti transzferárakat, ha az ügyleteket úgy ellentételezték, mintha azokra a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független társaságok között került volna sor (a vitatott határozat (84)–(87) preambulumbekezdése).

13 A Bizottság arra is emlékeztetett, hogy az OECD irányelvek öt módszert sorolnak fel az integrált társaságok között az ügyletek és a nyereség felosztása céljából a szokásos piaci ár megközelítése érdekében. A Bizottság szerint azonban e módszerek közül csak kettő releváns a jelen ügyben, azaz az összehasonlítható független árak módszere és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer (a vitatott határozat (88) és (89) preambulumbekezdése).

3. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat értékelése

14 A vitatott határozat 7. szakaszában (a (185)–(347) preambulumbekezdés) a Bizottság kifejtette azokat az indokokat, amelyek miatt álláspontja szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt valamennyi feltételnek ahhoz, hogy az e rendelkezés értelmében vett állami támogatásnak minősüljön.

15 Ami konkrétabban a szelektív előny fennállására vonatkozó feltételt illeti, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosít az FFT számára, mivel az érintett által Luxemburgban fizetendő adó csökkenésével jár, eltérve attól az adótól, amelyet a rendes társaságiadó-rendszer alapján kellene megfizetnie (a vitatott határozat (190) preambulumbekezdése). 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 adóintézkedés szelektív-e (a vitatott határozat (192) preambulumbekezdése és a megtámadott ítélet 119. pontja).

16 Az első, a referencia-rendszer meghatározásához kapcsolódó lépést illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a jelen ügyben az említett rendszer a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer, amelynek célja, hogy megadóztassa a Luxemburgban illetőséggel rendelkező összes társaság nyereségét. E tekintetben kimondta, hogy ez az általános rendszer a Luxemburgban illetőséggel rendelkező belföldi és külföldi társaságokra vonatkozik, a külföldi társaságok luxemburgi fióktelepeit is beleértve. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy az, hogy eltérés áll fenn az adóköteles nyereség számítását illetően a független társaságok és az integrált társaságok között, semmilyen hatással nincs a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer céljára, ami az, hogy megadóztassa a Luxemburgban adóköteles összes társaság nyereségét, függetlenül attól, hogy azok integráltak-e, vagy sem, továbbá hogy a két társaságtípus az e rendszerből fakadó célok tekintetében összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben van. A Bizottság elutasította a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által felhozott valamennyi érvet, amelyek szerint az adókódex 164. cikke vagy a 164/2. sz. körlevél képezte a referencia-rendszert, valamint azon érvüket is, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektivitásának értékelése céljából figyelembe veendő referencia-rendszernek csak a transzferárazási szabályok hatálya alá tartozó vállalkozásokat kellene magában foglalnia (a vitatott határozat (193)–(215) preambulumbekezdése).

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

18 Az előny meghatározását illetően a Bizottság lényegében elfogadta, hogy az az adóintézkedés, amelynek eredményeként egy vállalatcsoporthoz tartozó vállalat olyan transzferárakat alkalmaz, amely árak nem hasonlítanak a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független vállalkozások közötti szabad verseny esetén alkalmazott árakhoz, a vállalatcsoporthoz tartozó szóban forgó vállalat számára előnyt biztosít, mivel annak eredményeként csökken az adóalapja, és így az általános társaságiadó-rendszer szerinti adókötelezettsége is. A Bizottság véleménye szerint a Bíróság a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapjául szolgáló ügyben ily módon a szokásos piaci ár elvét, vagyis „[azt az elvet], 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”, elfogadta kiindulópontként annak megállapításához, hogy egy vállalatcsoporthoz tartozó vállalat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében előnyben részesül-e egy, az általa alkalmazott transzferárakat, és így az adóalapját is meghatározó intézkedés eredményeként. Következésképpen a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a jelen ügyben meg kell vizsgálnia, hogy a luxemburgi adóhatóság által a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén az FFT luxemburgi adóköteles nyereségének meghatározása céljából elfogadott módszer eltér-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését eredményező módszertől, és így a szokásos piaci ár elvétől. Ilyen esetben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot a Bizottság szerint úgy kell tekinteni, mint amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosít az FFT számára (a vitatott határozat (222)–(227) preambulumbekezdése).

19 Ennélfogva a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi az integrált társaságok részére biztosított adókedvezmények kapcsán az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján általa végzett értékelésnek, függetlenül attól, hogy valamely tagállam ezt az elvet beépítette-e a nemzeti jogrendszerébe. A Bizottság a Luxemburgi Nagyhercegség által a közigazgatási eljárás során felhozott érvekre válaszolva kiemelte, hogy nem azt vizsgálta, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelel-e az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésében, vagy a 164. sz. körlevélben meghatározott szokásos piaci ár elvének, hanem azt próbálta megállapítani, hogy a luxemburgi adóhatóság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosított-e az FFT részére (a vitatott határozat (228)–(231) preambulumbekezdése).

20 E megfontolásokra tekintettel és a vitatott határozat (241)–(301) preambulumbekezdésében kifejtett okokból a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség által jóváhagyott és a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban szereplő transzferár-elemzés alapjául szolgáló bizonyos módszertani döntések azon társasági adó csökkentéséhez vezettek, amely adót a független társaságoknak kellett volna megfizetniük (a vitatott határozat (234)–(240) preambulumbekezdése).

21 A Bizottság másodlagosan úgy vélte, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat mindenféleképpen szelektív előnyt biztosított a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által hivatkozott azon szűkebb referencia-rendszerre 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 (a vitatott határozat (315)–(317) preambulumbekezdése). 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 kellett volna vetnie a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot a luxemburgi adóhatóság 164/2. sz. körlevél szerint megállapított igazgatási gyakorlatával és különösen a pénzügyi és vállalkozásfinanszírozási vállalatokra vonatkozó feltételes adómegállapítási határozatokkal, amelyeket a Luxemburgi Nagyhercegség az adómegállapítási gyakorlatában alkalmazott reprezentatív minta részeként nyújtott be a Bizottságnak (a vitatott határozat (318)–(336) preambulumbekezdése).

22 Elemzése harmadik lépésében a Bizottság megállapította, hogy sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az FFT nem szolgáltatott olyan indokolást, amely igazolhatná az FFT-vel szemben alkalmazott, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból következő 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 (a vitatott határozat (337) és (338) preambulumbekezdése).

23 A Bizottság ezt követően a fenti megfontolásokra figyelemmel megállapította, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosított, mivel az FFT adófizetési kötelezettségének csökkenését eredményezte, elsődlegesen a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer szerinti adókötelezettség vonatkozásában a független társaságokhoz képest, másodlagosan pedig az integrált társaságok adórendszere szerinti adókötelezettség vonatkozásában (a vitatott határozat (339) és (340) preambulumbekezdése). Úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó előny kedvezményezettje az egész Fiat/Chrysler 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 (a vitatott határozat (341)–(345) preambulumbekezdése).

24 A vitatott határozat 1. cikkének szövege a következő volt:

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

II. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

25 A Törvényszék Hivatalához 2015. december 29-én, illetve 30-án benyújtott keresetleveleikkel az FFT (T-759/15. sz. ügy), illetve a Luxemburgi Nagyhercegség (T-755/15. sz. ügy) keresetet indított a vitatott határozat megsemmisítése iránt.

26 A Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke 2016. július 18-i végzésével megengedte Írországnak, hogy beavatkozzon az FFT és a Luxemburgi Nagyhercegség kérelmeinek támogatása végett.

27 A Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a 2018. április 27-i végzésében a felek meghallgatását követően a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyeket az eljárás szóbeli szakaszának lefolytatása céljából egyesítette.

28 Kereseteik alátámasztása érdekében a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT öt jogalapcsoportra hivatkozott, amelyek alapját lényegében az alábbiak képezték:

– az első csoport esetében az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikk, valamint az EUMSZ 114. cikk megsértése, amennyiben a Bizottság elemzése kerülő úton történő adójogi harmonizációhoz vezetett (a T-755/15. sz. ügy első jogalapjának harmadik része);

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

– 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).

29 A Törvényszék, miután a megtámadott ítélet meghozatala céljából egyesítette a T-755/15. és T-759/15. sz. ügyeket, ezen ítélettel valamennyi jogalapot elutasította, következésképpen pedig az ezen ügyekben benyújtott kereseteket teljes egészükben elutasította.

30 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. Megállapította, 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 a független „vállalkozások” között a társaságiadó-kötelezettségük szempontjából, és úgy kívánja adóztatni az előbbiek nyereségét, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna (a megtámadott ítélet 140. és 141. pontja).

31 Ebben az összefüggésben a Törvényszék hangsúlyozta, hogy a szokásos piaci ár elve egy „eszközt”, vagy amint a Bizottság által a vitatott határozat (225) preambulumbekezdésében kifejtette, egy „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 (a megtámadott ítélet 143. pontja).

32 A Törvényszék ezt követően megállapította, hogy a jelen ügyben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az FFT 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 (a megtámadott ítélet 145. és 148. pontja). Ebben az összefüggésben kifejtette, hogy nem róható fel a Bizottságnak, hogy az általa megfelelőnek ítélt ármeghatározási módszert alkalmazta, ugyanakkor köteles volt igazolnia módszertani döntését (a megtámadott ítélet 146. pontja).

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

34 Egyrészt azon érveket illetően, amelyek szerint a Bizottság a vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elve kapcsán semmilyen jogi alapot nem jelölt meg, és nem ismertette annak tartalmát, a Törvényszék úgy ítélte meg, 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, másodszor pedig, hogy ez az elv az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely e cikk hatálya alá tartozik (a megtámadott ítélet 150. és 151. pontja). 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 (a megtámadott ítélet 155. pontja).

35 Másrészt, 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 ez az érv 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. Ebből következik, hogy e kritérium jelen ügyben történő alkalmazásával a Bizottság nem lépte túl a hatáskörét (a megtámadott ítélet 156–158. pontja).

36 Harmadrészt, ami azt az érvet illeti, amely szerint a Bizottság a vitatott határozatban indokolatlanul állította az egyenlő adójogi bánásmód általános elvének fennállását, a Törvényszék megállapította, hogy ez a megfogalmazás nem ragadható ki az összefüggéséből, és nem értelmezhető úgy, hogy a Bizottság elismerte volna, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve (a megtámadott ítélet 160. és 161. pontja).

III. A felek kérelmei

A. A C-885/19. P. sz. ügy

37 Fellebbezésében a FFT azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

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

– a Bizottságot kötelezze a fellebbezési eljárással és a Törvényszék előtti eljárással kapcsolatos költségek viselésére.

38 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezést, és

– az FFT-t kötelezze a költségek viselésére.

39 Írország azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– semmisítse meg a vitatott határozatot, és

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

B. A C-898/19. P. sz. ügy

40 Fellebbezésében Írország azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– semmisítse meg a vitatott határozatot, és

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

41 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezést, és

– Írországot kötelezze a költségek viselésére.

42 Az FFT azt kéri, hogy a Bíróság:

– adjon helyt a fellebbezésnek, és

– a Bizottságot kötelezze az FFT válaszbeadványával, valamint a fellebbezési eljárásban való későbbi részvételével kapcsolatos költségek viselésére.

43 A Luxemburgi Nagyhercegség azt kéri, hogy a Bíróság:

– adjon helyt Írország kérelmeinek;

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– semmisítse meg a vitatott határozatot, és

– a Bizottságot kötelezze a Luxemburgi Nagyhercegség költségeinek viselésére.

IV. A Bíróság előtti eljárás

44 2020. március 9-én a Bíróság elnöke felhívta a feleket, hogy foglaljanak állást a C-885/19. P. és a C-898/19. P. sz. ügyeknek az eljárás lefolytatása céljából történő esetleges egyesítéséről.

45 2020. március 16-i leveleikben az FFT, Írország, a Bizottság és a Luxemburgi Nagyhercegség arról tájékoztatta a Bíróságot, hogy nem emelnek kifogást ezen ügyek egyesítése ellen. 2020. április 14-i levelében a Bizottság mindazonáltal jelezte, hogy a felperesek által benyújtott beadványok tartalmának vizsgálatát követően úgy véli, hogy nem célszerű egyesíteni az említett ügyeket az eljárás lefolytatása céljából.

46 A Bíróság elnökének 2020. április 20-i határozatával arról tájékoztatták a feleket, hogy az eljárás e szakaszában nem szükséges egyesíteni az ügyeket.

V. A fellebbezésekről

47 Tekintettel a közöttük lévő összefüggésre, a Bíróság eljárási szabályzata 54. cikke (1) bekezdésének megfelelően ítélethozatal céljából egyesíteni kell a jelen ügyeket.

A. A C-898/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésről

48 A C-898/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésének alátámasztása érdekében, amelyet elsőként kell megvizsgálni, Írország, amelyhez csatlakozik a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT, öt jogalapra hivatkozik.

49 A fellebbezés első jogalapjával, amely nyolc részre oszlik, Írország azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, és tévesen alkalmazta az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését a szokásos piaci ár elvének a Bizottság által a vitatott határozatban történő alkalmazására vonatkozó megközelítésében. Második jogalapjával Írország előadja, hogy a Törvényszék tévedett a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektivitásának vizsgálata során. A harmadik jogalap az indokolási kötelezettség megsértésén alapul. A negyedik jogalap a jogbiztonság elvének megsértésén alapul. Végül az ötödik, egyben utolsó jogalap az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikk, valamint az EUMSZ 114. cikk megsértésén alapul, amennyiben az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat a jelen ügyben a közvetlen adózásra vonatkozó tagállami szabályok harmonizálása érdekében alkalmazták.

50 A Bizottság a fellebbezés részleges elfogadhatatlanságának megállapítását kéri, és hozzáteszi, hogy mindenesetre a fellebbezés alátámasztására felhozott jogalapokat mint megalapozatlanokat el kell utasítani.

1. Az elfogadhatóságról

51 A Bizottság arra hivatkozik, hogy a fellebbezés részben elfogadhatatlan. Lényegében azt állítja, hogy az Írország által az első, a harmadik, a negyedik és az ötödik jogalap keretében előadott érvelés lényege arra korlátozódik, hogy megkérdőjelezze a vitatott határozatot, a Bizottságnak a feltételes adómegállapítási határozatokra vonatkozó általános gyakorlatát és ezen intézménynek az e határozatokkal kapcsolatos megközelítését leíró egyes dokumentumait, mintsem hogy a megtámadott ítélet konkrét pontjait vitassa.

52 E tekintetben az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének második albekezdéséből, az Európai Unió Bírósága alapokmánya 58. cikkének első bekezdéséből, valamint az eljárási szabályzat 168. cikke (1) bekezdésének d) pontjából és 169. cikkének (2) bekezdéséből az következik, hogy a fellebbezésben pontosan meg kell jelölni a hatályon kívül helyezni kért ítélet kifogásolt pontjait, valamint az e kérelmet konkrétan alátámasztó jogi érveket, ellenkező esetben a fellebbezés vagy az érintett jogalap elfogadhatatlannak minősül (lásd ebben az értelemben: 2021. november 23-i ítélet, Tanács kontra Hamász, C-833/19 P, EU:C:2021:950, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 A jelen ügyben a fellebbezés minden egyes jogalapja tekintetében kellő pontossággal megjelöli a megtámadott ítélet kifogásolt pontjait, és kifejti azokat az indokokat, amelyek miatt Írország szerint e pontok indokolása hiányos, és téves jogalkalmazáson alapul, ami következésképpen lehetővé teszi a Bíróság számára a jogszerűség vizsgálatának elvégzését. Konkrétan, amint azt a Bizottság is elismeri, Írország beadványaiból kitűnik, hogy az általa a fellebbezésének

alátámasztására felhozott jogalapok kifejezetten a Törvényszéknek többek között a megtámadott ítélet 113., 140–142., 145., 147., 149., 150–152., 161. és 180–184. pontjában szereplő megfontolásaira irányulnak.

54 Ebből következik, hogy a fellebbezés egy részével kapcsolatban a Bizottság által felhozott elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani.

2. Az ügy érdeméről

55 Először is az első jogalap ötödik és hatodik részét, valamint az ötödik jogalapot kell megvizsgálni.

a) A felek érvei

56 Az első jogalap ötödik része keretében Írország azzal érvel, hogy annak a referenciakeretnek, amelyre tekintettel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny esetleges fennállását vizsgálni kell, a szóban forgó nemzeti adórendszeren kell alapulnia, nem pedig egy hipotetikus adórendszeren. Azt állítja, hogy a szokásos piaci ár elve kizárólag akkor alkalmazható annak ellenőrzésére, hogy ilyen előny áll-e fenn a jelen ügyhöz hasonló helyzetben, ha ez az elv beépült a „normál” adóztatást jelentő nemzeti adórendszerbe. Amikor ugyanis felmerül a kérdés, hogy valamely intézkedés eltér-e a „normál” adórendszertől, az érintett tagállamban konkrétan alkalmazott szabályokat, nem pedig az e rendszeren kívüli vagy hipotetikus szabályokat kell figyelembe venni. Márpedig a jelen ügyben a Törvényszék nem tett eleget e követelménynek, amikor a megtámadott ítélet 141. és 145. pontjában a luxemburgi adójog feltételezett célja alapján jóváhagyta az említett elv Bizottság általi alkalmazását. A Törvényszék ily módon figyelmen kívül hagyta a nemzeti jog azon különös szabályait, amelyek a feltételes adómegállapítási határozatok kidolgozása keretében az integrált társaságokra alkalmazandók, és amelyek révén valamely tagállam adóhatósága egy integrált társaság kérelmére állást foglal az utóbbira alkalmazandó transzferárakról.

57 Az első jogalap hatodik részében Írország azt kifogásolja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 142. pontjában megállapította, hogy a Bizottság a vitatott határozatban helyesen hivatkozott a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletre (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416). Írország szerint ez az ítélet nem támasztja alá a Bizottság azon következtetését, amely szerint a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből következik, függetlenül attól, hogy az a nemzeti jogba beépült-e, vagy sem. Éppen ellenkezőleg, az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bíróság csak azért tartotta relevánsnak a szokásos piaci ár elvétől való eltérést, mert azt a szóban forgó nemzeti jogba, azaz a belga jogba beépítették.

58 A megtámadott ítélet 100–117. pontja ellen irányuló ötödik jogalapjával Írország azt kifogásolja, hogy a Törvényszék elutasította azt az érvelését, amely szerint a vitatott határozat – az EUSZ 3. cikket, az EUSZ 4. cikket és az EUSZ 5. cikket, valamint az EUMSZ 114. cikket sértő módon – kerülő úton történő harmonizációt valósít meg, amely ellentétes a hatáskörmegosztás elvével. Álláspontja szerint a Bizottság a vitatott határozatban olyan szabályokra hivatkozott, amelyek nem képezik a nemzeti adórendszer részét, és ugyanakkor figyelmen kívül hagyta e rendszer alkalmazandó rendelkezéseit. Írország rámutat, hogy amennyiben a Bizottság a jelen ügyben pernyertes lenne, a Bizottság által alkalmazott szokásos piaci ár elve minden tagállamra kötelező lenne, függetlenül attól, hogy saját adójogszabályaik mit írnak elő.

59 A Bizottság véleménye szerint az Írország által kifejtett érvelés hatástalan. Ez az érvelés, amely nagyrészt a megtámadott ítélet téves és elfogult értelmezésén alapul, mindenesetre megalapozatlan.

60 Először is, ami az első jogalap ötödik részét illeti, a Bizottság azt állítja, hogy mivel Írország érvelése a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 145. pontjában szereplő azon megállapításainak vitatására irányul, amelyek szerint az adókódex értelmében először is a luxemburgi integrált társaságok és a független társaságok a társasági adó tekintetében ugyanúgy adóznak, másodszor pedig a luxemburgi jog célja az, hogy az ilyen integrált vállalkozás gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget ugyanúgy adóztassa, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna, az említett érvelés végső soron arra irányul, hogy megkérdőjelezze a ténymegállapításokat, amelyek nem vizsgálhatók felül a fellebbezés keretében.

61 A Bizottság mindenesetre úgy véli, hogy a jelen ügyben nem az a kérdés, hogy az adójog és a társasági jog gyakran különbséget tesz-e a független társaságok és a cégcsoporthoz tartozó társaságok között, hanem hogy e jogok különbséget tesznek-e ezen társaságok között, amikor adóköteles nyereségüknek az általános társaságiadó-rendszer keretében történő meghatározásáról van szó. Amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 145. pontjában helyesen állapította meg, a luxemburgi adókódex nem tesz ilyen különbséget. A Törvényszék tehát helyesen állapította meg, hogy a luxemburgi adójogszabályok célja, hogy az ilyen integrált társaság gazdasági tevékenységéből származó nyereséget ugyanúgy adóztassa, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna.

62 Másodszor, a Bizottság az Írország első fellebbezési jogalapjának hatodik kifogására válaszul úgy érvel, hogy a Törvényszék helyesen támaszkodott a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletre (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) annak megállapítása érdekében, hogy amennyiben valamely tagállam adórendszere a csoporthoz tartozó társaságokat és a független társaságokat a társasági adó tekintetében ugyanolyan bánásmódban részesíti, az olyan transzferárképzési intézkedés, amely lehetővé teszi valamely csoporthoz tartozó társaság számára, hogy a csoporton belüli ügyleteit a szokásos piaci árszint alatt értékelje, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosít.

63 A Bíróság által az előny fennállásának megállapítása érdekében ezen ítélet 95. és 96. pontjában alkalmazott kiindulópont pontosan ugyanaz, mint amelyet a Bizottság a vitatott határozat 7.2.2.1. szakaszában fejtett ki, és amelyet a Törvényszék a megtámadott ítélet 141. és 145. pontjában jóváhagyott, vagyis a független társaságoknak az általános adószabályok keretében történő kezelése. A Bizottság szerint nem kétséges, hogy a Bíróság ily módon a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletben (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) a szokásos piaci ár elvét alkalmazta. Még ha ezt az elvet ezen ítélet kifejezetten nem is említi, a Bizottság úgy véli, hogy az említett ítélet 95. pontjában a „tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző” kifejezés és ugyanezen ítélet 96. pontjában az „elszámoló árak” kifejezés használata nem enged teret semmilyen eltérő értelmezésnek.

64 Harmadszor, a Bizottság az ötödik jogalapra válaszul kifejti, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot a luxemburgi általános társaságiadó-rendszerre tekintettel értékelte, valamint hogy amennyiben a megtámadott ítéletet a szelektív előny fennállására vonatkozó megállapítás tekintetében helybenhagynák, ez egyszerűen azt jelentené, hogy azok a tagállamok, amelyek a multinacionális társaságok fióktelepeit vagy leányvállalatait a rendes szabályaik szerint úgy adóztatják, mintha különálló jogalanyokról lenne szó, nem kerülhetik el a feltételes

adómegállapítási határozataik állami támogatási szabályok szempontjából történő felülvizsgálatát pusztán azzal az indokkal, hogy adójogszabályaik kifejezetten nem kodifikálnak a nyereség e fióktelepekhez vagy leányvállalatokhoz történő allokálására vonatkozó objektív kritériumokat.

b) A Bíróság álláspontja

1) Előzetes emlékeztető

65 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok olyan területeken történő beavatkozásai, amelyek az uniós jogban nem képezték harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az EUM-Szerződés állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alól. A tagállamoknak ily módon tartózkodniuk kell minden olyan adóintézkedés meghozatalától, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősülhet (2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

66 E tekintetben a Bíróság következetes ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Először is állami, vagy állami forrásból történő beavatkozásnak kell történnie. Másodszor e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a kedvezményezettje számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

67 Ami a szelektív előnyre vonatkozó feltételt illeti, az annak meghatározását követeli meg, hogy adott jogi szabályozás keretében a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek (2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

68 Ahhoz, hogy valamely nemzeti adóintézkedést „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak először is azonosítania kell a referencia-rendszert, vagyis az érintett tagállamban alkalmazandó „normál” adószabályozást, másodszor pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér e referencia-rendszertől, mivel különbséget tesz az ez utóbbi rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a szóban forgó jogrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért *a priori* szelektív jellegűek, harmadszor, amennyiben az érintett tagállam bizonyítja, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az ezen intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (lásd ebben az értelemben: 2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 35. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

69 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a referenciakeret meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett gazdasági előny fennállását csupán egy úgynevezett „normál” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani. Így az összes összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozás meghatározása azon jogi szabályozás előzetes megállapításától függ, amelynek céljára figyelemmel adott esetben a szóban forgó intézkedés által előnyben részesített, illetve az abban nem részesülő vállalkozások ténybeli és jogi helyzetének összehasonlíthatóságát meg kell vizsgálni (2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 Mindazonáltal pontosítani kell, hogy valamely adóintézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából az alkalmazott szabályozási módszernek nincs döntő jelentősége, így nem mindig szükséges, hogy ezen intézkedés valamely általános vagy normál adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon. Amint ugyanis többek között a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) 101. pontjából kitűnik, még a formálisan eltérést nem engedő, és önmagukban véve általános jellegű kritériumokon alapuló intézkedés is lehet szelektív, ha az ténylegesen különbséget tesz az érintett adórendszer által követett célokra tekintettel hasonló helyzetben lévő társaságok között (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 32. és 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 Valamely adóintézkedés szelektív jellegének értékelése céljából fontos tehát, hogy a Bizottság a határozatában helyesen határozza meg az érintett tagállamban alkalmazandó általános adószabályozást vagy referencia-rendszert, és az e meghatározás vitatásával kapcsolatban eljáró bíróság azt helyesen vizsgálja meg. Mivel a referencia-rendszer meghatározása képezi a szelektivitás értékelésével összefüggésben elvégzendő összehasonlító vizsgálat kiindulópontját, az e meghatározás során elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét (lásd ebben az értelemben: 2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 Ebben az összefüggésben először is pontosítani kell, hogy a referenciakeret meghatározásának – amelyet az érintett tagállammal folytatott kontradiktórius vitát követően kell elvégezni – az ezen állam nemzeti joga értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálatából kell következnie (2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73 Másodszor, azokon a területeken kívül, amelyeken az uniós adójog harmonizáció tárgyát képezi, az érintett tagállam állapítja meg a közvetlen adózás területén fennálló saját hatásköreinek gyakorlása révén és az adóztatási autonómiájának tiszteletben tartásával az adó azon alapvető jellemzőit, amelyek főszabály szerint meghatározzák a referencia-rendszert vagy a „normál” adószabályozást, amely alapján a szelektivitásra vonatkozó feltételt elemezni kell. Ugyanez érvényes többek között az adó alapjának és az adóztatandó tényállásnak a meghatározására (lásd ebben az értelemben: 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. és 39. pont; 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44. és 45. pont).

74 Ebből következik, hogy kizárólag az érintett tagállamban alkalmazandó nemzeti jogot kell figyelembe venni a közvetlen adózás területén a referencia-rendszer azonosítása céljából, mivel ez az azonosítás maga is elengedhetetlen előfeltétele nem csupán az előny fennállásának, hanem annak megítélése szempontjából is, hogy az szelektív jellegű-e.

75 A jelen ügyben Írországnak a jelen ítélet 56–58. pontjában összefoglalt érvelése felveti azt a kérdést, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta-e a jogot, amikor az említett ítélet 30–36. pontjában felidézett indokok alapján megerősítette a Bizottság által a vitatott határozatban elfogadott referencia-rendszert.

76 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a vitatott határozat (228) preambulumbekezdése értelmében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen szerves részét képezi a csoporthoz tartozó társaságok részére biztosított adóintézkedésekre vonatkozó, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti értékelésének, függetlenül attól, hogy valamely tagállam ezt az elvet beépítette-e a nemzeti jogrendszerébe.

77 A Bizottság ugyanebben a (228) preambulumbekezdésben kifejtette, hogy a szokásos piaci ár elvét annak eldöntésére használják, hogy egy csoporthoz tartozó társaság adóköteles nyereségét a társasági adó kiszámítása céljából olyan módszer alkalmazásával állapították-e meg, amely közelíti a piaci feltételeket úgy, hogy e társaság az általános társaságiadó-rendszer értelmében ne részesüljön kedvezőbb megítélésben azokhoz a nem integrált társaságokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg.

78 Ezenkívül a vitatott határozat szerkezetéből, különösen a referencia-rendszernek a (193)–(209) preambulumbekezdésben elvégzett elemzéséből kitűnik, hogy a Bizottság figyelembe vette azt a körülményt, hogy a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer nem tesz különbséget az integrált társaságok és a nem integrált társaságok között, mivel e rendszer célja valamennyi belföldi illetőségű társaság adóztatása.

79 A Törvényszék a maga részéről e megfontolásokra tekintettel pontosította a megtámadott ítélet 161. pontjában, hogy a vitatott határozat (228) preambulumbekezdésében szereplő állítás, amely szerint a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, nem ragadható ki az összefüggéseiből, és nem értelmezhető úgy, hogy a Bizottság azt állította volna, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve.

80 Amint az a megtámadott ítélet 141. pontjából kitűnik, a Törvényszék megállapította, hogy a szokásos piaci ár elve akkor alkalmazandó, ha a releváns nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált „vállalkozások” és a független „vállalkozások” között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából, mivel ilyen esetben e jog úgy kívánja adóztatni az ilyen integrált „vállalkozás” gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. Miután tisztázta e jogalapot, a Törvényszék a megtámadott ítélet 145. pontjában lényegében úgy ítélte meg, hogy ezen elv alkalmazandó a jelen ügyben, mivel az adókódex célja az integrált társaságok és a független társaságok társasági adó címén azonos módon történő adóztatása.

2) Az érintett tagállamban alkalmazandó „normál” adórendszer meghatározása során elkövetett téves jogalkalmazásról

81 Először is el kell utasítani a Bizottság azon érvelését, amely szerint a fellebbező az általa felhozott kifogásokkal valójában a Törvényszéknek az alkalmazandó nemzeti jogra vonatkozó, többek között a megtámadott ítélet 145. pontjában szereplő megállapításait vitatja, amely ténybeli megállapítások a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében fellebbezés keretében nem képezhetik felülvizsgálat tárgyát.

82 Kétségtelen, hogy a Törvényszék által a nemzeti jog tekintetében tett megállapítások fellebbezés keretében történő vizsgálata során – amely megállapítások az állami támogatások területén ténybeli megállapításoknak minősülnek – a Bíróság hatásköre csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e (2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

83 Mindazonáltal a jelen ügyben Írország az általa kifejtett érveléssel nem kívánja megkérdőjelezni a nemzeti jog Törvényszék általi értelmezését, hanem annak meghatározására kéri a Bíróságot, hogy a Törvényszék nem alkalmazta-e tévesen a jogot, amikor a szelektív előny fennállásának vizsgálata szempontjából döntő tényezőként elfogadta a releváns referenciakeret meghatározását, anélkül hogy figyelembe vette volna az integrált társaságokra alkalmazandó transzferárakra vonatkozóan a luxemburgi jogban előírt különös szabályokat.

84 Írország ugyanis arra szorítkozik, hogy vitassa a Törvényszék által annak megállapítására szolgáló jogi kritérium alkalmazását, hogy a szóban forgóhoz hasonló feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosít-e.

85 Márpedig az a kérdés, hogy a Törvényszék megfelelően jelölte-e ki a releváns referencia-rendszert, és ezen keresztül 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. Ugyanis, a szelektív előny fennállásának elemzése első szakaszának keretében a referencia-rendszer kiválasztásának megkérdőjelezésére irányuló érvek elfogadhatók, mivel ez az elemzés a nemzeti jognak az uniós jog valamely rendelkezése alapján történő jogi minősítéséből indul ki (lásd analógia útján: 2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 80. és 81. pont).

86 Írország érvelésének megalapozottságát illetően emlékeztetni kell arra, hogy – amint az lényegében kitűnik a vitatott határozat (210) preambulumbekezdéséből – az FFT és a Luxemburgi Nagyhercegség azt állította a Bizottság előtt, hogy a referencia-rendszernek csak az adókódex 164. cikke (3) bekezdésének hatálya alá eső, cégcsoporthoz tartozó társaságokat, sőt a cégcsoporthoz tartozó, finanszírozási tevékenységet végző társaságokat kellene magában foglalnia, így a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot a 2010 és 2013 közötti időszakra vonatkozó, 21 másik adóalanyt érintő, vele 2014. január 15-én közölt feltételes adómegállapítási határozatokkal kellene összehasonlítani. A Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT szerint, mivel az FFT-vel szemben alkalmazott bánásmód megfelelt az adókódex 164. cikke (3) bekezdésének, a 164/2. sz. körlevélnek és a területre vonatkozó közigazgatási gyakorlatnak, e feltételes adómegállapítási határozat révén semmilyen szelektív előnyt nem biztosítottak.

87 A Bizottság azonban a vitatott határozat (211)–(215) preambulumbekezdésében úgy ítélte meg, hogy a releváns referencia-rendszer meghatározásakor nem kell figyelembe venni e különös rendelkezéseket, és e tekintetben jelezte, hogy e figyelembevétel ellentétes a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer céljával, amelyet ezen intézmény a vitatott határozat (193)–(209) preambulumbekezdésében már referencia-rendszerként azonosított. A jelen ügyben megállapította, hogy e rendszer célja az adóztatási joghatósága alá tartozó valamennyi társaság nyereségének megadóztatása volt, függetlenül attól, hogy integrált társaságokról vagy nem integrált társaságokról van-e szó (a vitatott határozat (198) és (212) preambulumbekezdése).

88 A Bizottság jelezte, hogy nem fogja megvizsgálni, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat tiszteletben tartja-e az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésében vagy a 164/2. sz. körlevélben meghatározott szokásos piaci ár elvét (a vitatott határozat (229) preambulumbekezdése). Ha ugyanis igazolni lehetne, hogy a luxemburgi adóhatóság által e feltételes adómegállapítási határozat útján az FFT-nek a luxemburgi adóköteles nyeresége megállapításához alkalmazott módszer eltért attól a módszertől, amely egy piaci alapú, és ennélfogva a szokásos piaci ár elvéből származtatható megbízható közelítéshez vezet, az említett határozat úgy lenne tekinthető, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív előnyhöz juttatja az FFT-t (a vitatott határozat (231) preambulumbekezdése).

89 A megtámadott ítélet 149–151. pontjából kitűnik, hogy a Törvényszék jóváhagyta a Bizottság azon módszerét, amely lényegében annak megállapításából állt, hogy egy olyan adórendszer fennállása esetén, amelynek célja valamennyi belföldi illetőségű társaság nyereségének megadóztatása, függetlenül attól, hogy azok integráltak-e, vagy sem, a szokásos piaci ár elvének az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazása szempontjából való alkalmazása attól függetlenül igazolt, hogy ezt az elvet beépítették-e a nemzeti jogba.

90 Azt kell tehát meghatározni, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta-e a jogot, amikor helyt adott a Bizottság azon megközelítésének, amely lényegében abban állt, hogy nem vette figyelembe ezt az elvet, amint azt az adókódex 164. cikkének (3) bekezdése szabályozza és az arra vonatkozó 164/2. sz. körlevél pontosítja, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján lefolytatott vizsgálat keretében, különösen a referencia-rendszer meghatározásakor, annak megállapítása céljából, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosít-e a kedvezményezettje számára.

91 E tekintetben a Bizottság az adókódex 164. cikke (3) bekezdésének és a 164/2. sz. körlevél relevanciájának figyelmen kívül hagyásával a luxemburgi jogban meghatározottól eltérő szokásos piaci ár elvét alkalmazta. Így a Bizottság arra szorítkozott, hogy azonosítsa a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer által követett célban ezen elv absztrakt kifejezését, és megvizsgálja a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot, anélkül hogy figyelembe vette volna, hogy az említett elvet konkrétan milyen módon építették be e jogba, különösen az integrált társaságokat illetően.

92 E megközelítés jóváhagyásával a Törvényszék elmulasztotta figyelembe venni a jelen ítélet 68–74. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból eredő azon követelményt, amely szerint annak meghatározása céljából, hogy valamely adóintézkedés szelektív előnyben részesített-e valamely vállalkozást, a Bizottság feladata, hogy az érintett tagállamban általában alkalmazandó adórendszerrel való összehasonlítást végezzen, az ezen állam nemzeti joga alapján alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálata nyomán. Ezzel tévesen alkalmazta a jogot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazása során.

93 Kétségtelen, hogy – amint azt valamennyi fél egyezően elismeri – a luxemburgi társaságokra alkalmazandó nemzeti jog az integrált társaságok adóztatása terén a piaci ár megbízható megközelítését kívánja elérni. Bár ez a célkitűzés általában megfelel a szokásos piaci ár elvének, az uniós jogban történő harmonizáció hiányában ezen elv alkalmazásának konkrét módjait a nemzeti jog határozza meg, és azokat figyelembe kell venni a referenciakeretnek a szelektív előny fennállásának megállapítása céljából történő meghatározása céljából.

94 Ráadásul a Törvényszék azáltal, hogy a megtámadott ítélet 113. pontjában elismerte, hogy a Bizottság hivatkozhat olyan szabályokra, amelyek nem képezték részét a luxemburgi jognak, miközben ezen ítélet 112. pontjában emlékeztetett arra, hogy ezen intézmény az uniós jog fejlődésének e szakaszában nem rendelkezett olyan hatáskörrel, amely lehetővé tette számára, hogy önállóan határozza meg az integrált társaság úgynevezett „normál” adóztatását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól, megsértette az EUM-Szerződésnek a tagállamok közvetlen adózásra vonatkozó jogszabályainak közelítését célzó intézkedések Európai Unió általi elfogadására vonatkozó rendelkezéseit, különösen az EUMSZ 114. cikk (2) bekezdését és az EUMSZ 115. cikket. Valamely tagállamnak a közvetlen adózás területén fennálló autonómiája ugyanis, amint azt a jelen ítélet 73. pontjában felidézett állandó ítélkezési gyakorlat elismeri, nem biztosítható teljes mértékben, ha – az ilyen típusú, közelítésére irányuló bármely intézkedésen kívül – az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett vizsgálat nem kizárólag az érintett tagállam jogalkotója által elfogadott általános adószabályokon alapul.

95 E tekintetben először is hangsúlyozni kell, hogy az ezzel kapcsolatos harmonizáció hiányában azon módszerek és kritériumok esetleges meghatározása, amelyek lehetővé teszik a „szokásos piaci ár” eredményének meghatározását, a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik. Jóllehet az OECD tagállamai elismerik a szokásos piaci ár elve alkalmazásával járó előnyt a társaságok nyereségének különböző országok közötti megfelelő felosztását illetően, jelentős különbségek vannak ezen államok között a transzferárak meghatározására szolgáló módszerek részletes alkalmazásában. Amint azt maga a Bizottság is említette a vitatott határozat (88) preambulumbekezdésében, az OECD irányelvek több módszert sorolnak fel az ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok közötti ügyletek és a nyereség felosztása céljából a szokásos piaci ár megközelítése érdekében.

96 Ezenkívül, még ha feltételezzük is, hogy a nemzetközi adózás területén létezik bizonyos egyetértés, amely szerint a gazdaságilag egymással kapcsolatban álló társaságok közötti ügyleteket, különösen a csoporton belüli ügyleteket adózási szempontból úgy kell értékelni, mintha azokat gazdaságilag független társaságok kötötték volna meg, és hogy ennélfogva számos, az adózás területén hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóság az OECD irányelvekből merít a transzferárak kidolgozása és ellenőrzése során, a jelen ítélet 120–122. pontjában foglalt megállapítások sérelme nélkül, egyedül a nemzeti rendelkezések relevánsak annak elemzése szempontjából, hogy az adott ügyleteket a szokásos piaci ár elve alapján kell-e vizsgálni, és adott esetben, hogy az adóalany adóköteles jövedelmének alapját képező, és annak az érintett államok közötti felosztását megalapozó transzferárak eltérnek-e, vagy sem, a szokásos piaci ár szerinti eredménytől. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív adóelőny fennállásának vizsgálata során és az általában a vállalkozásra nehezedő adóteher megállapítása céljából tehát nem vehetők figyelembe a szóban forgó nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok, kivéve ha azokra az utóbbi kifejezetten hivatkozik.

97 E megállapítás az adó törvényessége elvének kifejeződése, amely általános jogelvként az uniós jogrend részét képezi, és amely megköveteli, hogy minden adófizetési kötelezettséget, valamint az összes olyan lényeges elemet, amelyek meghatározzák az adó alapvető jellemzőit, törvény írjon elő,

és az adóalanynak képesnek kell lennie arra, hogy előre lássa és kiszámítsa a fizetendő adó összegét, és meg tudja állapítani, hogy az mikor válik felszámíthatóvá (lásd ebben az értelemben: 2019. május 8-i Związek Gmin Zagłębia Miedziowego ítélet, C-566/17, EU:C:2019:390, 39. pont).

98 Másodszor, a Luxemburgi Nagyhercegség a tárgyaláson rámutatott, hogy azon körülményen kívül, hogy az OECD irányelvek nem kötelezőek e szervezet tagállamaira, az adókódex 164. cikkének (3) bekezdését értelmező 164/2. sz. körlevél különös szabályokat ír elő a transzferárak számítására vonatkozóan az FFT-hez hasonló, csoportfinanszírozási társaságok tekintetében, ami azt jelenti, hogy ezen árak kiszámításakor nem veszik figyelembe a részesedések birtoklásával kapcsolatos tevékenységeket. A vitatott határozat (79) preambulumbekezdése, amely e határozat 2.3.2. szakaszában szerepel, és amely az említett körlevél tartalmának leírását tartalmazza, megerősíti, hogy e tagállam különös szabályokat írt elő az ilyen társaságok tekintetében a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazás meghatározása érdekében, és hogy e szabályokat a közigazgatási eljárás keretében a Bizottság tudomására hozták.

99 Ugyanakkor a referencia-rendszer, és ezen keresztül az FFT részére biztosított szelektív előny fennállásának a Bizottság általi elemzése, amint azt a Törvényszék jóváhagyta, nem veszi figyelembe e normatív döntéseket, amelyek a szokásos piaci ár elve terjedelmének és a luxemburgi jogban való alkalmazásának pontosítására irányulnak.

100 E tekintetben rá kell mutatni, hogy a tárgyaláson feltett kérdésre válaszolva a Bizottság jelezte, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban a luxemburgi adóhatóság „tévesen alkalmazta azokat a szabályokat, amelyeket rendszerint alkalmaz” a szokásos piaci ár elvét és a transzferárak kiszámítását illetően. Meg kell azonban állapítani, hogy a vitatott határozatban a Bizottság, amelynek megközelítését a Törvényszék megerősítette, mellőzött minden vizsgálatot arra vonatkozóan, hogy a szokásos piaci ár elvét – amelyet lényegében az adókódex 164. cikkének (3) bekezdése rögzít – hogyan értelmezték és alkalmazták.

101 A Törvényszék kifejezetten megerősítette ezt az elemzést a megtámadott ítélet 146. pontjában, amikor megállapította, hogy nem róható fel, hogy a Bizottság az általa a jelen ügyben megfelelőnek ítélt transzferár-meghatározási módszert alkalmazta a vitatott intézkedés részét képező egy ügylet vagy több szorosan kapcsolódó ügylet árszintjének vizsgálata céljából, valamint ugyanezen ítélet 147. pontjában, amelyben hangsúlyozta, hogy az OECD irányelvek, amelyekre a Bizottság támaszkodott, „neves tagokból álló szakértői csoportok jelentős munkáin alapul[t]ak”, és hogy „a nemzetközi szinten elért konszenzust [tükrözték] a transzferárakat illetően”, valamint „ennélfogva vitathatatlan gyakorlati jelentőséggel bírnak a transzferárakkal kapcsolatos kérdések értelmezése terén”.

102 Harmadszor, ellentétben azzal, amit a Törvényszék a megtámadott ítélet 142. pontjában megállapított, a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) nem támasztja alá azt az álláspontot, amely szerint a szokásos piaci ár elve alkalmazandó abban az esetben, ha a nemzeti adójog az integrált társaságok és a független társaságok azonos módon történő adóztatását célozza, függetlenül attól, hogy ezt az elvet beépítették-e jogba, és ha igen, milyen módon.

103 Ebben az ítéletben ugyanis a Bíróság megállapította, hogy 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, ha az említett módszerbe olyan rendelkezéseket foglal bele, amelyek azzal a hatással járnak, hogy enyhítik az említett rendszer alapján ugyanezen társaságok által általában viselendő adóterhet.

104 Így az említett ítéletben a Bíróság a releváns nemzeti jogban, vagyis a belga jogban a nyereségnek az OECD „*cost plus*” módszere szerinti adóztatási mechanizmusát előíró adóztatási szabályokra tekintettel jutott arra a következtetésre, hogy a szokásos piaci ár elvét kell alkalmazni. Ennélfogva ugyanezen ítéletből nem vonható le az a következtetés, hogy a Bíróság a szokásos piaci ár olyan önálló elvét kívánta kimunkálni, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazása keretében az adójogi intézkedések vizsgálata céljából attól függetlenül alkalmazandó, hogy azt beépítették-e a nemzeti jogba.

105 E megfontolások összességéből az következik, hogy a megtámadott ítéletnek a Bizottság által elsődlegesen figyelembe vett azon okfejtés vizsgálatával kapcsolatos, a jelen ítélet 17–20. pontjában felidézett indokolása, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltért a luxemburgi társasági adó általános rendszerétől, téves jogalkalmazáson alapul annyiban, amennyiben a Törvényszék helyt adott a Bizottság azon megközelítésének, amely lényegében abban állt, hogy nem vette figyelembe a szokásos piaci ár elvét, amint azt az adókódex 164. cikkének (3) bekezdése szabályozza és az arra vonatkozó 164/2. sz. körlevél pontosítja, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján lefolytatott vizsgálat keretében a referencia-rendszer meghatározásakor, annak megállapítása céljából, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosít-e a kedvezményezettje számára.

106 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a Törvényszék téves jogalkalmazása maga után vonhatja-e a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezését.

107 A Bizottság ugyanis előadta, hogy a megtámadott ítélet 125–286. pontját érintő esetleges téves jogalkalmazás nem eredményezheti a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezését, ha a Törvényszéknek az ezen ítélet 290–299. pontjában szereplő elemzését helyben kell hagyni.

108 A Bizottság ezért úgy véli, hogy a fellebbezés hatástalan, mivel még azt feltételezve is, hogy megállapítást nyer a hivatkozott jogalapok egyikének megalapozottsága, az ilyen körülmény nem vezethet a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezéséhez. A vitatott határozat ugyanis az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésén és a 164/2. sz. körlevélen alapuló másodlagos okfejtést tartalmaz, amelynek a Törvényszék általi jóváhagyását Írország egyáltalán nem vitatja.

109 E tekintetben rá kell mutatni, hogy a megtámadott ítélet 290–299. pontjában szereplő indokokkal a Törvényszék lényegében megerősítette a Bizottság által a vitatott határozat (315)–(317) preambulumbekezdésében „másodlagosan” megfogalmazott okfejtést, amely szerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat eltért az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésében és a 164/2. sz. körlevélben foglalt referencia-rendszertől.

110 Bár Írország közvetlenül nem vitatta a megtámadott ítélet e részében szereplő indokokat, nem lehet azt állítani, amint azt a Bizottság teszi, hogy a fellebbezést hatástalannak kell nyilvánítani, mivel az Írország által kifejtett érvelés nem lehet hatással a megtámadott ítélet rendelkező részére.

111 Amint ugyanis a főtanácsnok az indítványának 42. pontjában megjegyezte, a megtámadott ítélet 290–299. pontjában szereplő okfejtés nem tartalmaz olyan elemzést, amely a Bizottság által elsődlegesen elfogadott referencia-rendszerből eredő elemzéstől elválasztható és attól független, és így nem teszi lehetővé az ez utóbbit érintő hiba orvoslását. Kétségtelen, hogy a Bizottság a

vitatott határozat (317) preambulumbekezdésében megállapította, hogy a feltételes adómegállapítási határozat az FFT adóterhének csökkenését eredményezte „egy olyan helyzethez képest, amelyben [az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésében] előírt szokásos piaci ár elvét megfelelően alkalmazták volna”. Mindazonáltal, amint arra a Törvényszék a megtámadott ítélet 294. pontjában rámutatott, a Bizottság e helyes alkalmazást illetően teljes egészében a luxemburgi általános társaságiadó-rendszeren alapuló referencia-rendszerre vonatkozó elsődleges elemzésére hivatkozott.

112 Ebből következik, hogy az az okfejtés, amelyre a Bizottság másodlagosan támaszkodott, csak látszólag helyesbíti az általa elkövetett hibát azon referencia-rendszer azonosítása során, amelynek a szelektív előny fennállására vonatkozó elemzésének alapját kellett volna képeznie. E körülmények között az, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot a Bizottság által a referencia-rendszerre vonatkozóan elsődlegesen követett okfejtés elemzése során, érvényteleníti a vitatott határozatban e tekintetben szereplő másodlagos okfejtés Törvényszék általi elemzését is.

113 A fentiekből következik, hogy az első jogalap ötödik és hatodik részének, valamint az ötödik jogalapnak helyt kell adni, és ennélfogva hatályon kívül kell helyezni a megtámadott ítéletet anélkül, hogy határozni kellene az első jogalap többi részéről és a fellebbezés többi jogalapjáról.

B. A C-885/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésről

114 A megtámadott ítélet hatályon kívül helyezésére tekintettel az FFT fellebbezéséről már nem szükséges határozni.

VI. A Törvényszék előtti keresetekről

115 A Bíróság alapokmánya 61. cikke első bekezdésének második mondata szerint a Bíróság a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén az ügyet maga is érdemben eldöntheti, ha azt a per állása megengedi.

116 A jelen ügyben ez a helyzet, mivel a vitatott határozat megsemmisítésére irányuló kereseti jogalapok a Törvényszék előtti kontradiktórius vita tárgyát képezték, és vizsgálatukhoz nem szükséges semmilyen további pervezető intézkedés vagy bizonyításfelvétel elrendelése.

117 E tekintetben elegendő rámutatni arra, hogy a jelen ítélet 81–112. pontjában kifejtett indokok miatt a vitatott határozatot meg kell semmisíteni annyiban, amennyiben a Bizottság tévesen alkalmazta a jogot, amikor a szelektív előny fennállását egy olyan referenciakeret alapján állapította meg, amely magában foglalja a szokásos piaci ár elvét, amely nem a vonatkozó nemzeti adójog teljes körű vizsgálatából következik, az e tárgyban az érintett tagállammal folytatott kontradiktórius vita eredményeként, és így megsértette az EUM-Szerződésnek a tagállamok közvetlen adózásra vonatkozó jogszabályainak közelítését célzó intézkedések Unió általi elfogadására vonatkozó rendelkezéseit, különösen az EUMSZ 114. cikk (2) bekezdését és az EUMSZ 115. cikket.

118 Amint az a jelen ítélet 71. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból következik, az ilyen hiba a vonatkozó nemzeti jog értelmében ténylegesen alkalmazandó szabályok meghatározása során, és ennélfogva az úgynevezett „normál” adóztatás azonosítása során, amelyre tekintettel a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot értékelni kellett, szükségképpen érvénytelenné teszi a szelektív előny fennállására vonatkozó okfejtés egészét.

119 Az ilyen megállapítás ugyanakkor nem zárja ki, hogy az olyan közvetlen adózási intézkedéseket, mint a tagállamok által hozott feltételes adómegállapítási határozatokat, állami támogatásnak lehessen minősíteni, feltéve hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a jelen ítélet 66. pontjában felidézett valamennyi alkalmazási feltétele teljesül.

120 Amint ugyanis arra a jelen ítélet 65. pontja emlékeztet, a tagállamok olyan területeken történő beavatkozásai, amelyek az uniós jogban nem képezték harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az EUM-Szerződés állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alól.

121 Így a tagállamok kötelesek a közvetlen adózás területén fennálló hatáskörüket – mint amellyel a feltételes adómegállapítási határozatok elfogadása terén rendelkeznek – az uniós jog és különösen az EUM-Szerződés által az állami támogatások területén bevezetett szabályok tiszteletben tartása mellett gyakorolniuk. A tagállamoknak tehát e hatáskörük gyakorlása során tartózkodniuk kell az EUMSZ 107. cikk értelmében vett, a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősíthető intézkedések elfogadásától (lásd ebben az értelemben: 2021. szeptember 16-i Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítélet, C-337/19 P, EU:C:2021:741, 161. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

122 Különösen annak megállapítását követően, hogy valamely tagállam úgy döntött, hogy az integrált társaságok transzferárainak meghatározása során a szokásos piaci ár elvét alkalmazza, a Bizottságnak a jelen ítélet 70. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően meg kell tudnia állapítani, hogy a nemzeti jog által e tekintetben meghatározott paraméterek nyilvánvalóan nincsenek összhangban a valamennyi belföldi illetőségű, akár integrált, akár nem integrált társaság hátrányos megkülönböztetéstől mentes adóztatásának a nemzeti adórendszer által követett célkitűzésével, rendszeresen azt eredményezve, hogy alulértékelik az integrált társaságokra vagy közülük egyes társaságokra, például a pénzügyi társaságokra alkalmazandó transzferárakat a nem integrált társaságok által bonyolított összehasonlítható ügyletek piaci áraihoz viszonyítva.

123 Márpedig a jelen ügyben, amint az a jelen ítélet 105. pontjában megállapítást nyert, a Bizottság a vitatott határozatban nem végzett ilyen vizsgálatot, mivel elemzési kerete nem foglalta magában a luxemburgi jog értelmében a szokásos piaci ár elvét alkalmazó valamennyi releváns szabályt.

124 E megfontolások összességéből az következik, hogy helyt kell adnia a Luxemburgi Nagyhercegség által a T-755/15. sz. ügyben előterjesztett első jogalap első és harmadik részének, valamint az FFT által a T-759/15. sz. ügyben felhozott első jogalap első kifogásának. Következésképpen a vitatott határozatot meg kell semmisíteni, anélkül hogy a megsemmisítés iránti keresetek többi jogalapját vizsgálni kellene.

VII. A költségekről

125 Az eljárási szabályzat 184. cikkének (2) bekezdése kimondja, hogy ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság maga hoz a jogvita kapcsán végleges határozatot, a Bíróság határoz a költségekről.

126 E szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése, amely az említett szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazandó, akként rendelkezik, hogy a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

127 A jelen ügyben, mivel Írország pernyertes lett a C-898/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezést illetően, kérelmének megfelelően kötelezni kell a Bizottságot a saját költségein felül az Írország részéről felmerült költségek viselésére.

128 Ami a C-885/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezést illeti, az eljárási szabályzat 149. cikke értelmében, amelyet annak 190. cikke értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazni kell, amennyiben az eljárás okafogyottá válik, a Bíróság határoz a költségekről. Az eljárási szabályzat 142. cikke értelmében, amely e szabályzat 184. cikke értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazandó, a költségekről ebben az esetben a Bíróság szabad mérlegelése szerint határoz. A jelen ügyben úgy kell határozni, hogy mindegyik fél maga viseli a C-885/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezéssel kapcsolatban felmerült saját költségeit.

129 Egyébiránt, mivel a Törvényszék előtti kereseteknek helyt kell adni, a Bíróság a Bizottságot kötelezi az elsőfokú eljárással kapcsolatban felmerült valamennyi költség viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

1) A Bíróság a C-885/19. P. és a C-898/19. P. sz. ügyeket ítélethozatal céljából egyesíti.

2) A Bíróság az Európai Unió Törvényszékének 2019. szeptember 24-i Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítéletét (T-755/15 és T-759/15, EU:T:2019:670) hatályon kívül helyezi.

3) A Bíróság a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C, korábbi 2014/NN) állami támogatásról szóló, 2015. október 21-i (EU) 2016/2326 bizottsági határozatot megsemmisíti.

4) A C-885/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésről nem szükséges határozni.

5) A C-885/19. P. sz. ügyben mindegyik fél maga viseli saját költségeit.

6) A Bíróság az Európai Bizottságot kötelezi a C-898/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés költségeinek viselésére.

7) A Bíróság az Európai Bizottságot kötelezi az elsőfokú eljárás költségeinek viselésére.

Aláírások