PRIIT PIKAMÄE
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. szeptember 29.[1]

C-649/20. P., C-658/20. P. és C-662/20. P. sz. egyesített ügyek

Spanyol Királyság (C-649/20 P),
Lico Leasing SA és
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA
(C-658/20 P)
kontra
Európai Bizottság (C-649/20 P és C-658/20 P)
és
Caixabank SA
és társai
kontra
Európai Bizottság

(C-662/20 P)

„Fellebbezés – Állami támogatások – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – A spanyol hatóságok által bizonyos gazdasági egyesülések és befektetőik javára nyújtott támogatás – Hajók vételére irányuló bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszer (spanyol adólízingrendszer) – Szelektív jelleg – A támogatás visszatérítettése – Közvetett előny”

1. A jelen egyesített ügyek tárgyát a Spanyol Királyság (C-649/20 P), a Lico Leasing SA és a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (a továbbiakban: PYMAR) (C-658/20 P) és a Caixabank és társai (C-662/20 P) által az Európai Unió Törvényszékének 2020. szeptember 23-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletével (T-515/13 RENV és T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (a továbbiakban: megtámadott ítélet) szemben benyújtott fellebbezések képezik, amely ítélettel a Törvényszék elutasította a Spanyol Királyság által a Spanyolország által végrehajtott SA.21233 C/11. (korábbi NN/11., korábbi CP 137/06.) számú állami támogatási programról A spanyol adólízingrendszerként is ismert, bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszerről szóló, 2013. július 17-i 2014/200/EU bizottsági határozat (a továbbiakban: vitatott határozat)[2] megsemmisítése iránt benyújtott keresetet, valamint a Lico Leasing és a PYMAR által az elsődlegesen e határozat megsemmisítése, illetve másodlagosan az állami támogatás visszatérítettése elrendelésének megsemmisítése iránt,

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] HL 2014. L 114., 1. o.

valamint harmadlagosan a visszatéríttetés elrendelésének – annyiban, amennyiben az a visszatérítendő és összeegyeztethetetlen támogatás összegének a kiszámítására vonatkozik – megsemmisítése iránt benyújtott keresetet.

2. Ez a második alkalom, hogy a Bíróságot a spanyol adórendszer vizsgálatára kérik, amely 2013 óta tartó maratoni jogvita tárgyát képezi az uniós bíróságok előtt, és amely sajátos formában jelenik meg, mivel annak alkalmazása az adóhatóság széles mérlegelési jogkörének gyakorlásától függ.

3. A Bíróság kérésének megfelelően a jelen indítvány a fellebbezésekben szereplő azon jogalapokra összpontosít, amelyek bonyolult jogi kérdéseket vetnek fel, és amelyek döntő jelentőségűek az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazása szempontjából, vagyis azokra, amelyek a szelektivitás elemzési módszerére és a közvetett előnyre vonatkozó ítélkezési gyakorlat értelmezéséhez kapcsolódnak, annak érdekében, hogy a támogatás közvetlen kedvezményezettjeivel visszatérítendő támogatás összegét meg lehessen határozni.

I. A jogvita előzményei

4. Miután a hajók vételére irányuló bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó spanyol adólízingrendszerre (a továbbiakban: adólízingrendszer) panaszok érkeztek be, mivel az lehetővé tette a hajózási társaságok számára, hogy 20–30%-kal olcsóbban vásároljanak spanyol hajógyárak által gyártott hajókat, az Európai Bizottság 2011. június 29-i C(2011) 4494 végleges határozatával megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást.[3]

5. Ezen eljárás során a Bizottság megállapította, hogy az adólízingrendszert e határozat elfogadásának napjáig olyan ügyletekre alkalmazták, amelyekben a hajógyárak tengerjáró hajókat építenek, a hajózási társaságok megvásárolják azokat, ezen ügyleteket pedig banki irányítás alatt álló *ad hoc* jogi és pénzügyi struktúrák révén finanszírozzák. Az adólízingrendszer a hajógyártásra vonatkozó minden egyes megrendelés esetén egy hajózási társaság, egy hajógyár, egy bank, egy lízingtársaság és egy olyan gazdasági egyesülés bevonásával járt, amely a bankból és a gazdasági egyesülésben részesedéseket szerző befektetőkből állt. A gazdasági egyesülés a hajógyártás megkezdésének napjától lízingbe vette a hajót egy lízingcégtől, ezt követően a hajót személyzet nélküli hajóbérleti szerződés alapján bérbe adta a hajózási társaságnak. A gazdasági egyesülés vállalta, hogy a lízingszerződés lejártakor megvásárolja a hajót, a hajózási társaság pedig vállalta, hogy a személyzet nélküli hajóbérleti szerződés lejártakor megvásárolja a hajót. A vitatott határozat szerint olyan adókonstrukcióról volt szó, amelynek az a célja, hogy az adózási szempontból átlátható gazdasági egyesülés befektetői számára adóelőnyöket hozzon létre, és ezen adóelőnyök egy részét a hajó árából adott engedmény formájában átruházza a hajózási társaságokra.

6. A Bizottság megállapította, hogy az adólízingrendszeren alapuló tevékenység a Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt szövegének jóváhagyásáról szóló, 2004. március 5-i 4/2004 királyi törvényerejű rendelet; a továbbiakban: TRLIS)[4] és a Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló rendelet jóváhagyásáról szóló, 2004. július 30-i 1777/2004

[3] HL 2011. C 276., 5. o.

[4] BOE, 61. szám, 2004. március 11., 10951. o.

királyi rendelet; a továbbiakban: RIS) [5] számos rendelkezésében előírt öt intézkedés kombinációja volt. Ezen öt intézkedés a következő volt: i) a lízingelt eszközök gyorsított értékcsökkenési leírása a TRLIS 115. cikkének (6) bekezdése szerint; ii) a lízingelt eszközök előrehozott értékcsökkenésének diszkrecionális alkalmazása, ami a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdéséből és 115. cikkének (11) bekezdéséből, valamint a RIS 49. cikkéből következik; iii) a gazdasági egyesülésre vonatkozó rendelkezések; iv) a hajóűrtartalomadó-rendszer a TRLIS 124–128. cikke szerint és v) a RIS 50. cikke (3) bekezdésének rendelkezései.

7. A TRLIS 115. cikkének (6) bekezdésével összhangban a lízingelt eszköz gyorsított értékcsökkenése azon a napon kezdődött, amikor az eszköz megkezdte üzemelését, azaz nem azelőtt, hogy az említett eszközt átadnák a lízingbe vevőnek és az megkezdte volna annak használatát. Ugyanakkor a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése előírta, hogy a gazdasági és pénzügyminisztérium a lízingbe vevő hivatalos kérelme alapján korábbi időpontot is meghatározhat az értékcsökkenési leírás kezdő időpontjaként. A TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése ezen előrehozott értékcsökkenési leíráshoz két általános feltételt írt elő. A gazdasági egyesülésre alkalmazandó különös feltételek a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdésében szerepeltek. A TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében előírt engedélyezési eljárást a RIS 49. cikke részletezte.

8. A hajóűrtartalomadó-rendszert 2002-ben engedélyezték a belső piaccal összeegyeztethető állami támogatásként a 2004. január 17-én módosított (HL 2004. C 13., 3. o.), a tengeri szállítási ágazatnak nyújtott állami támogatásokról szóló, 1997. július 5-i közösségi iránymutatások (HL 1997. C 205., 5. o.) alapján a Spanyolország által végrehajtott N 736/2001 állami támogatásról – A tengeri szállítási társaságok űrtartalom alapján történő adóztatásáról szóló, 2002. február 27-i C(2002) 582 végleges bizottsági határozattal (HL 2004. C 38., 4. o.). Ebben a rendszerben a hajózási társaságok nyilvántartásainak valamelyikébe bejegyzett és az adóhatóságtól erre vonatkozó engedéllyel rendelkező vállalkozások nem a bevételeik és kiadásaik, hanem az űrtartalom alapján adóznak. A spanyol jogszabály a gazdasági egyesülések számára lehetővé teszi, hogy e nyilvántartások egyikébe bejegyeztessék magukat annak ellenére, hogy azok nem hajózási társaságok.

9. A TRLIS 125. cikkének (2) bekezdése különös eljárást írt elő azokra a hajókra, amelyeket a hajóűrtartalomadó-rendszerbe való belépés időpontjában már megvettek, és azokra a használt hajókra, amelyeket akkor vettek, amikor a vállalkozás már részt vett ebben a rendszerben. Az említett rendszer szokásos alkalmazásának eredményeként a potenciális tőkenyereséget a hajóűrtartalomadó-rendszerbe történő belépéskor adóztatták, és vélelmezték, hogy a tőkenyereség adóztatására, ha késleltetve is, de sor kerül a hajó eladásakor vagy forgalomból való kivonásakor. Mindazonáltal e rendelkezéstől eltérően a RIS 50. cikkének (3) bekezdése azt mondta ki, hogy amikor a hajókat az adóhatóság által korábban jóváhagyott lízingszerződés részeként vételi opcióval szerzik meg, ezeket a hajókat a TRLIS 125. cikkének (2) bekezdése értelmében újaknak, és nem használtaknak kell tekinteni – figyelmen kívül hagyva, hogy azokat már leírták –, ezért az esetleges tőkejövedelmet nem adóztatták. Ezt az eltérést, amelyről a Bizottságot nem tájékoztatták, csak azokra az egyedi lízingszerződésekre alkalmazták, amelyeket az adóhatóságok a TRLIS 115. cikke (11) bekezdésének értelmében vett előrehozott értékcsökkenési leírás iránti kérelmek vonatkozásában hagytak jóvá, azaz az újonnan gyártott és lízingbe adott, az adólízingrendszerhez tartozó műveletek alapján megvásárolt és egy kivétellel spanyol hajógyárból származó hajókra.

[5] BOE, 189. szám, 2004. augusztus 6., 37072. o.

10. Mindezen intézkedések alkalmazásával a gazdasági egyesülések két lépcsőben gyűjtötték be az adókedvezményeket. Az első szakaszban az általános társaságiadó-rendszerben előrehozott és gyorsított értékcsökkenési leírást alkalmaztak a lízingelt hajóra, ami erőteljes adóból levonható veszteségeket generált a gazdasági egyesülés számára; a gazdasági egyesülés adózási átláthatósága miatt e veszteségek levonhatók a befektetők saját bevételéből, a gazdasági egyesülésben fennálló részesedésükkel arányosan. Noha rendes körülmények között a hajó költségének ezen előrehozott és gyorsított értékcsökkenésével elért adómegtakarítást később magasabb adófizetéssel kell kompenzálni, vagy akkor, ha a hajó értékcsökkenését teljes mértékben leírják, vagy akkor, ha a hajót eladják, és az eladásból tőkenyereség keletkezik; a második szakaszban a kezdeti veszteségekből eredő és a befektetőkre ruházott adómegtakarításokat védte, hogy a gazdasági egyesülés a társasági adózásról áttért a hajóűrtartalomadó-rendszerre, ami lehetővé tette, hogy a hajó hajózási társaság részére történő eladásából eredő nyereségek teljes mértékben mentesüljenek az adó alól.

11. Annak ellenére, hogy az adólízingrendszert álláspontja szerint „rendszerként” kell bemutatni, a Bizottság az egyes szóban forgó intézkedéseket külön is elemezte. A vitatott határozatban a Bizottság úgy döntött, hogy ezen intézkedések közül a TRLIS-nek a lízingelt eszközök előrehozott értékcsökkenési leírásáról szóló 115. cikke (11) bekezdéséből, a hajóűrtartalomadó-rendszer nem támogatható vállalkozásokra, hajókra vagy tevékenységekre történő alkalmazásából, és a RIS 50. cikke (3) bekezdéséből eredő intézkedések (a továbbiakban: szóban forgó adóintézkedések) a gazdasági egyesülésnek és befektetőiknek nyújtott állami támogatásnak minősülnek, amelyet a Spanyol Királyság 2002. január 1-je óta jogellenesen, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését megsértve hajtott végre. A Bizottság kimondta, hogy a szóban forgó adóintézkedések összeegyeztethetetlenek a belső piaccal, kivéve amennyiben a támogatás megfelel a pénzügyi befektetők által nyújtott közvetítésért a piacon járó díjazásnak, és azt olyan tengeri szállítási társaságokhoz irányítják, amelyek a tengeri szállítási iránymutatás értelmében támogathatók. A Bizottság úgy döntött, hogy a Spanyol Királyságnak meg kell szüntetnie ezt a támogatást, amennyiben az összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és vissza kell téríttetnie az összeegyeztethetetlen támogatást a gazdasági egyesülések azon befektetőivel, amelyek abból részesültek, annak lehetősége nélkül, hogy e kedvezményezettek a visszafizetéssel járó terheket más személyekre háríthatnák át. A Bizottság mindazonáltal úgy döntött, hogy visszafizettetésre nem kerül sor azon finanszírozási ügyletek részeként nyújtott támogatások tekintetében, amely ügyleteket érintően az illetékes nemzeti hatóságok az intézkedésekben foglalt előny odaítélését jogilag kötelező erejű, 2007. április 30. előtt elfogadott aktusban vállalták, amely utóbbi időpontban az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* közzétették a Franciaország által a francia adótörvénykönyv 39 CA. cikke alapján biztosított támogatási rendszerről – C 46/2004 (ex NN 65/2004) állami támogatásról szóló, 2006. december 20-i 2007/256/EK határozatát (HL 2007. L 112., 41. o.).

II. A fellebbezést és a megtámadott ítéletet megelőző eljárás

12. A Törvényszék Hivatalához 2013. szeptember 25-én és december 30-án benyújtott külön keresetleveleikkel egyrészt a Spanyol Királyság, másrészt pedig a Lico Leasing és a PYMAR keresetet indított a vitatott határozat megsemmisítése iránt. A két ügyet az ítélethozatal céljából egyesítették.

13. A Törvényszék 2015. december 17-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletével (T-515/13 és T-719/13, EU:T:2015:1004) megsemmisítette a megtámadott határozatot. A Bizottság fellebbezése nyomán a Bíróság a 2018. július 25-én hozott Bizottság kontra

Spanyolország és társai ítéletével (C-128/16 P, a továbbiakban: Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet, EU:C:2018:591) hatályon kívül helyezte a Törvényszék ezen ítéletét, és visszautalta elé az ügyet, a költségekről való döntést fenntartotta, és úgy határozott, hogy a fellebbezésben részt vevő beavatkozók maguk viselik saját költségeiket.

14. A visszautalást követően hozott ítéletében a Törvényszék elutasította az adólízingrendszer szelektivitásának vizsgálata során elkövetett hibára alapított kifogást, lényegében azt állapítva meg, hogy az adóhatóságnak az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedély megadására vonatkozó diszkrecionális jogköre elegendő ahhoz, hogy az adólízingrendszer egészét szelektívnek minősítse. A Törvényszék elutasította a visszatéríttetésre alkalmazandó elveknek az összeegyeztethetetlen támogatás kiszámításának módszerével történő megsértésére alapított jogalapot is, mivel úgy ítélte meg, hogy a Bizottság nem követett el hibát, amikor a teljes támogatás visszatérítését rendelte el a gazdasági egyesülések befektetőivel szemben, még akkor sem, ha az előny egy részét harmadik személyeknek adták át.

15. A Törvényszék ezt követően valamennyi keresetet elutasította.

III. A felek kérelmei és a Bíróság előtti eljárás

16. A Spanyol Királyság a C-649/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésében azt kéri, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, a jogvitát a vitatott határozat megsemmisítésével véglegesen bírálja el, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

17. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezést és a Spanyol Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

18. A Lico Leasing és a PYMAR a C-658/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésében azt kéri, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, semmisítse meg a vitatott határozatot és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

19. A CaixaBank és társai ugyanezt kérik.

20. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezést, és a Lico Leasinget és a PYMAR-t, valamint a Caixabankot és társait kötelezze a költségek viselésére.

21. A Caixabank és társai a C-662/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésükben azt kérik, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, semmisítse meg a vitatott határozatot, különösen annak 1. cikke (1) bekezdését, másodlagosan pedig a 4. cikkének (1) bekezdését, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

22. A Decal España SA, amely számára a Bíróság elnöke a 2021. augusztus 2-i végzésével engedélyezte, hogy a Caixabank és társai kérelmeinek támogatása végett beavatkozzon, ugyanezt kéri.

23. A Bizottság azt kéri, hogy a fellebbezést mint elfogadhatatlant, másodlagosan mint megalapozatlant utasítsák el, és a Caixabankot és társait, valamint a Decal Españát kötelezzék a költségek viselésére.

24. A Bíróság elnökének 2022. április 26-i határozatával a három ügyet (C-649/20 P, C-658/20 P és C-662/20 P) a Bíróság eljárási szabályzatának 54. cikke alapján a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából egyesítették.

25. A Spanyol Királyságot, a Lico Leasinget, a Caixabankot és társait, a Decal Españat és a Bizottságot meghallgatták a 2022. június 15-én tartott tárgyaláson.

IV. A fellebbezésről

26. A Bíróság kérésének megfelelően a jelen indítvány az állítólagos támogatás szelektív jellegére (a C-649/20. P. sz. ügy második jogalapja, a C-658/20. P. sz. ügy első jogalapja, a C-662/20. P. sz. ügy első jogalapja), valamint a visszatérítendő támogatás összegének meghatározására (a C-649/20. P. sz. ügy negyedik jogalapja, a C-658/20. P. sz. ügy negyedik jogalapja és a C-662/20. P. sz. ügy harmadik jogalapja) vonatkozó jogalapokra összpontosít.

A. A C-649/20. P. sz. ügy második jogalapjáról, a C-658/20. P. sz. ügy első jogalapjáról és a C-662/20. P. sz. ügy első jogalapjáról

1. A felek érveinek rövid összefoglalása

27. A Spanyol Királyság által a C-649/20. P. sz. ügyben előterjesztett második jogalap, valamint a Lico Leasing és a PYMAR által a C-658/20. P. sz. ügyben, valamint a Caixabank és társai által a C-662/20. P. sz. ügyben előterjesztett első jogalapok több aspektusból kifogásolják az adólízingrendszer szelektivitásának a megtámadott ítéletben elvégzett elemzését.

2. Az elfogadhatóságról

28. A Bizottság úgy véli, hogy e jogalapok elfogadhatatlanok, mivel a Törvényszék által eldöntött jogvitán túlterjedő jogvitával fordulnak a Bírósághoz, ugyanis a fellebbezők az első fokon benyújtott kereseteikben soha nem állították azt, hogy a vitatott határozatot érintően a Bizottság hibát követett el azzal, hogy az adólízingrendszer szelektivitását nem a háromlépcsős elemzés alapján vizsgálta, valamint azzal, hogy elmulasztotta a releváns viszonyítási alap meghatározását, illetve nem végezte el az összehasonlítást a kedvezményezettekhez hasonló helyzetben lévő gazdasági szereplőkkel.

29. Ezt az elfogadhatatlansági kifogást véleményem szerint el kell utasítani.

30. Bár az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a Bíróság hatásköre a fellebbezési eljárás keretében a Törvényszék előtt megvitatott jogalapokról hozott jogi döntés megítélésére korlátozódik,[6] az állandó ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy a fellebbező a fellebbezésében jogosult olyan jogalapokra hivatkozni, amelyek a megtámadott ítéleten alapulnak és az előbbi jogi megalapozottságának kifogásolását célozzák.[7]

[6] 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, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[7] 2021. október 6-i Sigma Alimentos Exterior kontra Bizottság ítélet (C-50/19 P, EU:C:2021:792, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31. Még ha azt feltételezzük is, hogy a szóban forgó jogalapokat első fokon nem vitatták meg, meg kell állapítani, hogy a megtámadott ítélet 87–102. pontjában a Törvényszék azzal a kérdéssel foglalkozott, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta-e a jogot, amikor elmulasztotta a háromlépcsős elemzés elvégzését. Amint azt a jelen indítvány következő szakaszában részletesebben bemutatom, a Törvényszék e vizsgálat keretében lényegében úgy ítélte meg, hogy annak vizsgálatára szorítkozhat, hogy az adóhatóság rendelkezik-e mérlegelési jogkörrel az előrehozott értékcsökkenés engedélyezésére vonatkozóan, mivel ez elegendő ahhoz, hogy az adólízingrendszert teljes egészében szelektívvé tegye. Következésképpen a szóban forgó jogalapok a megtámadott ítéletből származnak.

32. E megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság nyilvánítsa elfogadhatónak a C-649/93. P. sz. ügy második jogalapját, a C-658/20. P. sz. ügy első jogalapját és a C-662/20. P. sz. ügy első jogalapját.

3. Az ügy érdeméről

a) A háromlépcsős elemzés hiányáról

33. Emlékeztetni kell először is arra, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 87. pontjában megállapította, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban nem végezte el a támogatás szelektívnek minősítéséhez szükséges háromlépcsős elemzést, azonban kimondta, hogy az adólízingrendszer az egészét tekintve szelektív, egyrészt az adóhatóság arra vonatkozó mérlegelési jogköre miatt, hogy nem egyértelmű feltételek alapján adja meg az előrehozott értékcsökkenési leíráshoz szükséges kötelező engedélyt, másrészt pedig amiatt, hogy az adóhatóság az adólízingrendszer keretében csak a tengerjáró hajók finanszírozására irányuló ügyletekre bocsátott ki engedélyeket. A megtámadott ítélet ugyanezen pontjában a Törvényszék ezt követően pontosította, hogy a tárgyalás során a Bizottság arra hivatkozott, hogy az adóhatóságot megillető ilyen diszkrecionális jogkör fennállása önmagában elegendő ahhoz, hogy az adólízingrendszer egészét szelektívvé tegye. Ezért a megtámadott ítélet 88–102. pontjában a szelektivitásra vonatkozó elemzését ez utóbbi jogi kérdésre összpontosította.

34. Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy a megtámadott határozatnak ezt az értelmezését a (Decal által támogatott) Caixabank kifogásolja. Ez utóbbi szerint a Törvényszék ezzel úgy ítélte meg, hogy a Bizottság e határozat (156) preambulumbekezdésében a szelektivitás fennállását két alternatív érvelésre alapozta, amelyek közül az egyik az adóhatóság diszkrecionális jogkörének fennállásán, míg a másik az adólízingrendszer ágazati jellegén alapul, így a háromlépcsős elemzés elhagyása – álláspontja szerint – nincs befolyással e diszkrecionális jogkör fennállására. Ugyanakkor a Bizottság ezt a két elemet nem két alternatív érvelésként, hanem az adólízingrendszer ágazati szelektivitásának megállapításához vezető egyetlen érvelés elválaszthatatlan részeiként mutatta be. A Caixabank és társai ezért azt állítják, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a vitatott határozat indokolását a saját indokolásával helyettesítette.

35. Úgy tűnik számomra, hogy ez az érv a vitatott határozat túlzottan formális értelmezéséből ered.

36. Az „egyrészt” és a „másrészt” kifejezésnek a megtámadott ítélet 87. pontjában való használata nem jelenti azt – amint azt a Caixabank és társai állítják –, hogy Törvényszék úgy vélte, hogy a Bizottság két alternatív érvelés alapján állapította volna meg a szelektivitás fennállását.

37. Éppen ellenkezőleg, a megtámadott ítélet e pontja lényegében hűen átveszi a vitatott határozat (156) preambulumbekezdéséből következő jogi érvelést, amely szerint az adólízingrendszer egészének szelektivitása kizárólag az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedély iránti kérelmet elbíráló adóhatóság diszkrecionális mérlegelésétől függ. E diszkrecionális jogkörre tekintettel, amely azon szabályozás homályos kritériumain alapult, amelyre a hatóság az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedélyek megadásakor támaszkodott, e preambulumbekezdés pontosította, hogy az adólízingrendszer keretében csak azok a gazdasági egyesülések férhettek hozzá az adólízingrendszer által biztosított valamennyi adókedvezményhez, amelyek tengerjáró hajók finanszírozására irányuló ügyleteket bonyolítottak. Következésképpen az említett diszkrecionális jogkör puszta fennállása a vitatott határozat szerint elegendő volt az adólízingrendszer szelektivitásának megállapításához.

38. E megfontolásokból következik, hogy a Törvényszék korántsem helyettesítette a vitatott határozat indokolását a saját indokolásával, hanem – a megtámadott ítélet 87. pontjában – arra szorítkozott, hogy e határozat értelmezését illetően jogszerű mozgástérrel éljen. [8]

39. A fellebbezők fő érve az, hogy a Törvényszék elmulasztotta a referenciakeret meghatározását, illetve nem végezte el a Bíróság által előírt háromlépcsős elemzést, amelynek során meg kell határozni az általános adórendszert, majd értékelni kell, hogy a szóban forgó intézkedés szelektív jellegű-e annyiban, amennyiben különbséget tesz az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között, valamint meg kell vizsgálni, hogy a tagállam bizonyította-e, hogy ezen intézkedés igazolható a vonatkozó szabályozás jellegével és felépítésével.

40. A Spanyol Királyság többek között azt állítja, hogy a Törvényszék ezáltal figyelmen kívül hagyta a 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítéletet (C-128/16 P, EU:C:2018:591), mivel a Bíróság ez utóbbi ítéletben az adólízingrendszer szelektivitásának háromlépcsős elemzés útján történő értékelését követelte meg a Törvényszéktől.

41. A Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy a Bíróságnak nem állt szándékában ilyen elemzést előírni.

42. Mindenekelőtt a Spanyol Királyság által az álláspontjának alátámasztására felhozott érveket eredeti kontextusukba kell helyezni. A Bizottság kontra Spanyolország és társai ítéletben a Bíróság arra az érvre válaszolt, amely szerint a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a más eszközök vagy más befektetéstípusok kizárásával egy adott eszközbe történő befektetés miatt nyújtott adóelőnyök nem válnak a befektetők szempontjából szelektív előnnyé, amennyiben az ügylet megkülönböztetés nélkül valamennyi vállalkozás számára elérhető.

43. E tekintetben a Bíróság az ítélet 67. pontjában először is megállapította, hogy a Törvényszék abból a téves előfeltevésből indult ki, amely szerint csak a befektetőket, és nem a gazdasági egyesüléseket lehet a szóban forgó adóintézkedésekből eredő előnyök kedvezményezettjeinek tekinteni, tehát a szelektivitásra vonatkozó feltételt a befektetőkre, és nem a gazdasági egyesülésekre tekintettel kell megvizsgálni. Ezt követően az ítélet 68–71. pontjában megállapította, hogy a Törvényszék végeredményben tévesen értékelte a szelektivitást, amikor úgy ítélte meg, hogy az adólízingrendszer alapján megvalósított ügyletekben részt vevő befektetők által kapott előnyök nem tekinthetők szelektívnek, mivel ezek az ügyletek megkülönböztetés nélkül valamennyi vállalkozás számára azonos feltételekkel elérhetőek voltak. A Bíróság álláspontja szerint a Törvényszéknek el kellett volna végeznie a Bizottság kontra World

[8] Lásd: 2020. március 26-i Larko kontra Bizottság ítélet (C-244/18 P, EU:C:2020:238, 104. és 105. pont).

Duty Free Group és társai ítéletben[9] ismertetett háromlépcsős elemzést, különösen annak vizsgálatára koncentrálva, hogy a Bizottság bizonyította-e, hogy a szóban forgó intézkedések konkrét hatásaik révén eltérő bánásmódot vezetnek be az adólízingrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között.

44. Véleményem szerint a Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet ezen pontjaiból az tűnik ki, hogy a háromlépcsős elemzést a Bíróság elengedhetetlennek tartotta, mivel a Törvényszék a befektetőket az adólízingrendszer kedvezményezettjeiként azonosította. Ezt az értelmezést megerősíti a Bíróság által a kedvezményezettek ilyen (téves) azonosítása és a háromlépcsős elemzés hiányából eredő téves jogalkalmazás között megállapított kapcsolat, amint arról ezen ítélet 68. pontjának elején a „végeredményben” kifejezés használata is tanúskodik.

45. Ezenkívül meg kell állapítani, hogy a Bíróság a Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet 58. pontjában kimondta, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor elmulasztotta megvizsgálni, hogy az előrehozott értékcsökkentési leírás engedélyezési rendszere az adóhatóságot felruházta-e olyan mérlegelési jogkörrel, amely alkalmas arra, hogy az adólízingügyletekben részt vevő gazdasági egyesülések által végzett tevékenységeket előnyben részesítse, vagy az ilyen tevékenységek előnyben részesítését eredményezze. Ezzel a Bíróság véleményem szerint kifejezetten arra hívta fel a Törvényszéket, hogy végezzen ilyen vizsgálatot, amely felhívásnak a Törvényszék a megtámadott ítélet 88–102. pontjában teljes mértékben eleget is tett.

46. E körülmények között nem állapítható meg, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta volna a jogot a szelektivitás vizsgálata során alkalmazott módszert illetően, még akkor sem, ha a fenti pontban felidézett elemzési keretet vette figyelembe.

47. Ami a fellebbezők által általánosságban arra vonatkozóan előterjesztett érveiket illeti, hogy a Törvényszék nem kifogásolta, hogy a vitatott határozatban nem szerepel a háromlépcsős elemzés, elöljáróban meg kell jegyezni, hogy ezt az elemzést az olyan előnyös adóintézkedések rejtett szelektivitásának felfedése érdekében alakították ki, amelyekből minden vállalkozás látszólag részesülhet. Ezen elemzés annak meghatározására irányul, hogy az ilyen általános hatályú intézkedések alkalmazása igazolatlan hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e az előny megszerzésének feltételeit teljesítő és az azt nem teljesítő vállalkozások között.

48. Az adólízingrendszerrel kapcsolatos intézkedéseket bevezető spanyol jogszabályi rendelkezések lehetővé tették a gazdasági egyesülések számára, hogy kérelmezzék az előrehozott értékcsökkenési leírás kedvezményét; lehetővé tették számukra, hogy bejegyeztessék magukat a tengerhajózási társaságok külön lajstromába – azzal a feltétellel, hogy olyan tevékenységet folytatnak, amelynek keretében személyzet nélküli hajóbérlés címén hajót bocsátanak harmadik személyek rendelkezésére –, és így jogot szereztek a hajóűrtartalomadó-rendszer szerinti adófizetésre; végezetül lehetővé tették számukra, hogy a hajó eladásából származó tőkenyereséget adómentesen érjék el.

49. A szóban forgó intézkedéseket tehát álláspontom szerint úgy lehet értelmezni, hogy azok – *prima facie* – az általános intézkedések kategóriájába tartoznak. Különösen azzal lehet érvelni, hogy ezek az intézkedések azért jártak előnnyel a gazdasági egyesülések számára, mivel ezen egyesüléseket és tevékenységük struktúráját direkt aszerint határozták meg, hogy ezen előnyöket ki tudják használni. Olyan előnyről van tehát szó, amely főszabály szerint minden,

[9] 2016. december 21-i ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981).

adóoptimalizálásra törekvő gazdasági szereplő számára elérhető, és ennélfogva annak eldöntéséhez, hogy esetlegesen szelektív előnyről van-e szó, el kell végezni a háromlépcsős vizsgálatot.

50. Mindazonáltal azon a véleményen vagyok, hogy a jelen ügyben az adólízingrendszerrel kapcsolatos intézkedések nem minősíthetők *a priori* általános intézkedéseknek, mivel a jogosultság feltételéül szabott kritériumok teljesítése nem eredményezi automatikusan az ezen intézkedésekben meghatározott adóelőnyök kihasználását. Amint az a fentiekben megállapítást nyert, e kedvezmények nyújtásának valójában az volt a feltétele, hogy a vállalatok előzetesen engedélyt kapjanak az előrehozott értékcsökkenés leírására, amelyet az adóhatóság széles mérlegelési jogköre keretében ítélt meg.

51. E – homályos és minden objektivitást nélkülöző kritériumok mentén kialakított – diszkrecionális jogkör lehetővé tette az adóhatóság számára, hogy meghatározza az előrehozott értékcsökkenési leírás kedvezményezettjeit, illetve ezen értékcsökkenés feltételeit, ami a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata [10] értelmében elegendő annak megállapításához, hogy a szelektivitás kritériuma teljesült.

52. Ebből véleményem szerint az következik, hogy a háromlépcsős elemzés, beleértve a referenciakeret (illetve adóügyekben a „szokásos adózás”) meghatározását, a jelen ügyben nem indokolt. E meghatározás ugyanis csak annak megállapításához szükséges, hogy esetlegesen létezik-e a hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazandó, az adórendszertől *eltérést engedő rendelkezés*. Márpedig számomra nyilvánvalónak tűnik, hogy amikor a nemzeti szabályozás olyan mérlegelési jogkört biztosít az adóhatóság számára, mint amelyről az alapügyekben szó van, az ilyen jogkör gyakorlása szükségszerűen el fog térni az előzetesen megállapított *általános* referenciakerettől.

53. E tekintetben hozzá kell tenni, hogy a fellebbezők álláspontjával ellentétben a Bíróság P ügyben hozott ítélete egyáltalán nem támogatja a háromlépcsős elemzést azokban az esetekben, amikor az adókedvezmény megadása az illetékes nemzeti közigazgatás engedélyétől függ. Ugyanis, bár úgy tűnik, hogy ebben az ítéletben a Bíróság a mérlegelési jogkörre vonatkozó érvelését a második (eltérés fennállása) és a harmadik lépcsőbe (*a priori* szelektív intézkedés igazolása) foglalta bele, [11] ugyanakkor a nemzeti bíróság által az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban e tekintetben kifejezett kétségek ellenére nem határozta meg előzetesen a referenciakeretet. [12]

54. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a fellebbezők ezen érveit mint megalapozatlanokat el kell utasítani.

b) Az adóhatóság mérlegelési jogkörének gyakorlására vonatkozó elemzés hiányáról

55. Másodszor a fellebbezők vitatják a Törvényszék által az adóhatóságnak az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezésére vonatkozó diszkrecionális jogkörére vonatkozóan tett megállapításokat. Lényegében különösen azt kifogásolják, hogy a Törvényszék nem vizsgálta meg,

[10] Lásd: 1996. szeptember 26-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-241/94, EU:C:1996:353, 23. pont); 1999. június 29-i DM Transport ítélet (C-256/97, EU:C:1999:332, 27. pont); 1998. december 1-jei Ecotrade ítélet (C-200/97, EU:C:1998:579, 40. pont).

[11] 2013. július 18-i P ítélet (C-6/12, a továbbiakban: P ítélet, EU:C:2013:525, 22–27. pont).

[12] Lásd: P ítélet, 13. pont.

hogy az adóhatóság ezen jogköre ténylegesen azt eredményezte-e, hogy egyes gazdasági szereplőket indokolatlanul kedvezőbb bánásmódban részesítettek, mint más, hozzájuk hasonló helyzetben lévő gazdasági szereplőket.

56. Először is össze kell foglalni a Törvényszék által a megtámadott ítélet releváns pontjaiban kifejtett érvelést. Ezen ítélet 88. pontjában a Törvényszék az ítélkezési gyakorlatra tekintettel emlékeztetett arra, hogy az engedélyezési rendszer megléte önmagában nem jelent szelektív intézkedést, és hogy ezzel szemben, ha az illetékes hatóságok a nyújtott intézkedés kedvezményezettjeinek és feltételeinek meghatározását illetően széles diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek, úgy kell tekinteni, hogy e jogkör gyakorlása bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesíti más olyan vállalkozásokkal vagy árukkal szemben, amelyek a követett célkitűzésre tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.

57. Ezt követően a Törvényszék – miután a megtámadott ítélet 89–100. pontjában megvizsgálta a szóban forgó engedélyezési rendszerre vonatkozó törvényi és rendeleti rendelkezéseket – válaszolt a felek által felhozott bizonyos konkrét érvekre.

58. Különösen azt állapította meg – amint arra a Bizottság a vitatott határozatban rámutatott –, hogy e rendszer nem egyszerű értesítésen alapult, hanem olyan homályos kritériumok alapján kiadott előzetes engedély megszerzésén, amelyek az adóhatóság értelmezését követelték meg, amely hatóság előzetesen nem tett közzé iránymutatást. A Törvényszék ezt követően megállapította, hogy e rendelkezések értelmében az adóhatóság jogosult volt minden általa célszerűnek ítélt információt és dokumentumot bekérni, ideértve azokat az információkat is, amelyek a hajók építésére vonatkozó szerződésekből eredő, a gazdaság és a foglalkoztatás szempontjából Spanyolországban jelentkező pozitív hatásokat részletezték. A Törvényszék ezenkívül megállapította, hogy az adóhatóság nem csupán megadhatta vagy megtagadhatta az engedélyt, hanem az értékcsökkenési leírás kezdetét további indokolás nélkül az adóalany által javasolttól eltérő időpontban is meghatározhatta. Ez jelentős mérlegelési mozgásteret eredményezett az adóhatóság számára.

59. Végezetül a Törvényszék a megtámadott ítélet 100. pontjában arra a következtetésre jutott, hogy e diszkrecionális szempontok létezése alkalmas volt arra, hogy a kedvezményezetteket előnyben részesítsék az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő más adóalanyokkal szemben, mivel más egyesülések, illetve a más ágazatokban tevékenykedő vagy más formában működő vállalkozások nem részesülhettek ugyanolyan feltételek mellett az előrehozott értékcsökkenési leírás kedvezményében. Azt is megállapította, hogy az általa vizsgált rendelkezések *de iure* diszkrecionális jellegére tekintettel nincs jelentősége annak, hogy alkalmazásuk *de facto* diszkrecionális volt-e, vagy sem.

60. A Spanyol Királyság által hivatkozottakkal ellentétben meg kell jegyezni, hogy a Törvényszék nem tett különbséget a *de iure* és a *de facto* szelektivitás között. A Törvényszék távolról sem tett ilyen megkülönböztetést, hanem egyszerűen azt kívánta pontosítani, hogy mivel az adólízingrendszer szelektív jellegét az alkalmazandó szabályozásban előírt előzetes engedélyezési rendszerből fakadó mérlegelési jogkörök miatt elismerték, nem releváns az a kérdés, hogy e rendszert a gyakorlatban ténylegesen diszkrecionális módon alkalmazták-e.

61. A Törvényszék ez utóbbi megállapítását a fellebbezők mind beadványaikban, mind pedig a tárgyalás során határozottan vitatták arra hivatkozva, hogy pusztán a nemzeti hatóság diszkrecionális jogkörének jogi elismerése az ítélkezési gyakorlat értelmében nem teszi lehetővé a

jelen ügyben szereplőhöz hasonló támogatási program szelektív jellegének vélelmezését. Álláspontjuk szerint minden ettől eltérő értelmezés téves, és olyan precedenst teremtene, amely rendszerszinten negatív hatással lenne az állami támogatásokra vonatkozó jogra.

62. Itt kell megjegyezni, hogy a felperesek nem vitatják azt az értékelést, amely szerint az adólízingrendszer támogatási programnak minősül. Jóllehet a vitatott határozat szövegében és a megtámadott ítéletben így csak ritkán fordul elő, mivel a Bizottság és a Törvényszék az adólízingrendszert előszeretettel jellemzi különböző, egymással elválaszthatatlanul összefüggő intézkedésekből álló „rendszerként", támogatási programként történő minősítése nyilvánvalóan kitűnik az említett határozat rendelkező részéből és a megtámadott ítélet indokolásából is.

63. Ezt figyelembe kell venni a fellebbezőknek a P ítéletre alapozott azon állításának értékelésekor, hogy az adólízingrendszert alkotó adóintézkedések gyakorlati alkalmazását kell elemezni annak érdekében, hogy azt adott esetben szelektívnek lehessen minősíteni.

64. Érdemes röviden felidézni az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy hátterét. A szóban forgó finn adójogi szabályozás előírta, hogy a társaság által elszenvedett veszteségek többek között nem vonhatók le akkor, ha a veszteséges év során vagy azt követően a társaság részvényeinek több mint fele – a törvényes vagy végintézkedésen alapuló öröklés esetét kivéve – új tulajdonoshoz került. Az adóhatóságok azonban kérelemre, kivételes okokból engedélyezhették az ilyen levonást, ha a társaság tevékenységének folytatása ezt megkövetelte. Az eltérés engedélyezését igazoló „kivételes okokat" az említett hatóság által közzétett útmutató tartalmazta, és azok magukban foglalták többek között „a foglalkoztatásra gyakorolt különleges hatásokat".

65. Ítéletében a Bíróság lényegében emlékeztetett arra, hogy amennyiben az illetékes hatóság széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik a kedvezményezettek vagy az intézkedés feltételeinek a szóban forgó adórendszertől idegen kritériumok alapján történő meghatározására, e jogkör gyakorlását úgy kell tekinteni, mint amely bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését másokhoz képest előnyben részesít, és hozzáfűzte, hogy ez a mérlegelési jogkör akkor igazolt, ha olyan objektív kritériumok határolják körül, amelyek az említett adórendszertől nem idegenek. [13]

66. A finn adóhatóság hatáskörét meghatározó kritériumok sokfélesége miatt – amelyek mindegyike „a foglalkoztatásra gyakorolt különleges hatások" kivételével objektív és a vizsgált adórendszer természetéből fakad –, a Bíróság szükségesnek tartotta az ítéletben pontosítani, hogy a szelektivitás „nem csupán a releváns jogi szabályok tartalmának ismeretét feltételezi, hanem megköveteli e szabályok hatályának a közigazgatási és bírósági gyakorlat, valamint az e szabályok személyi hatályának terjedelmére vonatkozó információk alapján való vizsgálatát is". [14]

67. Úgy tűnik, hogy ezt a megállapítást legalábbis a Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet [15] felülírta.

68. Ebben az ítéletben a Bíróság azt mondta ki, hogy valamely támogatási rendszer keretében a Bizottságnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésére vonatkozó vizsgálatát a szóban forgó rendszer elfogadásának időpontjában, előzetes elemzés keretében kell elvégeznie. [16] Pontosabban, a Bíróság

[13] P ítélet, 24–27. pont.

[14] P ítélet, 20. pont. Kiemelés tőlem.

[15] 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet (C-362/19 P, a továbbiakban: Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, EU:C:2021:169).

[16] Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, 86. pont.

szerint a Bizottságnak kell bizonyítania, hogy valamely támogatási rendszer „alkalmas arra, hogy előnyben részesítse a kedvezményezettjeit, megvizsgálva, hogy e rendszer – figyelembe véve annak sajátos jellemzőit – az intézkedés elfogadásának időpontjában az általános adózási rendszer alkalmazásából eredő mértéknél alacsonyabb adóztatást eredményezhet-e”.[17] E tekintetben a Bíróság kifejtette, hogy a Bizottság által az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett vizsgálat nem részesítheti előnyben azon tagállamokat, amelyek az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését megsértve folyósítanak támogatást, azon tagállamokkal szemben, amelyek a támogatásokat e rendelkezéssel összhangban a tervezési szakaszban bejelentik, és mindaddig tartózkodnak azok végrehajtásától, amíg a Bizottság végleges határozatot nem hoz. Ha ugyanis a Bizottság feladata lenne annak ellenőrzése, hogy valamely szelektív előny egy diszkrecionális jogkörön alapuló támogatási program keretében az adóhatóság által követett gyakorlat értékelése alapján valósult-e meg, úgy az érintett tagállamnak nem lenne lehetősége arra, hogy az ilyen program körébe tartozó intézkedéseket a tervezési szakaszban bejelentse. Ugyanakkor kénytelen lenne megvárni, amíg az adóhatóságok ezeket végrehajtják, ami szükségszerűen azt jelentené, hogy a bejelentést megelőzően jogellenes támogatást nyújtottak.[18]

69. E körülmények között a Bizottság – a fellebbezők által javasolt értelmezés szerint fennálló – azon kötelezettsége, hogy a támogatási programokat utólag értékelje, ellentétes ezzel az ítélkezési gyakorlattal, amelynek célja az állami támogatások ellenőrzési rendszerének egyik alapvető eleme, nevezetesen a Szerződés által bevezetett bejelentési kötelezettség védelme.[19]

70. Ebből következik, hogy nem róható fel a Törvényszéknek, amint azt a Spanyol Királyság a fellebbezésében teszi, hogy nem jelölt meg egyetlen olyan hatósági gyakorlatot sem, amely bizonyítaná, hogy az adóhatóság rendelkezésére álló azon lehetőség, hogy eltérő időpontban állapítsa meg az előrehozott értékcsökkenési leírás kezdetét, kifejezetten a gazdasági egyesülések javát szolgálja. Ugyanis, amint azt a fentiekben kifejtettem, nem volt szükség példát hozni ilyen gyakorlatra, mivel a megtámadott ítélet megállapította, hogy az adóhatóság széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik az előrehozott értékcsökkenés engedélyezése tekintetében.[20]

71. A tárgyalás során a Caixabank és társai előadták, hogy ellentétben azzal, ami a megtámadott ítéletből kitűnik, a DM Transport ítélet[21] nem alakított ki olyan értelmezést, amely szerint valamely támogatási program szelektivitása pusztán a széles diszkrecionális jogkör fennállásából ered. Az ítélet általuk történő értelmezése szerint a Bíróság egyszerűen azt akarta mondani, hogy e jogkör megléte *alkalmas* arra, hogy egy *a priori* általános intézkedésnek szelektív jelleget kölcsönözzön. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bíróság az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben úgy határozott, hogy a nemzeti bíróságra bízza annak eldöntését, hogy a belga törvényben előírt társadalombiztosítási járulékokra vonatkozó fizetési könnyítések nyújtására illetékes

17 Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, 87. pont.

18 Lásd: Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, 92. és 93. pont.

19 Lásd: Bizottság kontra Front Club Barcelona ítélet, 90. és 91. pont.

20 Hasonlóképpen, az sem róható fel a Törvényszéknek – ismét ellentétben a Spanyol Királyság álláspontjával –, hogy nem jelölt meg egyetlen olyan jogszabályi rendelkezést sem, amely bizonyítaná, hogy az adóhatóság rendelkezésére álló azon lehetőség, hogy eltérő időpontban állapítsa meg az előrehozott értékcsökkenési leírás kezdetét, kifejezetten a gazdasági egyesülések javát szolgálja. Amint fentebb kifejtettem, nem volt szükség ilyen tartalmú jogszabályi rendelkezésre hivatkozni, mivel a megtámadott ítéletben követett jogi érvelés nem a *de iure* szelektivitáson alapul.

21 1999. június 29-i ítélet (C-256/97, EU:C:1999:332).

nemzeti szerv hatásköre diszkrecionális jellegű-e, *és ha nem*, annak megállapítását, hogy ezek a fizetési könnyítések általános vagy szelektív jellegűek voltak-e.[22] Ez a megállapítás véleményem szerint elegendő a Caixabank és társai által javasolt értelmezés elvetéséhez.

72. Végezetül, számomra nyilvánvalónak tűnik, hogy ellentétben azzal, amit a Spanyol Királyság a fellebbezésében állít, a szelektivitásnak az általam javasolt értelmezése egyáltalán nem eredményezi a bizonyítási teher megfordulását abban az értelemben, hogy ha azt a Bíróság helybenhagyná, a Bizottság már nem lenne köteles bizonyítani, hogy valamely adórendszer a hatásai miatt szelektív. Éppen ellenkezőleg, a Törvényszék által a megtámadott ítéletben elfogadott értelmezésből az következik, hogy a Bizottságnak bizonyítania kell, hogy a nemzeti hatóság a vonatkozó szabályozásból eredő mérlegelési jogkörrel rendelkezik, mivel e jogkör gyakorlása az ítélkezési gyakorlat szerint szükségszerűen szelektív hatású.

73. A Caixabank és társai által a fellebbezésükben hivatkozott ítélkezési gyakorlat, nevezetesen a Törvényszék és a Bíróság által a MOL kontra Bizottság[23] ügyben hozott ítéletek, valamint a Törvényszék által az egyes nemzeti adóhatóságok előzetes döntéshozatali eljárásaival kapcsolatos egyes ügyekben hozott ítéletek (a továbbiakban: adóügyi határozatok) véleményem szerint szintén nem alkalmasak a fellebbezők álláspontjának alátámasztására.[24]

74. Ami az első ügyet illeti, noha igaz, hogy az uniós bíróságok szankcionálták a nemzeti hatóság diszkrecionális jogkörének gyakorlására vonatkozó ténybeli elemzés hiányát, az Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványomban kiemeltem, hogy nehéz az ezen ügyből eredő kritériumokat más esetekre átültetni, mivel e kritériumok alkalmazása azt feltételezi, hogy a vizsgált jogi eszköz „további díjak kiszabását előíró fakultatív nemzeti jogi rendelkezésnek” minősül, ami a jelen ügyben nem állja meg a helyét.[25] Ami a feltételes adómegállapításokkal kapcsolatos ügyeket illeti, a Törvényszék a diszkrecionális jogkör gyakorlásának ténybeli elemzését pusztán amiatt ítélte szükségesnek, mivel e határozatokat egyedi intézkedéseknek minősítették. Márpedig, amint azt fent kifejtettem, az adólízingrendszer támogatási program jellege a jelen ügyben nem vitatott.

75. E körülmények között a fellebbezők által felhozott érvek második csoportját véleményem szerint mint megalapozatlant el kell utasítani.

c) Az adólízingrendszer egészének szelektivitására vonatkozó vizsgálat hiányáról

76. Harmadszor, a fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 101. pontjában azt a következtetést vonta le, hogy az adólízingrendszer szelektív, holott az azt alkotó intézkedések közül csak egyet vizsgált meg, következésképpen anélkül állapította ezt meg, hogy az adólízingrendszert alkotó többi intézkedést, valamint azok együttes hatásait elemezte volna.

[22] 1999. június 29-i DM Transport ítélet (C-256/97, EU:C:1999:332, 27. és 28. pont); a Bíróság szerint a szóban forgó diszkrecionális jogkörnek lehetővé kell tennie az adott szerv számára, hogy „meghatározza a kedvezményezetteket vagy a nyújtott intézkedés feltételeit”. E tekintetben lásd még: 1996. szeptember 26-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-241/94, EU:C:1996:353, 23. és 24. pont); 1998. december 1-jei Ecotrade ítélet (C-200/97, EU:C:1998:579, 39. és 40. pont).

[23] 2013. november 12-i MOL kontra Bizottság ítélet (T-499/10, EU:T:2013:592), amelyet helybenhagyott a 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet (T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669); 2019. szeptember 24-i Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (T-755/15 és T-759/15, EU:T:2019:670); valamint 2020. július 15-i Írország és társai kontra Bizottság ítélet (T-778/16 és T-892/16, EU:T:2020:338).

[25] Lásd: az Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványom (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 192. pont).

77. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság a vitatott határozatban először az adólízingrendszert alkotó intézkedések szelektivitását, majd az adórendszer egészének a szelektivitását vizsgálta. E határozat (156) preambulumbekezdésében a Bizottság megállapította, hogy az adólízingrendszer egésze annyiban szelektív, amennyiben az az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedélyezési eljárás keretében az adóhatóság diszkrecionális mérlegelésétől függ, és amennyiben az adólízingrendszert alkotó más intézkedések – azaz a hajóűrtartalomadó-rendszer és a tőkenyereség adómentessége – alkalmazása e hatóság előzetes engedélyétől függ.

78. A megtámadott ítélet 101. pontjában a Törvényszék kimondta, hogy mivel az adólízingrendszer kedvezményét biztosító intézkedések egyike, azaz az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezése teljes egészében szelektív volt, a Bizottság nem követett el hibát, amikor a megtámadott határozatban úgy ítélte meg, hogy a rendszer egészében véve szelektív.

79. A magam részéről nem látom be, hogyan lehet a Törvényszék értékelését úgy tekinteni – bármennyire szűkszavú is –, hogy nem elég szigorú, és így a téves jogalkalmazás körébe tartozik, amint azt a Spanyol Királyság állítja. Tekintettel a vitatott határozatban megállapított és a fellebbező által nem vitatott függőségi viszonyra, amely a hajóűrtartalomadó-rendszer alkalmazását és a tőkenyereség adómentességét az előrehozott értékcsökkenési leírás előzetes engedélyezéséhez köti – ami az adólízingrendszerből származó adókedvezményekhez való hozzáférés „kulcsa” –, számomra nyilvánvaló, hogy nem lehet helyt adni a fellebbezőknek az adólízingrendszert alkotó intézkedések együttesen kiváltott hatásai szelektivitására vonatkozó vizsgálat hiányára vonatkozó kifogásának. Ebből következik, hogy ezt az érvet mint megalapozatlant el kell utasítani.

d) A helyzetek összehasonlíthatósága vizsgálatának hiányáról

80. Negyedszer a Spanyol Királyság és a Caixabank és társai úgy vélik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 100. pontjában tévesen alkalmazta a jogot, amikor nem hasonlította össze a szóban forgó intézkedés kedvezményében részesülő vállalkozások ténybeli és jogi helyzetét az abból kizárt vállalkozások jogi és ténybeli helyzetével, és hogy e körülmények között a megtámadott ítélet indokolása e tekintetben elégtelen.

81. Ezen érvek együttes értelmezésből kitűnik, hogy ezek azon az előfeltevésen alapulnak, amely szerint a Bizottságnak meg kellett volna állapítania, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedély *a priori* általános intézkedés volt, és így annak esetlegesen szelektív jellege csak a háromlépcsős elemzés alapján állapítható meg. Amint azonban a jelen indítványban kifejtettem, az adólízingrendszerhez való hozzáférést és az abból származó adóelőnyöket szabályozó ezen intézkedés mérlegelési mozgásteret biztosít az adóhatóság számára ezen engedély megadása során. Az ítélkezési gyakorlat szerint ez a szelektivitás eltérő jelleg – kizárólag a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóság mérlegelési jogkörének terjedelmére vonatkozó – vizsgálatát teszi szükségessé. Bár e jogkör lehetővé teszi az adott hatóság számára, hogy meghatározza ezen intézkedés kedvezményezettjeit és nyújtásának feltételeit, e jogkör gyakorlása – továbbra is az ítélkezési gyakorlat szerint – szükségképpen előnyben fogja részesíteni e kedvezményezetteket minden más, hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozáshoz képest, anélkül hogy szükség lenne e kedvező bánásmód fennállásának megállapítására, és annak bizonyítására, hogy a helyzetek ténylegesen összehasonlíthatóak, amint azt a Spanyol Királyság, valamint a Caixabank és társai állítják.

82. Ebből következik, hogy a Törvényszék által a megtámadott ítélet 100. pontjában tett értékelés nem téves jogalkalmazás eredménye, és nem sérti az indokolási kötelezettséget. A Törvényszéknek ugyanis nem volt feladata kifejteni azokat az okokat, amelyek miatt az értékcsökkenés vonatkozásában a rendes adószabályok hatálya alá tartozó gazdasági egyesülések és a tengerhajózástól eltérő ágazatban tevékenykedő vállalkozások ténybeli és jogi helyzete összehasonlítható az adólízingrendszerben kedvezményezett gazdasági egyesüléseinek helyzetével. A Törvényszék a jogilag megkövetelt módon állapította meg a szelektív jelleget, amikor a megtámadott ítélet 100. pontjában arra a következtetésre jutott, hogy az adólízingrendszer diszkrecionális szempontjai *alkalmasak* voltak arra, hogy a kedvezményezetteket előnyben részesítsék az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő minden más adóalanyokkal szemben.

83. E megfontolásokra tekintettel ezeket az érveket véleményem szerint megalapozatlannak kell nyilvánítani.

e) Az adóhatóság mérlegelési jogköre terjedelmének és a „rendszer jellege, illetve általános felépítése” általi indokoltság téves értékeléséről

84. A Spanyol Királyság végezetül azt adja elő. hogy a Törvényszék tévedett, amikor úgy ítélte meg, hogy az előrehozott értékcsökkenésre vonatkozó engedélyezési eljárás diszkrecionális jellegű, és nem objektív feltételek határozzák meg.[26] Mivel ez az érv az adóhatóság azon jogkörének a Törvényszék általi értékelésére vonatkozik, amellyel e hatóság ezen engedélynek a nemzeti szabályozás alapján történő megadásakor rendelkezett, véleményem szerint nem kétséges, hogy ezt az érvet elfogadhatatlannak kell tekinteni. Meg kell jegyezni ugyanis, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Törvényszék által a nemzeti jog tekintetében tett megállapítások fellebbezés keretében történő vizsgálata során a Bíróság hatásköre csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e, és ennek nyilvánvalóan ki kell tűnnie az ügy irataiból, anélkül hogy szükséges lenne a tényállás és a bizonyítékok újbóli értékelése.[27] Márpedig a Spanyol Királyság nem hivatkozik a nemzeti jog ilyen elferdítésére. Különösen nem állította, és nem is bizonyította, hogy a Törvényszék olyan megállapításokat tett volna, amelyek *nyilvánvalóan* ellentétesek a RIS 49. cikkének tartalmával, vagy hogy a Törvényszék ez utóbbi rendelkezésnek olyan jelentést tulajdonított volna, amellyel az *nyilvánvalóan* nem rendelkezik az iratokban szereplő többi bizonyítékra tekintettel.[28]

85. A Spanyol Királyság azt is felrója a Törvényszéknek, hogy lényegében elutasította azt az érvet, amely szerint a jelen ügyben az adóhatóság rendelkezésére álló mérlegelési mozgásteret „a rendszer jellege vagy általános felépítése” igazolta, amikor azt állapította meg, hogy a RIS 49. cikke (6) bekezdésének szövege, amennyiben az lehetőséget biztosít az adóhatóságnak arra, hogy az értékcsökkenési leírás kezdetét az adóalany által javasolttól eltérő időpontban is meghatározza, nem biztosítja, hogy e rendelkezés alkalmazása kizárólag a csalás elleni küzdelemmel kapcsolatos helyzetekre korlátozódjon.[29]

[26] Úgy tűnik tehát, hogy a fellebbező a megtámadott ítélet 89–96. pontjára hivatkozik.

[27] Lásd: 2017. november 9-i TV2/Danmark kontra Bizottság ítélet (C-649/15 P, EU:C:2017:835, 49. és 50. pont); 2017. december 20-i Comunidad Autónoma de Galicia és Retegal kontra Bizottság ítélet (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, 72. pont); 2018. szeptember 20-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 75. pont).

[28] 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 21. pont); 2017. december 20-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, 43. pont).

[29] Nyilvánvaló, hogy a Spanyol Királyság különösen a megtámadott ítélet 97. pontjára hivatkozik.

86. E tekintetben e fellebbező lényegében azzal érvel, hogy az adóhatóságok e hatáskörének hiányában az, hogy a pénzügyi lízingbe vevő nem kezdheti meg az eszköz költségeinek az eszköz átadása előtti visszaigénylését, pénzügyi torzuláshoz vezetett volna, mivel az nem áll összhangban a szerződéses feltételekkel, ugyanis ez utóbbiak azt írják elő, hogy a kifizetéseket azelőtt kell teljesíteni, hogy az eszközt a lízingbevevő rendelkezésére bocsátanák. Márpedig nem látom be, hogy egy ilyen állítás hogyan cáfolhatja a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 97. pontjában tett megállapítását, amely szerint a RIS 49. cikke (6) bekezdésének szövege nem biztosítja, hogy e rendelkezés alkalmazása *kizárólag* a csalás elleni küzdelem eseteire korlátozódjon. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 94. pontjában azt is megállapította, hogy a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében és a RIS 49. cikkében meghatározott engedélyezési rendszer jellemzői nem korlátozzák az adóhatóság mérlegelési jogkörét az adózási céllal megállapított feltételek ellenőrzése tekintetében. Mivel nyilvánvaló, hogy ezen érv megalapozatlan, azt javaslom, hogy azt a Bíróság utasítsa el.

f) Következtetés

87. Mivel valamennyi érvet mint megalapozatlant el kell utasítani, azt javaslom, hogy a Bíróság teljes egészében utasítsa el a C-649/08. P. sz. ügyben előterjesztett második jogalapot, a C-658/20. P. sz. ügyben előterjesztett első jogalapot és a C-662/20. P. sz. ügyben előterjesztett első jogalapot.

B. A C-649/20. P. sz. ügy negyedik jogalapjáról, a C-658/20. P. sz. ügy negyedik jogalapjáról és a C-662/20. P. sz. ügy harmadik jogalapjáról

1. A felek érveinek rövid összefoglalása

88. A C-649/20. P. és C-658/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés negyedik jogalapjában, valamint a C-662/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés harmadik jogalapjában, amelyeket arra az esetre terjesztettek elő, ha az előző jogalapok egyikének sem adnának helyt, a fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 219. és 220. pontjában elutasította a Lico Leasing és a PYMAR által felhozott, valamint többek között a Caixabank és társai által támogatott, arra alapított jogalapot, hogy a támogatások visszatérítésére vonatkozó elveket sérti az összeegyeztethetetlen támogatás összegének kiszámítási módszere, amely szerintük azt eredményezte, hogy az összes támogatást a gazdasági egyesülések befektetőivel térítették vissza, miközben ők csupán az adólízingrendszerből származó előny 10–15%-ában részesültek, a fennmaradó részt a hajózási társaságok kapták.

89. E jogalapok keretében a fellebbezők azt állítják, hogy i) a Törvényszék nem követte a Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet logikáját, amennyiben azt állapította meg, hogy a befektetők a támogatás közvetlen kedvezményezettjei; azt állítják továbbá, ii) hogy a támogatás egészének a gazdasági egyesülések befektetőivel való visszatérítésével ellentétes az az elv, amely szerint a támogatások visszatérítése nem szankció jellegű; iii) hogy a Törvényszék figyelmen kívül hagyta azt, hogy az adólízingrendszer több intézkedésből álló rendszer, valamint annak szerződéses vonatkozásait is, és hogy csak bizonyos intézkedések adóügyi hatásait vette figyelembe azon egyetlen előny helyett, amelyben a gazdasági egyesülések befektetői az adólízingrendszer egészéből fakadóan ténylegesen részesültek; és iv) hogy mivel elismerték, hogy az adólízingrendszerhez való hozzáféréssel a gazdasági egyesülések befektetőit jogilag kötelezték

arra, hogy az adókedvezmény 90%-át más gazdasági szereplőkre ruházzák át, a Bizottság és a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy az előny átadása nem az államnak tudható be, azon az alapon, hogy arra magánjogi szerződések révén került sor.

90. A Bizottság úgy véli, hogy a Spanyol Királyság, valamint a Lico Leasing és a PYMAR által felhozott jogalapok elfogadhatatlanok, mivel azokat első fokon nem terjesztették elő, és mindenesetre vitatja a fellebbezők valamennyi, fentiekben összefoglalt érvét.

2. Az elfogadhatóságról

91. A Lico Leasing és a PYMAR által a C-658/20. P. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalap elfogadhatatlanságára vonatkozó kifogást illetően a Bizottság azt állítja, hogy e jogalap értelmében a Törvényszék által eldöntött jogvitán túlterjedő jogvitával fordultak a Bírósághoz, mivel a fellebbezők első alkalommal a fellebbezésükben vitatták a szóban forgó támogatás kedvezményezettjeinek kilétét.

92. Ez az állítás véleményem szerint nem meggyőző. Az a két rész ugyanis, amely köré e jogalap szerveződik, arra vonatkozik, hogy a vitatott határozatban meghatározottakon felül további kedvezményezettjei is vannak a támogatásnak, amely kizárólag annak bizonyítására irányul, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor helyben hagyta a vitatott határozatot a támogatás *egészének* a gazdasági egyesülések befektetőitől való visszatérítettése tekintetében. Ezzel tehát a Lico Leasing és a PYMAR nem a vitatott határozat által azonosított kedvezményezettek körét vonja kétségbe.

93. A Spanyol Királyság által a C-649/20. P. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalapra vonatkozó elfogadhatatlansági kifogást illetően a Bizottság úgy véli, hogy a fellebbező nem terjesztett elő a Törvényszék előtt olyan jogalapot, amely a kedvezményezettek kilétét kérdőjelezte volna meg, és arra sem hivatkozott, hogy a visszatérítettést szabályozó elvek kizárják a támogatásnak a gazdasági egyesülések befektetőitől való teljes visszatérítettésének elrendelését. E tekintetben elegendő azt megjegyeznem, hogy az immár állandó ítélkezési gyakorlat szerint, amennyiben a Törvényszék két ügyet egyesített, és egy ítéletet hozott, amely az eljárás felei által a Törvényszék előtt előadott jogalapok összességére válaszol, e felek mindegyike vitathatja a csak a másik egyesített ügy felperese által a Törvényszék előtt előadott jogalapokra vonatkozó érveléseket.[30] A jelen ügyben a Törvényszék először is egyesítette a T-515/13 RENV és T-719/13 RENV ügyeket, ezt követően egyetlen ítéletet hozott, amelyben állást foglalt az eljárásban részt vevő felek által előterjesztett valamennyi jogalapról, ami azt jelenti, hogy a Spanyol Királyság jogosult a Törvényszéknek a Lico Leasing és a PYMAR által első fokon a keresetlevélben előterjesztett harmadik jogalapra vonatkozó indokolásának bírálatára.

94. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság nyilvánítsa elfogadhatónak a C-658/20. P. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalapot és a C-649/93. P. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalapot.

[30] Lásd különösen: 2014. október 14-i Buono és társai kontra Bizottság ítélet (C-12/13 P és C-13/13 P, EU:C:2014:2284, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

3. A jogalap érdeméről

95. Emlékeztetni kell arra, hogy míg a Lico Leasing és a PYMAR azt állítja, hogy a Törvényszék a keresetükben előadott harmadik jogalapra adott válaszában, amely a megtámadott ítélet 219. és 220. pontjában szerepel, tévesen alkalmazta a jogot, a Spanyol Királyság úgy véli, hogy e válasz az indokolás tekintetében is hiányos. Márpedig számomra úgy tűnik, hogy a Bíróságnak a Törvényszék indokolási kötelezettsége tiszteletben tartására vonatkozó értékelése a téves jogalkalmazás vizsgálatának előfeltételét képezi.

96. E jogalapban a Lico Leasing és a PYMAR azzal érvelt, hogy a vitatott határozat nem felel meg az állami támogatások visszatéríttetését szabályozó általános elveknek, mivel úgy tűnik, hogy a szóban forgó támogatás egészének a befektetőktől való visszatéríttetését rendeli el, holott az előny egy részét rendszeresen a hajózási társaságokra ruházták át. Véleményük szerint a visszatérítettést csak azon támogatások tekintetében kellett volna elrendelni, amelyekben a befektetők ténylegesen részesültek.

97. A 219. és 220. pontban a Törvényszék e jogalapra a következőképpen válaszolt:

„219. Tekintettel arra, hogy a Bizottság a jelen ügyben úgy határozott, hogy a hajózási társaságok nem a támogatás kedvezményezettjei, amely megállapítás nem képezi a jelen jogvita tárgyát, ennek következtében a visszatérítettés elrendelése kizárólag és teljes egészében a befektetőkre mint a megtámadott határozat szerint a GE-k átláthatósága miatt a teljes támogatás kizárólagos kedvezményezettjeire vonatkozott. Saját logikáját követve tehát a Bizottság a megtámadott határozatban nem követett el hibát, amikor a támogatás egészének a befektetőkkel való visszatérítettését rendelte el, jóllehet azok az előny egy részét más gazdasági szereplőkre ruházták át, mivel a Bizottság nem tekintette ez utóbbiakat a támogatás kedvezményezettjeinek. A megtámadott határozat szerint ugyanis a befektetők voltak azok, akik a támogatásból ténylegesen részesültek, mivel az alkalmazandó szabályozás nem írta elő számukra a támogatás egy részének harmadik személyek részére történő átruházását.

220. Ennélfogva a visszatérítettés elrendelése nem tekinthető – amint azt a Bankia és társai állítják – a befektetőkkel szembeni szankciónak vagy olyan intézkedésnek, amely a versenytársaik javára torzítja a versenyt.”

98. Bevallom, hogy a magam részéről nem sikerül azonosítanom, hogy e két pont melyik része lenne – a befektetőkkel visszafizettetendő támogatás összegének meghatározása tekintetében – a megtámadott határozat jogszerűségének felülvizsgálata, amely a Lico Leasing és a PYMAR által a Törvényszék előtt felhozott harmadik jogalap tárgyát képezi. Nyilvánvaló ugyanis, hogy bár e jogalap nem a kedvezményezettek vitatott határozatban megállapított kilétének megkérdőjelezésére irányult, a Törvényszék köteles volt arra, hogy e jogalap megválaszolása érdekében megvizsgálja azt a kérdést, hogy a hajózási társaságokra ruházott adókedvezmény-rész az adólízingrendszer alkalmazásából eredő közvetett előnynek tekinthető-e.

99. Ezzel szemben úgy tűnik számomra, hogy a megtámadott ítélet e pontjaiból az következik, hogy a Törvényszék a Lico Leasing és a PYMAR által előterjesztett jogalap elutasításakor mindössze annak megállapítására szorítkozott, hogy nem vitatott, hogy a hajózási társaságok nem voltak a szóban forgó támogatás kedvezményezettjei, emellett a vitatott határozatban követett logikára emlékeztetett a kizárólag a befektetőkkel való visszatérítettés indokát illetően.

100. Hozzá kell tenni, hogy az e jogalap értelmében megkövetelt elemzés elvégzésének nem képezték akadályát azon kérdések, amelyekről a Bíróság a Bizottság kontra Spanyolország és társai ítéletében határozott. Ezen ítélet 47. pontjában a Bíróság rámutatott arra, hogy a Bizottság azon döntése, hogy az összeegyeztethetetlen támogatások visszafizettetését kizárólag a gazdasági egyesülések befektetőitől rendeli el, nem befolyásolja azt a következtetést, amely szerint a Törvényszék tévesen zárta ki, hogy a gazdasági egyesülések ezen adóintézkedések kedvezményezettjei lehetnek. A Bíróság ezt követően ugyanebben a pontban pontosította, hogy az elé terjesztett fellebbezés keretében nem kell határoznia az említett visszatérítettési előírás jogszerűségéről.

101. A megtámadott ítélet tehát véleményem szerint sérti az indokolási kötelezettséget.

102. E megfontolások fényében azt javaslom, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Törvényszék megsértette az őt terhelő indokolási kötelezettséget azáltal, hogy nem válaszolt a Lico Leasing és a PYMAR harmadik kereseti jogalapjára. E körülmények között a megtámadott ítéletet részben hatályon kívül kell helyezni.

V. A Törvényszék előtti keresetről

103. Az Európai Unió Bírósága alapokmánya 61. cikkének első bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság a Törvényszék határozatát hatályon kívül helyezi, az ügyet maga a Bíróság is érdemben eldöntheti, amennyiben a per állása megengedi.

104. Úgy vélem, hogy a jelen ügyben ez a helyzet, mivel egyrészt a Bíróság rendelkezésére áll a határozat meghozatalához szükséges valamennyi tényállási elem, másrészt pedig a jogvita valamennyi tényeleme kontradiktórius vita tárgyát képezte a Törvényszék előtt. Ezenkívül azt sem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy ezen maratoni hosszúságú bírósági eljárás kezdete egészen 2013. szeptember 25-ig nyúlik vissza, így az érintett jogalanyok érdeke megköveteli, hogy az ügyet ne utalják ismét vissza a Törvényszék elé.

105. A Lico Leasing és a PYMAR által a Törvényszék elé terjesztett, a jelen indítvány 97. pontjában összefoglalt harmadik jogalappal kapcsolatban elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok arra vonatkozó kötelezettsége, hogy visszatéríttetés útján megszüntessék a Bizottság által az egységes piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított valamely támogatást, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a támogatás odaítélését megelőző helyzet visszaállítására irányul.[31]

106. E cél akkor valósul meg, ha a kedvezményezettek, vagy másként fogalmazva a támogatást ténylegesen élvező vállalkozások visszatérítették a szóban forgó – adott esetben késedelmi kamatokkal növelt – támogatásokat.[32] Ez azt jelenti, hogy meg kell vizsgálni, mely vállalatoknak származik előnye a támogatás *gazdasági hatásaiból*.

107. Ebből következik, hogy amennyiben valamely vállalkozás egy állami intézkedésből eredő előny egy részét egy másik jogalanyra ruházta át, el kell végezni az e vállalkozással visszatérítettendő támogatás pontos számszerűsítését, ily módon ez utóbbi kizárólag azt az előnyt

[31] 2016. december 21-i Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 89. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[32] 2016. december 21-i Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

veszíti el, amelyben versenytársaival szemben részesült, és helyreáll a támogatás kifizetése előtti helyzet. Magasabb összeg visszatérítettése gyengítené a támogatás kedvezményezettjének korábbi versenyhelyzetét, és így szankció jellegű lenne, ami összeegyeztethetetlen a visszatérítettést szabályozó, fent ismertetett általános elvvel.

108. A jelen ügyben azt kell meghatározni, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban kialakított módszer eredményeképpen a befektetőktől magasabb összeg visszatérítését követelnék-e meg, mint amelyben a támogatás nyújtása révén ténylegesen részesültek, mivel ezen összeg egy részét e befektetők szisztematikusan a hajózási társaságokra ruházták át.

109. E tekintetben fontos megjegyezni, hogy a támogatás visszatérítettése általában a támogatás nyújtásából származó közvetlen előnyökre korlátozódik, és nem terjed ki az ilyen támogatásból származó közvetett előnyökre. A Bíróság ugyanakkor számos ítéletben megállapította, hogy előny olyan vállalkozásoknak is nyújtható, amelyek nem részesülnek közvetlenül állami forrásokból.

110. Röviden meg kell vizsgálni ezeket az ítéleteket, hogy azonosítani lehessen azokat a tényezőket, amelyek alapján ilyen „közvetett előnyök” fennállására lehet következtetni.

111. A Németország kontra Bizottság ítéletben [33] a Bíróságnak egy, a jövedelemadóról szóló törvényben előírt adókedvezmény-rendszert kellett értékelnie, amelynek alapján adókedvezményben részesülhetett minden olyan adóalany, aki az új szövetségi tartományokban és Berlinben (Németország) székhellyel és igazgatási központtal rendelkező, legfeljebb 250 munkavállalót foglalkoztató tőketársaságokban szerzett részesedést. E tekintetben a Bíróság lényegében arra a következtetésre jutott, hogy az e szabályozás hatálya alá tartozó vállalkozások közvetett előnyhöz jutottak, mivel az, hogy a befektetők esetlegesen kedvezőbb adóügyi feltételek mellett jutottak részesedéshez ezen vállalkozásokban, abból eredt, hogy az érintett tagállam lemondott azokról az adóbevételekről, amelyekre normál esetben szert tett volna. Ezután hozzátette, hogy a befektetők által hozott önálló döntés közbeiktatása nem jár azzal a hatással, hogy megszüntesse ezt a kapcsolatot, „mivel gazdasági szempontból a piaci feltételek azon megváltozása, amely az említett előnyt keletkezteti, az állami hatóságok vonatkozásában az adóforrásokat érő veszteség eredménye”. [34]

112. A Hollandia kontra Bizottság ítéletben [35] egy olyan szabályozásról volt szó, amely különösen a német határ mentén található holland töltőállomások üzemeltetői számára támogatás nyújtását írta elő a Hollandiában és a Németországban hatályos jövedéki adó közötti különbség csökkentése érdekében. A Bíróság kimondta, hogy a nagy olajtársaságok így közvetett előnyt élveztek az e társaságok és az említett üzemeltetők között létrejött egyes kizárólagos beszerzési szerződésekben szereplő „árképzési záradékokból” fakadóan, amelyek lényegében azt rögzítették, hogy az olajtársaság magára vállalja az üzemeltető által jóváhagyott benzinkútnál feltüntetett ár csökkentése költségeinek egy részét, amennyiben a piaci feltételek árcsökkentések bevezetését teszik kívánatossá vagy szükségessé. Az említett közvetett előny a Bíróság szerint a holland szabályozás alapján nyújtott támogatásból eredt, mivel e szabályozás gyakorlatilag feleslegessé tette az árképzési záradékok alkalmazását. [36]

[33] 2000. szeptember 19-i ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467).

[34] 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467, 26. és 27. pont).

[35] 2002. június 13-i ítélet (C-382/99, EU:C:2002:363).

[36] 2002. június 13-i Hollandia kontra Bizottság ítélet (C-382/99, EU:C:2002:363, 62. pont).

113. A Mediaset ügyben a Törvényszék és a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a digitális földfelszíni dekóderek vásárlásához a fogyasztóknak nyújtott támogatásokat előíró olasz szabályozás közvetett előnyt biztosított a földfelszíni műsorszolgáltatók számára azon indoknál fogva, hogy a fogyasztóknak az analóg technikáról a digitális technikára való áttérésének ösztönzésével csökkentette azokat a költségeket, amelyeket e műsorszolgáltatók az ügyfélkörük kiépítése során viseltek volna, és ezáltal lehetővé teszi számukra piaci helyzetük megszilárdítását. [37]

114. Megjegyzem, hogy a Bizottság az állami támogatás fogalmáról szóló közleményének 116. pontjában azt állapította meg, hogy ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a közvetett előny fennállásának szempontjából „az intézkedés előrelátható hatásait előzetesen kell megvizsgálni”, és hogy „[k]özvetett előny akkor áll fenn, ha az intézkedést úgy alakították ki, hogy a másodlagos hatásai azonosítható vállalkozásoknál vagy vállalkozáscsoportoknál jelenjenek meg”. [38]

115. Egyetértek a Bizottság értelmezésével, ugyanakkor ebből az ítélkezési gyakorlatból azt a következtetést is levonom, hogy az ilyen előny fennállása az alkalmazandó rendelkezések tartalmából (Németország kontra Bizottság ügy) vagy ugyanezen rendelkezéseknek a fennálló ténybeli háttérrel összefüggő tartalmából (Hollandia kontra Bizottság ügy és Mediaset ügy) fakad. A Bíróság szerint már önmagukban ezek az esetek is indokolják, hogy a tagállam által a rendes körülmények között kapott adóbevételekről való lemondással járó másodlagos gazdasági hatásokat úgy tekintsük, mint amelyek a vizsgált rendszer közvetett kedvezményezettjei felé irányulnak.

116. Ez véleményem szerint azt is magában foglalja, hogy az a tény, hogy az előny egy részének vagy egészének a közvetett kedvezményezettek részére történő átruházása jogilag nem kötelező, önmagában egyáltalán nem zárja ki azt, hogy az ilyen átruházás az államnak tudható be.

117. Ebben a szakaszban meg kell vizsgálni, hogy az adólízingrendszert alkotó intézkedések tartalma, illetve a releváns ténybeli háttérrel összefüggésben értelmezett tartalma alapján megállapítható-e, hogy az adólízingrendszert úgy alakították ki, hogy annak másodlagos hatásai a hajózási társaságok javát szolgálják.

118. Ahhoz, hogy erre a kérdésre választ lehessen adni, mindenekelőtt az adólízingrendszer sajátos kialakítását kell figyelembe venni, amely számos olyan adóintézkedés köré épül, amelyek alkalmazása az adóhatóság által az előzetes hatósági engedély megadása során gyakorolt diszkrecionális jogkörtől, valamint szerződések láncolatától függ, amely utolsó láncszemként azt a szerződést is magában foglalja, amellyel a gazdasági egyesülések a hajózási társaságoknak személyzet nélkül hajót adnak bérbe, míg utóbbiak vállalják, hogy az előírt határidőn belül megvásárolják ezt a hajót.

119. E helyzetre figyelemmel úgy vélem, hogy az adólízingrendszer szerződési szerkezetét a fent vizsgált ítélkezési gyakorlat értelmében vett fennálló ténybeli háttérrel összefüggésben kell vizsgálni. Az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedély megadása révén történő állami beavatkozás, amely az adólízingrendszer nyújtotta adókedvezményekhez való hozzáférés szempontjából kulcsfontosságú, szükségszerűen e szerkezet létrehozását eredményezi.

[37] 2010. június 15-i Mediaset kontra Bizottság ítélet (T-177/07, EU:T:2010:233, 62. pont); 2011. július 28-i Mediaset kontra Bizottság ítélet (C-403/10 P, nem tették közzé, EU:C:2011:533, 76. és 77. pont).

[38] Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény (HL 2016. C 262., 1. o.).

120. Ha bizonyítást nyerne, hogy az ilyen szerződési struktúra egésze – ideértve a gazdasági egyesülések és a hajózási társaságok között kötött szerződést is – az adóhatóság által az említett engedély esetleges megadása céljából végzett értékelés tárgyát képezte, abból az következne, hogy a hajózási társaságok által szerzett gazdasági előny abból ered, hogy a spanyol állam lemondott a neki járó adóbevételekről.

121. Márpedig számomra úgy tűnik, hogy ezt az értékelést nem lehet az ítélkezési gyakorlat kontextusából kiragadva elvégezni. A közvetett előnyökkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlat véleményem szerint a cicerói maxima – „summum ius summa iniuria” (a legteljesebb mértékben érvényre juttatott jog vezet a legnagyobb mértékű jogtalansághoz) – követésére sarkall, minden felesleges formalizmust mellőzni kell annak érdekében, hogy a jogértelmezés megfeleljen a gazdasági valóságnak. E megközelítés mögött az a törekvés áll, hogy el kell kerülni az állami támogatások visszatérítésére vonatkozó elvek megkerülésére irányuló, fent felidézett minden kísérletet.

122. Ez a kockázat kétségtelenül fennáll a jelen ügyben. Egy olyan támogatási rendszer szimpla bevezetése, amely az adóhatóságnak mérlegelési jogkört biztosít a kedvezményezettek kiválasztása és a támogatás nyújtásának feltételei tekintetében – mint például az adólízingrendszer –, lehetővé teheti a tagállamok számára, hogy „eltitkolják” a közvetett kedvezményezettek létezését, és így elkerüljék, hogy a támogatás egy részét vagy egészét velük fizettessék vissza.[39] E tekintetben emlékeztetek arra, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezésére vonatkozó közigazgatási gyakorlat az EUMSZ 107. cikk szerinti vizsgálat során nem vehető figyelembe, mivel olyan elemről van szó, amely értelemszerűen az adólízingrendszer elfogadását követően jött létre.[40]

123. A fentiekből véleményem szerint az következik, hogy a gazdasági egyesüléseket terhelő, az előnynek a hajózási társaságok részére történő átruházására vonatkozó jogi kötelezettség hiánya és az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedélyek megadására vonatkozó közigazgatási gyakorlat figyelembevételének lehetetlensége nem feltétlenül zárja ki annak megállapítását, hogy a hajózási társaságok által abból fakadóan megszerzett gazdasági előny, hogy a gazdasági egyesülésekbe tömörült befektetőktől 20–30%-os árengedménnyel vásárolták meg a hajókat, a spanyol államnak tudható be.

124. Az állami támogatások visszatéríttetését szabályozó elvek megkerülésének a megakadályozását célzó, korábban hangsúlyozott követelmény alapján ugyanis ki kellene tudni zárni az ilyen értelmezést, és elismerni, hogy a közvetett előny és az állami beavatkozás közötti kapcsolat levezethető az adólízingrendszer elfogadását és működését övező valószínűsítő körülmények összességéből.

125. Először is a Bizottság a vitatott határozat (12) preambulumbekezdésében maga is úgy jellemzi az adólízingrendszert mint egy „általában bank által irányított adótervezési rendszer, amelynek célja, hogy adóelőnyöket generáljon egy adózási szempontból átlátható gazdasági egyesülés befektetői számára, és *ezen adóelőnyök egy részét a hajó árából adott engedmény*

[39] Ezzel kapcsolatban szeretnék emlékeztetni arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az állami támogatás minősítése nem függhet a tagállamok által alkalmazott szabályozási technikától. Lásd különösen: 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, 95. pont).

[40] Meg kell jegyezni, hogy a Bizottság a vitatott határozat (135) és (136) preambulumbekezdésében rámutatott arra, hogy a spanyol hatóságok által szolgáltatott példákból kitűnik, hogy a gazdasági egyesülések által benyújtott engedélyezési kérelmek részletesen leírták az adólízingrendszer egészét, valamennyi releváns szerződést tartalmazták, továbbá olyan mellékleteket is magukban foglaltak, amelyek az összes adókedvezmény részletes kiszámítására, valamint annak egyrészről a hajózási társaság, másrészről a gazdasági egyesülés vagy befektetői közötti megoszlására (vagy az ilyen számításhoz szükséges elemekre) is kiterjedtek.

formájában átruházza a hajózási társaságokra. Az előny fennmaradó része a gazdasági egyesülés befektetőinél marad, a befektetésükért járó díjazásként."[41] Úgy tűnik tehát, hogy ez az átruházás szilárdan beépült az adólízingrendszerbe és az annak egyik célját képezi, amennyiben az adóelőny egy része a gazdasági egyesülések befektetőinél marad, mint annak biztosításához szükséges ellentételezés, hogy a rendszerben közvetítőként működjenek közre.

126. Másodszor meg kell jegyezni, hogy a spanyol szabályozás mozgásteret enged arra, hogy az adóhatóság az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezésére vonatkozó diszkrecionális jogkörét – amely az adólízingrendszerből eredő adóelőnyökhez való hozzáférés kulcsa – a gazdasági egyesülések és a hajózási társaságok közötti szerződéses jogviszony figyelembevételével gyakorolhassa. A RIS 49. cikke (4) bekezdésének megfelelően ugyanis a gazdasági minisztériumon belül az engedélyezési eljárásokért felelős adóügyi igazgatóság jogosult volt minden általa szükségesnek tartott információt és dokumentumot bekérni, ami azt vonta maga után, hogy akár az említett szerződéses viszonyra vonatkozó teljes dokumentációt tartalmazhatta az adóhatóság elé terjesztett iratanyag. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a Bizottság a vitatott határozat 169. pontjában elismerte, hogy a spanyol adóhatóság az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedély megadásához az ügylet *egészének* a gazdasági hatását értékelte.

127. Harmadszor, véleményem szerint ki kell emelni, hogy a szerződési struktúra a hajózási társaságok kezdeményezésére jött létre, amelyek az adólízingrendszert alkotó intézkedések alkalmazásából eredő adókedvezmény 85–90%-ának megfelelő árengedményt tartalmazó vételár fizetése ellenében megállapodtak egy hajógyárral egy hajó építéséről, majd ugyanezek a hajózási társaságok ezt a kedvezményes árat a gazdasági egyesülésekkel fennálló szerződéses viszony keretében fizették meg. E körülmények között számomra észszerűnek tűnik azt a megállapítást tenni, hogy az adóhatóság által az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó engedély megadása céljából lefolytatott vizsgálat nem hagyta figyelmen kívül a gazdasági egyesülések és a hajózási társaságok közötti szerződést, ellenkező esetben magát a szerződési szerkezet logikáját hagyta volna figyelmen kívül, amely az adólízingrendszerből származó adókedvezmények igénybevételének szükséges előfeltétele volt.

128. Ezzel együtt a Bizottság e szerződési struktúrának csupán egy szegmensére korlátozódó értékelése – véleményem szerint – nem tükrözi megfelelően az adólízingrendszer gazdasági hatásait. E megállapítást az is alátámasztja, hogy a Bizottság mind válaszbeadványában, mind pedig a tárgyaláson azt állította, hogy a jelen ügy körülményei hasonlítanak a Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity[42] ítélet tárgyát képező körülményekhez.

129. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bíróságot egy légitársaságokra kivetett ír adó értékelésére kérték. Ez az adó két eltérő mértékű adó megfizetését írta elő, azaz a Dublin (Írország) repülőterétől legfeljebb 300 km-re fekvő célállomásra közlekedő légi járat esetében utasonként 2 euró, minden más esetben pedig utasonként 10 euró megfizetését, és az adó összege a jegy árában áthárítható volt az utasokra. Ítéletében a Bíróság megállapította, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása által nyújtott előny visszatérítéséhez az adóhatóságnak a kedvezményezett légitársaságoktól vissza kell követelnie az egyes üzemeltetett járatok után fizetendő adóösszeg és a ténylegesen megfizetett összeg közötti különbözetet, mivel az említett társaságok által ezen előny *kihasználása* révén elérhető gazdasági előny a támogatás

[41] Kiemelés tőlem.

[42] 2016. december 21-i ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990).

visszatérítettése szempontjából irreleváns.[43] Ezen következtetés levonása mögött az az indok húzódott meg, hogy az előnynek az utasok számára kínált jegyek árára való esetleges áthárítása kizárólag a szóban forgó támogatásban részesülő társaságok kereskedelmi döntésétől függött.

130. Márpedig e megoldásnak a jelen ügyre történő átültetése annak megállapításával lenne egyenértékű, hogy az adólízingrendszer alkalmazásából fakadóan kapott adóelőny egy részének a gazdasági egyesülések befektetői által a hajózási társaságokra való átruházása e befektetők kereskedelmi döntéséből eredt, akik úgy döntöttek, hogy ezen előnyt úgy használják ki, hogy a hajókat mintegy 30%-os árengedménnyel kínálják eladásra. Véleményem szerint aligha kétséges, hogy ez az értelmezés téves.

131. Ugyanis, amint azt a Spanyol Királyság a tárgyaláson kijelentette, a gazdasági egyesülések által a hajóvásárlásra vonatkozóan a hajózási társaságok részére kínált vonzó ár nem az előbbiek szerződéses autonómiájának tényleges gyakorlásából eredt, mivel a gazdasági egyesülések olyan eljárásmódot követtek, ahol a hajóeladás megtérülését a szerződési struktúra, konkrétan az előzetesen megkötött hajóépítési szerződés előre meghatározta. Ily módon e gazdasági egyesülések feladata egyszerűen az volt, hogy az adólízingrendszerből származó adókedvezményt úgy osszák el, hogy annak egy részét a hajózási társaságok kapják. E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy amikor a Bizottság a vitatott határozatban a szóban forgó támogatás összeegyeztethetőségét vizsgálta, több alkalommal olyan közvetítőként azonosította a gazdasági egyesüléseket, amelyek az említett előny egy részét a hajózási társaságokra ruházzák át.[44]

132. E megfontolások fényében azt javaslom, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a gazdasági egyesülések által a magánjogi szerződéseik keretében a hajózási társaságokra átruházott adókedvezmény egy részét le kell vonni a gazdasági egyesülések befektetői által visszatérítendő összegből, és így adjon helyt a Lico Leasing és a PYMAR által a Törvényszék elé terjesztett harmadik jogalapnak.

VI. Végkövetkeztetés

133. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság részlegesen helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszékének 2020. szeptember 23-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletét (T-515/13 RENV és T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), amennyiben a Törvényszék a Lico Leasing SA és a Lico Leasing SA és a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA által felhozott harmadik jogalapra adott válaszában megsértette az indokolási kötelezettségét, és részben semmisítse meg a Spanyolország által végrehajtott SA.21233 C/11. (korábbi NN/11., korábbi CP 137/06.) számú állami támogatási programról A spanyol adólízingrendszerként is ismert, bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszerről szóló, 2013. július 17-i 2014/200/EU bizottsági határozatot, pontosabban semmisítse meg a visszatérítettés elrendelését a belső piaccal összeegyeztethetetlen visszatérítendő támogatás összegének kiszámítását illetően.

[43] 2016. december 21-i Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 92. pont).

[44] Lásd többek között a megtámadott határozat 203. pontját.