JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. május 4.[1]

C-454/21. P. sz. ügy

Engie Global LNG Holding S.à.r.l.,
Engie Invest International S.A.,
Engie S.A.
kontra
Európai Bizottság
C-451/21. P. sz. ügy
Grand-Duché de Luxembourg
kontra

Európai Bizottság

„Fellebbezés – Állami támogatások joga – A Luxemburgi Nagyhercegség intézkedése az Engie javára – Szelektív előny – A referenciarendszer meghatározása – A szelektív előny értékelésének kritériuma az adójogban – Feltételes adómegállapítás – Szelektív előnynek minősülő téves jogalkalmazás az adóalany javára – Anyavállalatokra vonatkozó adójogi szabályozás és rejtett nyereségfelosztás – A kölcsönös megfeleltetés íratlan elve – A nemzeti jog Bizottság általi értelmezése – A visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabály szelektív előnynek minősülő téves alkalmazása”

I. Bevezetés

1. A jelen fellebbezések ismét[2] lehetővé teszik a Bíróság számára, hogy az állami támogatások jogára tekintettel felülvizsgáljon egy feltételes adómegállapítást. Míg az ilyen feltételes adómegállapítások egyrészt a jogbiztonságot szolgálják, másrészt néha felmerül a látens gyanú, hogy egyes tagállamokban az adóhatóságok és az adóalanyok közötti potenciálisan versenyellenes összejátszáshoz vezetnek.

2. A Bizottság által a feltételes adómegállapításokkal kapcsolatban indított más állami támogatással kapcsolatos eljárásokkal[3] ellentétben azonban ez az ügy nem a szokásos piaci ár elvétől eltérő transzferárakra vonatkozik. Az alapjául szolgáló jogvitában a luxemburgi

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] Legutóbb e tekintetben lásd különösen: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859); Pikamäe főtanácsnok Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

[3] Lásd e tekintetben: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859); 2020. július 15-i Írország és társai kontra Bizottság ítélet (T-778/16 és T-892/16, EU:T:2020:338 – C-465/20. P. sz. alatt folyamatban); 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet (T-760/15, EU:T:2019:669).

adóhatóság ehelyett két sorozat feltételes adómegállapításban foglalt állást az Engie csoport számára a vállalatcsoport luxemburgi átszervezésének adóügyi elbánásáról. Ennek eredményeként tanúsította, hogy az Engie csoport több luxemburgi társasága közötti átváltható kölcsön az „adós" szintjén idegen tőkének, a „hitelező" szintjén pedig saját tőkének minősül. A finanszírozással kapcsolatban kifizetett ellentételezést ezért a leányvállalat szintjén nem vették figyelembe az adóalapban, az anyavállalatnál azonban részesedésből származó jövedelemként kezelték. Ez utóbbi általában nem adózik egy vállalatcsoporton belül, ideértve Luxemburgot is. A leányvállalat szintjén viszont az adózás csak az adóhatósággal egyeztetett különös adóalap („haszonrés") összegében történt.

3. A perbeli határozatban [4] a Bizottság azt állapította meg, hogy a luxemburgi adóhatóság nem kezelhette volna adómentesként a részesedésből származó jövedelmet az anyavállalat szintjén. Azzal, hogy a Nagyhercegség a feltételes adómegállapításokban eltérő álláspontot képviselt, támogatást nyújtott az adott anyavállalatoknak, illetve az Engie csoportnak. Vagylagosan az adóhatóságnak a luxemburgi jognak a visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabályát kellett volna alkalmaznia. A Törvényszék teljes mértékben osztotta a Bizottság ezen álláspontját.

4. A jelen fellebbezési eljárásban tehát az első kérdés az, hogy az átváltható kölcsönök igénybevételével elért adóelőnyök az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív adóelőnyben részesítésnek minősülnek-e. Ebben az összefüggésben arra a kérdésre is választ kell adni, hogy az állami támogatások joga a hazai környezetben megköveteli-e a megfelelő adóztatást (azaz nem adható adómentesség a részesedésből származó jövedelemre, ha a felosztott nyereséget a leányvállalat szintjén még nem adóztatták meg teljes mértékben).

5. Másodszor felmerül a kérdés, hogy az állami támogatások joga révén a nemzeti adóhatóságot és annak adómegállapító határozatainak „helyességét" felülvizsgálhatja-e a Bizottság és a Bíróság. E tekintetben mindkét szempont tekintetében meg kell válaszolni többek között azt a kérdést is, hogy a Bizottság mennyiben válthatja fel (a nemzeti jogra vonatkozó) saját értelmezésével a nemzeti adóhatóság által adott nemzeti jogértelmezést (ebben az esetben a visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabályra vonatkozóan) a szelektív előny bizonyítása érdekében.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

6. Az uniós jogi hátteret az EUMSZ 107. és azt követő cikkek képezik. A jogellenes támogatásokra vonatkozó eljárást az [EUMSZ] 108. [cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló (EU) 2015/1589 rendelet [5] (a továbbiakban: 2015/1589 rendelet) III. fejezete szabályozza.

[4] A Luxemburg által az Engie javára végrehajtott SA.44888. (2016/C.) (korábbi 2016/NN.) számú állami támogatásról szóló, 2018. június 20-i (EU) 2019/421 bizottsági határozat (HL 2019. L 78., 1. o.).

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

B. A luxemburgi jog

7. Az 1967. december 4-i, módosított loi concernant l'impot sur le revenu (a jövedelemadóról szóló törvény, a továbbiakban: LIR) 22. cikkének (5) bekezdése előírja, hogy a vagyontárgyak átváltása főszabály szerint cserének, és így az átadott vagyontárgy elidegenítésének és a kapott vagyontárgy megszerzésének minősül. Ez adóköteles tőkenyereséget eredményezhet.

8. A LIR 22bis. cikke (2) bekezdésének 1. pontja – a megtámadott ítélet szerint a feltételes adómegállapítás kiadásakor hatályos változatban – kimondja:

„(2) A 22. cikk (5) bekezdésétől eltérve, az alábbi 1–4. pontban említett csereügyletek nem eredményezik a kicserélt javakhoz tartozó tőkenyereség keletkezését, kivéve, ha az 1., 3. és 4. pontban említett esetekben akár a hitelező, akár a társaság tagja lemond a jelen rendelkezés alkalmazásáról:

1. egy kölcsön átváltásakor: az adós részvénytőkéjét képviselő értékpapírok átadása a hitelezőnek. Az átváltható, tőkésítő kölcsön átváltása esetén az átváltás előtt folyamatban lévő működési időszakra vonatkozó tőkésített kamat az átváltás időpontjában adóköteles;"

9. A LIR 164. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A adóköteles jövedelem meghatározása szempontjából közömbös, hogy a jövedelmet a jogosultak között felosztják-e, vagy sem.

(2) Az előző bekezdés értelmében felosztásnak tekintendő az éves nyereségből vagy a felszámolás során elért nyereségből való részesedésre jogosító részvények, osztalékjegyek vagy alapítói részvények, élvezeti jegyek vagy bármilyen egyéb értékpapír, többek között változó hozamú kötvények tulajdonosainak történő bármilyen jellegű felosztás.

(3) Az adóköteles jövedelem a rejtett nyereségfelosztást is magában foglalja. Rejtett nyereségfelosztás különösen akkor merül fel, amikor az egyik részvényes, társasági tag vagy érdekelt fél közvetlenül vagy közvetve olyan juttatást kap egy vállalattól vagy szervezettől, amit rendes körülmények között nem kapott volna, ha nem lenne részvényes, társasági tag vagy érdekelt fél."

10. A LIR 166. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A következők tulajdonában álló részesedésekből származó jövedelmek:

1. teljes körű adókötelezettség alá tartozó, a (10) bekezdés mellékletében felsorolt formák egyikével rendelkező, belföldi illetőségű társaság,

2. a (10) bekezdés mellékletében nem szereplő, teljes körű adókötelezettség alá tartozó, belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaság,

3. a [2011/96] irányelv 2. cikke szerinti társaság belföldi állandó telephelye,

4. olyan tőkeegyesítő társaság belföldi állandó telephelye, amely olyan államban rendelkezik illetőséggel, amellyel a Luxemburgi Nagyhercegség a kettős adóztatás elkerüléséről egyezményt kötött,

5. olyan tőkeegyesítő társaság vagy szövetkezet belföldi állandó telephelye, amely az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodásban részes, az Európai Unió tagállamaitól eltérő államban rendelkezik illetőséggel,

mentesülnek az adó alól, ha a jövedelmek rendelkezésre bocsátásakor azok haszonélvezője legalább tizenkét hónapos időszakon keresztül megszakítás nélkül birtokolja az említett részesedést, vagy kötelezettséget vállal annak ilyen birtoklására, és ha ez alatt az időszak alatt a részesedési arány nem csökken a 10 százalékos értékhatár alá, vagy a vételár nem kevesebb 1 200 000 eurónál."

11. A luxemburgi Steueranpassungsgesetz (az adókiigazításról szóló törvény; a továbbiakban: StAnpG) 6. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Az adókötelezettség nem kerülhető ki vagy csökkenthető a polgári jogi formákkal és alakítási lehetőségekkel való visszaéléssel. Visszaélés esetén az adókat úgy kell kivetni, ahogyan azokat a gazdasági eseményeknek, tényeknek és körülményeknek megfelelő jogi struktúra esetén vetették volna ki."

III. A jogvita háttere

12. A jogvita alapja a Luxemburgi Nagyhercegség által az Engie csoport számára kibocsátott két sorozat feltételes adómegállapítás. Ezek mindegyike két összehasonlítható, csoporton belüli finanszírozási struktúrára vonatkozik.

13. A jobb megértés érdekében először bemutatom az Engie csoportnak a jogvita szempontjából releváns szerkezetét (lásd: A. pont), mielőtt a feltételes adómegállapítások alapjául szolgáló ügyleteket tárgyalnám, beleértve az Engie által választott finanszírozási struktúrát (lásd: B. pont). Ezt követően ismertetem a luxemburgi adóhatóság által kiadott feltételes adómegállapításokat (lásd: C. pont), a Bizottság határozatát (lásd: D. pont), valamint a Törvényszék előtti eljárást és a megtámadott ítéletet (lásd: E. pont).

A. Az Engie csoport szerkezete

14. Az Engie csoportot a franciaországi székhelyű Engie S.A. társaság és az általa közvetlenül vagy közvetve irányított összes társaság alkotja (a megtámadott ítélet 4. és azt követő pontjai). E vállalkozások között több luxemburgi székhelyű társaság is van.

15. Luxemburgban az Engie S.A. többek között a Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A.-t (a továbbiakban: CEF) irányítja, amelyet 2015-ben Engie Invest International S.A.-ra neveztek át. E társaság tevékenységi körébe tartozik részesedések szerzése luxemburgi és külföldi vállalkozásokban, valamint e részesedések kezelése, hasznosítása és ellenőrzése.

16. A CEF rendelkezik a GDF Suez Treasury Management S.à.r.l. (a továbbiakban: GSTM), az Electrabel Invest Luxembourg S.A. (a továbbiakban: EIL) és a 2009-ben Luxemburgban alapított és 2015-ben Engie Global LNG Holding S.à.r.l.-re átnevezett GDF Suez LNG Holding S.à.r.l. (a továbbiakban: LNG Holding) összes részvényével, illetve üzletrészével.

17. Az LNG Holding tevékenységi köre ugyancsak részesedések szerzése luxemburgi és külföldi vállalkozásokban, valamint e részesedések kezelése. A társaság maga rendelkezik a GDF Suez LNG Supply S.A. (a továbbiakban: LNG Supply) összes részvényével, illetve a GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l. (a továbbiakban: LNG Luxembourg) összes üzletrészével. Az LNG Supply a cseppfolyósított földgáz, gáz és gázszármazékok vásárlása, értékesítése és kereskedelme területén tevékenykedik.

B. Tranzakciók és finanszírozási struktúra

18. A 2009 és 2015 közötti években az Engie csoport luxemburgi részén belül több átszervezésre került sor, amelyeket többek között összetett – csoporton belüli – finanszírozási struktúrákon keresztül hajtottak végre, amelyeket a megtámadott ítélet 12. és azt követő, valamint 36. és azt követő pontjai a következőképpen írnak le:

1. A tevékenységeknek az LNG Supply-ra történő átruházása

19. Az első átszervezés az LNG Holdingot (anyavállalat) és leányvállalatait, az LNG Luxembourgot (a továbbiakban: közbenső társaság) és az LNG Supply-t (leányvállalat) érintette.

20. Az LNG Holding 2009. október 30-án a cseppfolyósított földgáz és a gázszármazékok területén folytatott üzleti tevékenységét átruházta az LNG Supply-ra. A vételár 657 millió USA-dollár (USD) (hozzávetőleg 553,26 millió euró) volt.

21. A csoporton belüli átruházás finanszírozására az LNG Luxembourg kötelezően részvényre váltandó kölcsönt (a továbbiakban: „ZORA”[6]) nyújtott az LNG Supply-nak 646 millió USD névértékben és 15 éves futamidővel. A ZORA-ra nem számítottak fel időszakos kamatokat. Ehelyett az LNG Supply-nak saját részvényeit kellett az LNG Luxembourgnak mint hitelezőnek adnia a ZORA egy későbbi időpontra tervezett, saját tőkére történő átváltása során.

22. Az ekkor biztosítandó részvények értékét a ZORA névértéke határozza meg az átváltás időpontjában, növelve vagy csökkentve egy változó résszel. A változó rész viszont megfelel az LNG Supply által a ZORA futamideje alatt kigazdálkodott nyereségnek, az adóköteles haszonrés levonása után. Az adóhatósággal egy feltételes adómegállapításban állapodtak meg a konkrét adóköteles haszonrésről és a haszonrés adóalapjáról (lásd alább a C. pontot). A változó rész azonban – veszteséges években – negatív is lehet. A változó rész összegét „ZORA kölcsönre számított akkréciónak” is nevezik.

23. Az LNG Luxembourg a maga részéről a ZORA-t az LNG Holdinggal (akkor még LNG Trading) kötött határidős ügyleten keresztül finanszírozta. E határidős ügylet értelmében a LNG Holding a ZORA kölcsön névértékének megfelelő összeget fizet a LNG Luxembourgnak – azaz 646 millió USD-t – az LNG Supply által a ZORA átváltásakor kibocsátott részvények feletti jogok megszerzéséért cserébe.

24. 2014-ben sor került a ZORA részleges átváltására. Úgynevezett hibrid finanszírozási elemként a ZORA-t a leányvállalat szintjén egyfajta idegen tőkeként kezelik, míg az átváltás pillanatában az anyavállalat szintjén saját tőkének minősül. E célból az LNG Supply 699,9 millió USD

[6] Nem világos, hogy pontosan mit jelent ez a betűszó. A Bizottság feltételezi, hogy ez a „Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions” – lásd: a vitatott határozat 6. lábjegyzete.

(hozzávetőleg 589,6 millió euró) összegű tőkeemelést hajtott végre, ebből 193,8 millió USD (hozzávetőleg 163,3 millió euró) a szóban forgó ZORA kölcsön névértéke egy részének visszafizetésére, a fennmaradó összeg pedig a ZORA kölcsönre számított akkréció egy részének kifizetésére esett.

25. Az LNG Luxembourg (közbenső társaság) szintjén a részleges átváltás 193,8 millió USD-vel csökkentette az eszközként kimutatott ZORA-t, és ennek megfelelően csökkentette a határidős ügylettel kapcsolatban kimutatott kötelezettséget. Következésképpen az ügylet az LNG Luxembourg szintjén adósemleges volt. Az LNG Holding (anyavállalat) szintjén a ZORA átváltásakor az LNG Supply (leányvállalat) által kibocsátott részvények formájában bevételezett részesedésből származó jövedelmet a LIR 166. cikke szerinti, anyavállalatokra vonatkozó szabályozás alkalmazásával (azaz a csoporton belüli nyereségfelosztás adómentessége révén) adómentesen kezelték. Ezen adójogi következményekről a feltételes adómegállapítások rendelkeztek (lásd alább a C. pontot).

2. A tevékenységeknek az GSTM-re történő átruházása

26. A második átszervezés a CEF-et (anyavállalat) és leányvállalatait, az EIL-t (a továbbiakban: közbenső társaság) és a GSTM-et (leányvállalat) érintette. A CEF 2010-től átruházta a finanszírozási és pénztárkezelési tevékenységét a GSTM-re. Ennek vételára hozzávetőleg 1,036 milliárd euró volt.

27. Ezt a csoporton belüli átruházást is az EIL által a GSTM-nek nyújtott, 2026-ig szóló ZORA kölcsönnel finanszírozták. A ZORA névértéke a vételárnak felel meg. A finanszírozási struktúra egyebekben ugyanaz volt, mint a tevékenységeknek az LNG Supply-ra történő átruházásakor; közelebbről az EIL ugyanolyan határidős ügyletet kötött a CEF-fel, így a fentiekre hivatkozom.

28. A ZORA átváltása azonban még nem történt meg, így a CEF-nek még nincs részesedésből származó jövedelme.

C. A luxemburgi adóhatóság feltételes adómegállapításai

29. Ezen ügyletekkel és azok finanszírozásával kapcsolatban a luxemburgi adóhatóság két sorozat feltételes adómegállapítást bocsátott ki az Engie csoport számára (a megtámadott ítélet 17. és azt követő pontjai).

1. A tevékenységek LNG Supply-ra történő átruházására vonatkozó feltételes adómegállapítások

30. Az első feltételes adómegállapítást 2008. szeptember 9-én bocsátották ki. Ez az LNG Supply és az LNG Luxembourg létrehozására, valamint a tevékenységeknek az LNG Holdingról az LNG Supply-ra történő tervezett átruházására vonatkozik.

31. Adózási szempontból a feltételes adómegállapításból az következik, hogy az LNG Supply-nak csak a luxemburgi adóhatósággal egyeztetett haszonrés tekintetében lesz különös adófizetési kötelezettsége: a Bizottság 2018. június 20-i határozatának[7] tanúsága szerint az adóalap nem az

[7] A határozat (36) preambulumbekezdése.

LNG Supply nyeresége (mint az üzleti év elején és végén lévő két vállalkozási vagyon közötti különbözet), hanem „az [LNG Supply] mérlegében feltüntetett bruttó eszközérték •%-ának megfelelő teljes nettó haszonrés". „E haszonrés azonban nem lehet alacsonyabb, mint a társaság éves bruttó árbevételének •%-a." Ez az összeg (haszonrés) a szokásos jövedelemadó-kulcs alá tartozik (a továbbiakban: haszonrés alapú adózás).

32. Az eredmény egy mérlegérték-alapú jövedelemadózás, de legalábbis egy forgalomalapú jövedelemadózás. Ez azt jelenti, hogy az LNG Supply-nak veszteség esetén is jövedelemadót kell fizetnie. E mérlegérték-, illetve forgalomalapú adózás miatt az LNG Supply tényleges jövedelme (bevétel mínusz kiadások) már nem volt releváns az adóalap szempontjából. Az iratokból nem derül ki, hogy a luxemburgi adóhatóság miért és milyen jogalapon egyezett bele (illetve egyezhetett bele) ebbe az eltérő adózásba és az ilyen nettó haszonrés megadóztatásába. Az e haszonrés levonása után az LNG Supply-nál fennmaradó gazdasági eredmény mindenesetre – a megállapodásnak megfelelően – a ZORA kölcsönre számított akkréció összegét jelentette.

33. A Bizottság határozatának[8] tanúsága szerint a luxemburgi adóhatóság az LNG Luxembourgnak mint „hitelezőnek" lehetőséget biztosít arra, hogy a ZORA kölcsön időtartama alatt a ZORA kölcsön értékét a számvitelében annak könyv szerinti értékén megtartsa, amivel az LNG Luxembourg élt is. A feltételes adómegállapítás előírja továbbá, hogy a ZORA későbbi, részvényekre történő átváltása nem eredményez adóköteles tőkenyereséget, feltéve hogy az LNG Luxembourg a LIR 22bis. cikkének alkalmazása mellett dönt. Ezért a kibocsátott részvények értékében szereplő, a ZORA kölcsönre számított akkréció nem adózik. Ez e tekintetben saját tőkének minősül.

34. Végül a 2008. szeptember 9-i feltételes adómegállapítás szerint az LNG Holding a határidős ügylettel kapcsolatban az LNG Luxembourgnak teljesített kifizetést pénzügyi eszközként fogja elszámolni, így az LNG Holding a ZORA átváltása előtt ezzel a ZORA-val kapcsolatban nem fog jövedelmet vagy levonható költséget elszámolni. Ezen túlmenően a luxemburgi adóhatóság megerősíti, hogy a LIR 166. cikke szerinti, a részesedésből származó jövedelemre vonatkozó adómentesség alkalmazható a határidős ügylet eredményeként az LNG Supply-ban megszerzett részesedésre.

35. A második feltételes adómegállapítást 2008. szeptember 30-án bocsátották ki, és az az LNG Trading tényleges irányításának Hollandiába való áthelyezésére vonatkozik. A harmadik feltételes adómegállapítást 2009. március 3-án bocsátották ki, és az a 2008. szeptember 9-i feltételes adómegállapításban előírt, a finanszírozási struktúrában végrehajtott módosításokat, többek között az LNG Trading LNG Holding általi felváltását és az LNG Supply által az LNG Luxembourgtól és az LNG Holdingtól felvett ZORA kölcsön végrehajtását hagyta jóvá. A negyedik feltételes adómegállapítást 2012. március 9-én bocsátották ki, és az LNG Supply adóalapját képező haszonrés kiszámításához használt bizonyos számviteli komponenseket pontosítja.

36. Az utolsó feltételes adómegállapítást 2014. március 13-án bocsátották ki, és az a 2013. szeptember 20-i kérelemben kifejtett véleményt hagyta jóvá. Ez az LNG Supply által felvett ZORA kölcsön részleges átváltásának adójogi kezelésére vonatkozik. Ebből a megtámadott ítélet 27. pontja szerint az következik, hogy az LNG Supply e kölcsön átváltásának napján tőkéjét az említett átváltás összegével megegyező összeggel csökkenteni fogja.

[8] A határozat (38) preambulumbekezdése. A megtámadott ítéletben a tényállás leírása (22. pont) e tekintetben pontatlan, illetve nem egyértelmű.

37. Adójogi szempontból a luxemburgi adóhatóság megerősíti, hogy a szóban forgó részleges átváltásnak semmilyen hatása nem lesz az LNG Luxembourgra. Az LNG Holding a számvitelében kimutat egy, az átváltott részvények névértéke és az átváltás összege közötti különbözetnek (azaz a ZORA kölcsönre számított akkréció összegének) megfelelő nyereséget. Ezenkívül megállapítást nyer, hogy e nyereség a részesedésekből származó jövedelmeknek a LIR 166. cikke szerinti adómentessége alá tartozik.

2. A tevékenységek GSTM-re történő átruházására vonatkozó feltételes adómegállapítások

38. Az első feltételes adómegállapítás, amelyet 2010. február 9-én bocsátottak ki, az LNG Holding által a cseppfolyósított földgáz ágazatában folytatott tevékenységei LNG Supply-ra történő átruházásának finanszírozása céljából kialakítotthoz hasonló szerkezetet hagy jóvá. A szóban forgó struktúra ugyanis a GSTM és az EIL által a CEF finanszírozási és pénztárkezelési tevékenységei megszerzésének finanszírozása érdekében kötött ZORA kölcsönön alapul. Az LNG Supply-hoz hasonlóan a GSTM-et is a luxemburgi adóhatósággal egyeztetett haszonrés alapján adóztatják a ZORA időtartama alatt.

39. A 2012. június 15-én kibocsátott második feltételes adómegállapítás a finanszírozási ügylet adójogi kezelését hagyja jóvá, és az LNG Trading tevékenységeinek az LNG Supply-ra történő átruházása tárgyában kibocsátott, 2008. szeptember 9-i feltételes adómegállapításban foglaltakkal azonos elemzésen alapul. Eltér azonban ettől az adómegállapítástól a GSTM által kötött ZORA összegének esetleges emelése tekintetében.

3. Összefoglalás

40. A feltételes adómegállapítások eredményeként az LNG Supply és a GSTM operatív társaságok csak a normál társaságiadó-kulccsal adóznak, tekintettel az adóhatósággal egyeztetett adóalapra (haszonrés). E társaságiadó-alapot nem a szokásos nyereségmegállapítás keretében (azaz általában a vállalkozási vagyon összehasonlításával), hanem a mérlegérték, de legalábbis az árbevétel alapján határozták meg. Ez azt jelentette, hogy az operatív leányvállalatok veszteség esetén is adóztak.

41. Az így meghatározott adóalapot meghaladó, eszközökből származó nyereséget (azaz a fennmaradó tényleges nyereséget) az operatív társaságok (LNG Supply és GSTM) szintjén nem adóztatták meg a megállapodás szerinti, haszonrés alapú adózás miatt, és kizárólag a finanszírozási elemhez (ZORA) sorolták.

42. A határidős ügylet miatt a ZORA részvényekre történő átváltása esetén a közbenső társaság szintjén nem keletkezik nyereség. A ZORA átváltásából származó nyereséget ezután az anyavállalat szintjén saját tőkeként kezelik, és a luxemburgi anyavállalatokra vonatkozó szabályozás miatt nem adózik (a LIR 166. cikke). Ennek eredményeképpen csak az operatív üzletág bemutatott haszonrés alapú adózása marad.

D. A Bizottság határozata

43. Az Európai Bizottság 2015. március 23-án információkérést küldött a Luxemburgi Nagyhercegségnek az Engie csoport javára kibocsátott feltételes adómegállapításokra vonatkozóan. Miután a Bizottság 2016. április 1-jén kelt levelében tájékoztatta a Luxemburgi

Nagyhercegséget arról, hogy kétségei vannak az említett feltételes adómegállapításoknak az állami támogatásokra vonatkozó joggal való összeegyeztethetőségét illetően, 2016. szeptember 19-én az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése alapján hivatalos vizsgálati eljárást indított. 2018. június 20-án a Bizottság elfogadta a vitatott határozatot.

44. Ebben a Bizottság lényegében azt az álláspontot képviseli, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését és 108. cikk (3) bekezdését megsértve szelektív előnyt biztosított az Engie csoportnak. A Bizottság kifogásolja a választott finanszírozási struktúrának a csoport teljes adókötelezettségére kifejtett gyakorlati hatását, mivel végül a luxemburgi leányvállalatok által elért nyereség szinte teljes egésze ténylegesen adózatlan marad.

45. A Bizottság a gazdasági előny nyújtását különösen azzal indokolja, hogy a feltételes adómegállapítások szerint – a luxemburgi adóhatósággal egyeztetett haszonrésen kívül – az ügyletekben részt vevő társaságok egyike sem adóköteles az LNG Supply és a GSTM által elért nyereségnek megfelelő, a ZORA kölcsönre számított akkréció után. Az állami támogatások joga szempontjából releváns előny konkrétan a LIR 166. cikke szerinti adómentesség alkalmazása az érintett anyavállalatok által az átváltást követően elért, részesedésből származó jövedelemre, bár a leányvállalatok (valamint a közbenső társaságok) szintjén nem biztosították a tényleges adóztatást.

46. A szelektív előny meglétét illetően a Bizottság összesen négy különböző érvelésre támaszkodik.

47. A Bizottság először is az anyavállalatok – azaz az LNG Holding és a CEF – szintjén azért feltételezi a szelektivitást, mert az e szinten hozott feltételes adómegállapítások jóváhagyták a – gazdasági szempontból a ZORA kölcsönre számított akkréciónak megfelelő – részesedésből származó jövedelem adóztatásának elmaradását. Így ez az adóügyi megítélés eltér a kiterjesztett referenciarendszertől, azaz a luxemburgi társaságiadó-rendszertől, amely szerint a luxemburgi illetőségű társaságiadó-alanyok az éves beszámolóban meghatározott nyereségük után adóznak.

48. Másodszor a Bizottság azért feltételez szelektivitást az anyavállalatok szintjén, mert a feltételes adómegállapítások jóváhagyták a LIR 166. cikke szerinti, a részesedésekből származó jövedelmekre vonatkozó adómentesség alkalmazását az anyavállalatok által szerzett jövedelmekre. A Bizottság véleménye szerint ez a megítélés eltér a részesedésekből származó jövedelmek adómentességére vonatkozó szabályok korlátozott referenciarendszerétől, mivel e szabályok szerint adómentesség csak akkor adható, ha a felosztott nyereséget korábban a leányvállalatok szintjén adóztatták (úgynevezett kölcsönös megfeleltetés elve).

49. Harmadszor pedig úgy véli a Bizottság, hogy a feltételes adómegállapítások szelektív előnyt jelentettek az Engie csoport számára, mivel a ZORA kölcsönre számított akkréció – a leányvállalatok szintjén biztosított – adólevonhatósága, kombinálva azoknak a közbenső és az anyavállalatok szintjén biztosított adómentességével, a csoport teljes luxemburgi adóalapjának általános csökkenéséhez vezetett. Ez eltér a luxemburgi társaságiadó-rendszer által alkotott kiterjesztett referenciarendszertől, amely nem teszi lehetővé az adóalap ilyen mértékű csökkentését (ún. csoportvizsgálat).

50. Alternatív érvelésként a Bizottság negyedszer azt állítja, hogy a feltételes adómegállapítások eltértek a luxemburgi adójogszabályoknak a visszaélések elkerülésére vonatkozó szabályától, illetve hogy az adóhatóság helytelenül nem alkalmazta az StAnpG 6. §-ának a visszaélések elkerülésére vonatkozó rendelkezését. A Bizottság véleménye szerint az Engie csoport által

létrehozott finanszírozási struktúra visszaélésszerű volt, így a luxemburgi adóhatóságnak a luxemburgi ítélkezési gyakorlat alapján nem lett volna szabad kiadnia ezeket a feltételes adómegállapításokat (a visszaélések elleni küzdelem elmulasztása).

51. A Bizottság abból indult ki, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett támogatás egyéb tényállási elemei is teljesülnek, és ezért úgy döntött, hogy Luxemburgnak vissza kell térítttetnie a támogatást az LNG Holdinggal. Az LNG Holding által esetlegesen vissza nem fizetett összegeket az Engie S.A.-val kell visszatéríttetnie. Mivel a feltételes adómegállapítások második sorozatának időpontjában még nem került sor a ZORA-k GSTM-részvényekre történő átváltására, e tekintetben nem rendeltek el visszatéríttetést. A jövőbeni átváltások tekintetében megtiltották a keletkező részesedésből származó jövedelem további adómentes kezelését.

E. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

52. A Törvényszék Hivatalához 2018. augusztus 30-án a T-516/18. sz. ügyben benyújtott keresetlevelével a Luxemburgi Nagyhercegség keresetet indított a vitatott határozat megsemmisítése iránt.

53. A Törvényszék Hivatalához 2018. szeptember 4-én a T-525/18. sz. ügyben benyújtott keresetlevelével az Engie Global LNG Holding S.à.r.l., az Engie Invest International S.A. és az Engie S.A. (a továbbiakban: Engie) ugyancsak keresetet indított a vitatott határozat megsemmisítése iránt.

54. 2019. február 15-i végzésében a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a T-516/18. sz. ügyben helyt adott Írország beavatkozási kérelmének.

55. A Törvényszék kibővített második tanácsának elnöke a 2020. június 12-i végzésében a felek meghallgatását követően a Törvényszék eljárási szabályzata 68. cikke (1) bekezdésének megfelelően a T-516/18. és T-525/18. sz. ügyeket a szóbeli szakasz lefolytatása céljából egyesítette.

56. Keresetük alátámasztása érdekében az Engie és a Luxemburgi Nagyhercegség hat jogalapcsoportra hivatkozott:

– az első csoport az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikk, valamint az EUMSZ 3–5. és EUMSZ 113–117. cikk megsértésére vonatkozik, amennyiben a Bizottság elemzése rejtett adójogi harmonizációhoz vezet (a T-516/18. sz. ügyben előterjesztett harmadik jogalap és a T-525/18. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap);

– a második csoport az EUMSZ 107. cikk megsértésére vonatkozik, amennyiben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a feltételes adómegállapítások előnyt biztosítanak, mivel nem felelnek meg a luxemburgi adójognak (a T-516/18. sz. ügyben előterjesztett második jogalap és a T-525/18. sz. ügyben előterjesztett második jogalap);

– a harmadik csoport az EUMSZ 107. cikk, az EUMSZ 296. cikk szerinti indokolási kötelezettség és a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének megsértésére vonatkozik, amennyiben a Bizottság megállapította, hogy ez az előny szelektív (a T-516/18. sz. ügyben előterjesztett első, negyedik és hatodik jogalap, valamint a T-525/18. sz. ügyben előterjesztett harmadik, hatodik és nyolcadik jogalap);

– a negyedik csoport az EUMSZ 107. cikk megsértésére vonatkozik, amennyiben a Bizottság abból indult ki, hogy a feltételes adómegállapítások a luxemburgi államnak tulajdoníthatók, és hogy állami forrásokat kötöttek le (a T-525/18. sz. ügyben előterjesztett első jogalap);

– az ötödik csoport az EUMSZ 107. cikk megsértésére hivatkozik, amennyiben a Bizottság a feltételes adómegállapításokat tévesen egyedi támogatásoknak minősítette (a T-525/18. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalap);

– a hatodik csoport az uniós jog általános elveinek megsértésére vonatkozik, amennyiben a Bizottság elrendelte a támogatás visszatéríttetését (a T-516/18. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap és a T-525/18. sz. ügyben előterjesztett hetedik jogalap).

57. A megtámadott ítélettel a Törvényszék ezen jogalapok összességét elutasította, és következésképpen a T-516/18. és T-525/18. sz. ügyekben előterjesztett kereseteket teljes egészében elutasította.

58. A jogalapok első csoportját illetően a Törvényszék (134. és azt követő pontok, különösen a 150. pont) lényegében megállapította, hogy a Bizottság a feltételes adómegállapítások vizsgálata révén nem hajtott végre adóharmonizációt, hanem csupán az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése által ráruházott hatáskörrel élt.

59. A jogalapok második és a harmadik csoportját illetően a Törvényszék ítéletének 230. pontjában megállapította, hogy amennyiben a valamely határozatot megalapozó egyes indokok önmagukban alkalmasak arra, hogy jogilag megfelelően igazolják a határozatot, azon esetleges hibák, amelyek a jogi aktus más indokait érinthetik, semmiképpen nem befolyásolják annak rendelkező részét. A Törvényszék először a LIR 164. és 166. cikkéből álló korlátozott referenciarendszert vizsgálta meg, és már e referenciarendszer alapján eljut az attól való – nem igazolható – eltéréshez. A Bizottsággal egyetértésben úgy vélte, hogy a Bizottság nem volt köteles az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv szabályait a referenciarendszerbe bevonni, különösen mivel az ügy tényállása tisztán belföldi jellegű volt (263. és azt követő pontok). A Bizottság tehát joggal indult ki abból, hogy a feltételes adómegállapítások eltértek a LIR 164. és 166. cikkéből álló referenciarendszertől, azaz a feltételes adómegállapítások jogalkalmazási hibát hagytak jóvá (288. és azt követő pontok).

60. Ami a joggal való visszaélések elkerülésére vonatkozó szabály fényében a szelektív előny állítólagos hiányát illeti, a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság a luxemburgi jog szerinti joggal való visszaélés megállapításához szükséges valamennyi kritériumot – nevezetesen a magánjogi formák vagy intézmények használatát, az adóteher csökkentését, a nem megfelelő jogi konstrukció használatát és a nem adójogi indokok hiányát – kellően bizonyította (384. és azt követő pontok, különösen a 410. és azt követő pontok).

61. A jogalapok negyedik csoportját illetően a Törvényszék megállapította (212. és azt követő pontok), hogy a feltételes adómegállapításokat a luxemburgi adóhatóság bocsátotta ki, és hogy e feltételes adómegállapítások a vállalkozás által főszabály szerint viselendő adóteher csökkentését eredményezték, így fennáll mind a Luxemburgi Nagyhercegségnek való betudhatóság, mind pedig állami források lekötése.

62. A jogalapok ötödik csoportját illetően a Törvényszék megállapította (479. és azt követő pontok), hogy a Bizottság valamely általános szabályozást alkalmazó intézkedést felfoghat egyedi támogatásként anélkül, hogy előzetesen bizonyítania kellene, hogy az említett szabályozás alapjául szolgáló rendelkezések támogatási programnak minősülnek, még ha ez így is lenne,

63. Végül a hatodik jogalapcsoportot illetően a Törvényszék úgy ítélte meg (489. és azt követő pontok), hogy a Bizottság nem sértette meg a jogbiztonság és a bizalomvédelem általános elvét, amikor a Luxemburgi Nagyhercegséget a támogatás visszatérítésére kötelezte. Közelebbről valamely támogatás által kedvezményezett vállalkozások főszabály szerint csak akkor bízhatnak jogosan a támogatás szabályszerűségében, ha azt az EUMSZ 108. cikkben előírt eljárás betartásával nyújtották.

IV. A Bíróság előtti eljárás

64. 2021. július 22-én az Engie a Törvényszék ítélete ellen benyújtotta a jelen fellebbezést (C-454/21. P. sz. ügy). Az Engie azt kéri, hogy a Bíróság:

– nyilvánítsa a jelen fellebbezést elfogadhatónak és megalapozottnak;

– helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszéke által a T-516/18. és T-525/18. sz., Luxemburg és Engie Global LNG Holding és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2021. május 12-én hozott ítéletet;

– a Bíróság alapokmányának 61. cikke alapján az ügyet érdemben döntse el, és adjon helyt az Engie által az elsőfokú eljárásban előterjesztett kereseti kérelmeknek, vagy másodlagosan semmisítse meg a Luxemburg által az Engie javára végrehajtott SA.44888. (2016/C.) (korábbi 2016/NN.) számú állami támogatásról szóló, 2018. június 20-i (EU) 2019/421 bizottsági határozat (HL 2019. L 78., 1. o.) 2. cikkét annyiban, amennyiben az elrendeli a támogatás visszatérítttetését;

– harmadlagosan utalja vissza az ügyet a Törvényszék elé;

– kötelezze a Bizottságot az összes költség viselésére.

65. 2021. július 21-én a Luxemburgi Nagyhercegség benyújtotta a Törvényszék ítélete ellen a jelen fellebbezést (C-451/21. P. sz. ügy). Luxemburg azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszéke által a T-516/18. és T-525/18. sz., Luxemburg és Engie Global LNG Holding és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2021. május 12-én hozott ítéletet;

– a Bíróság alapokmányának 61. cikke alapján az ügyet érdemben döntse el, és adjon helyt a Luxemburg által az elsőfokú eljárásban előterjesztett kereseti kérelemnek, és semmisítse meg a Luxemburg által az Engie javára végrehajtott SA.44888. (2016/C.) (korábbi 2016/NN.) számú állami támogatásról szóló, 2018. június 20-i (EU) 2019/421 bizottsági határozatot;

– másodlagosan utalja vissza az ügyet a Törvényszék elé;

– kötelezze a Bizottságot a Luxemburgi Nagyhercegség költségeinek viselésére.

66. A Bizottság mindkét ügyben azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezéseket, és kötelezze a fellebbezőket a költségek viselésére.

67. A Bíróság előtt az összes résztvevő írásbeli észrevételeket tett, szóbeli észrevételeiket pedig a 2023. január 30-i közös tárgyaláson adták elő.

V. A jogkérdésről

68. Fellebbezésének alátámasztása érdekében az Engie három jogalapra, Luxemburg pedig négy jogalapra hivatkozik, amelyek tartalma átfedésben van. A jogalapok vizsgálata során az Engie által felhozottakkal kezdem (A., B., C. pont), és a Luxemburg által – ezeken túlmutatóan – felhozottakkal (D. pont) fejezem be. Ebben az összefüggésben példaként az LNG Holdingra vonatkozó feltételes adómegállapítások sorozatára szorítkozom, mivel e tekintetben megtörtént a ZORA részleges átváltása. A megfontolások a GSTM-re vonatkozó feltételes adómegállapítások második sorozatára is alkalmazhatók.

A. Az első jogalapról: az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének téves értelmezése a korlátozott referenciarendszer összefüggésében

69. Első jogalapjával az Engie (és Luxemburg is) azzal érvel, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmezése során, különösen a referenciarendszer meghatározásakor. A Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az Engie javára hozott feltételes adómegállapítások eltértek a LIR 164. és 166. cikkére korlátozott referenciarendszertől.

70. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti „állami támogatásnak” minősítés megköveteli, hogy először is állami vagy állami forrásból történő beavatkozásról legyen szó. Másodszor, e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor, a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie. [9]

71. Itt kizárólag a Törvényszék által a szelektív előnyt mint jellemzőt illetően tett megállapításokat kell megvizsgálni. Az adóügyi intézkedések esetében a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően a szelektivitást több szakaszban kell meghatározni. Ennek kapcsán első lépésben az érintett tagállamban érvényes általános vagy „normál” adószabályozást (az úgynevezett referenciakeretet) kell meghatározni. [10] Ebből az általános vagy „normál” adórendszerből kiindulva második lépésben azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér-e az említett általános rendszertől, amikor különbséget tesz az ezen általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. [11] Ha a „normál adóztatástól” való eltérés megállapításra került, az utolsó lépés annak vizsgálata, hogy indokolt-e az eltérés.

[9] 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 82. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. pont).

[10] 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. és 55. pont).

[11] 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).

72. A referenciakeret meghatározása során kiindulópont mindig csak az egyes nemzeti jogalkotók arra vonatkozó döntése lehet, hogy mit tekintenek normál adóztatásnak. Ezért az adóterhekkel kapcsolatos alapvető döntések, különösen az adózási technikára vonatkozó döntések, de az adózás célkitűzései és elvei is a tagállamok hatáskörébe tartoznak.[12] Ezért sem a Bizottság, sem a Bíróság nem mérheti a nemzeti adójogszabályokat egy ideális vagy fiktív adórendszerhez.[13]

73. Mivel e referenciakeret meghatározása a szelektivitás értékelésével kapcsolatban elvégzendő összehasonlító vizsgálat kiindulópontja, az e meghatározás során elkövetett hiba elkerülhetetlenül a szelektivitásra vonatkozó feltétel teljes vizsgálatának hibájához vezet.[14]

1. A Törvényszék megállapításai

74. A Törvényszék a 292. és azt követő pontokban megállapította, hogy a LIR 166. cikke a részesedésből származó jövedelem adómentességének az anyavállalat szintjén történő biztosítását formálisan ugyan nem teszi függővé a felosztott nyereségnek a leányvállalatok szintjén történő előzetes megadóztatásától. A LIR 166. cikkének és a LIR 164. cikkének összefüggéséből azonban kitűnik, hogy a részesedésből származó jövedelmeknek a LIR 166. cikke szerinti adómentessége kizárólag azokra a jövedelmekre alkalmazható, amelyeket nem vontak le a leányvállalat adóköteles jövedelméből (297. pont).

75. Ezen túlmenően a ZORA kölcsönre számított akkréció formálisan ugyan nem nyereségfelosztás a LIR 164. cikke értelmében. Mivel azonban az anyavállalatok szintjén a részesedésből származó adómentes jövedelem lényegében megfelel az akkréció összegének, a jelen ügy sajátos körülményei között abból kell kiindulni, hogy ezek lényegében nyereségfelosztások (300. pont).

76. A Törvényszék a 327. pontban megállapította, hogy a luxemburgi adóhatóság eltért a LIR 164. és 166. cikkéből álló referenciarendszertől azzal, hogy jóváhagyta a részesedésekből származó, gazdasági szempontból a ZORA kölcsönre számított akkréció összegének megfelelő és a leányvállalatok szintjén költségként levont jövedelmek anyavállalatok szintjén fennálló adómentességét.

2. Értékelés

77. Következésképpen az Engie és Luxemburg azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot és elferdítette a tényeket e megállapítások megtételekor. Tévesen feltételezte a LIR 164. cikke és a LIR 166. cikke közötti összefüggést, amikor a Bizottsággal egyetértésben a luxemburgi

[12] Pikamäe főtanácsnok Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 60. és azt követő pontok); lásd még: a Fossil (Gibraltar) ügyre vonatkozó indítványom (C-705/20, EU:C:2022:181, 57. pont); a Bizottság kontra Lengyelország ügyre vonatkozó indítványom (C-562/19 P, EU:C:2020:834, 39. pont); a Bizottság kontra Magyarország ügyre vonatkozó indítványom (C-596/19 P, EU:C:2020:835, 43. pont).
Megerősítette: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73. pont); 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltar) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 59. pont); 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).

[13] Pikamäe főtanácsnok Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 64. pont).
Ugyanebben az értelemben továbbá: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 74. pont – ebből következik, hogy a közvetlen adózás területén a referenciarendszer meghatározásakor kizárólag az érintett tagállamban alkalmazandó nemzeti jogot kell figyelembe venni).

[14] 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71. pont); 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).

feltételes adómegállapításokat támogatásnak tekintette. Ezért meg kell vizsgálni, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta-e a jogot, amikor megerősítette a Bizottság által a vitatott határozatban alkalmazott referenciarendszert.

78. Az alkalmazandó referenciarendszer helyes meghatározásához a luxemburgi adótörvény (LIR) értelmezésére van szükség. A Bizottság vitatja a jogalap e részének elfogadhatóságát azzal az indokkal, hogy az ténykérdéseket érint. Kétségtelen, hogy a tények értékelése – amely elvben magában foglalja a nemzeti jognak a Törvényszék általi értékelését is[15] – és a bizonyítékok értékelése nem olyan jogkérdés, amelyet a Bíróság fellebbezés útján felülvizsgálhat. A Bíróság hatásköre csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e.[16] A nemzeti jognak a Törvényszék által az uniós jog mércéje alapján történő jogi minősítését viszont felülvizsgálhatja a Bíróság.[17] Ez az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazási körében meghatározó, mivel a támogatás feltételezéséhez szükséges szelektív előny csak a „normál” nemzeti adórendszertől, a referenciarendszertől való eltérésből adódik.

79. Ennek megfelelően az állami támogatásokra vonatkozó jog elismeri, hogy jogkérdés, hogy a Törvényszék megfelelően azonosította és körülhatárolta-e a nemzeti jogból eredő referenciarendszert. Mint ilyet, fellebbezés esetén a Bíróság felülvizsgálhatja azt.[18] A szelektív előny fennállása vizsgálatának első szakaszában az alkalmazandó referenciarendszer kiválasztását vitató érvek ezért a fellebbezési eljárásban is elfogadhatók.

80. Mivel az Engie és Luxemburg érvei arra irányulnak, hogy megkérdőjelezzék a LIR 166. cikkével összefüggésben értelmezett 164. cikke szerinti kölcsönös megfeleltetés elvének a Törvényszék által megállapított meglétét, mint az állami támogatásokra vonatkozó jog szerinti referenciarendszert, a második jogalap első része elfogadható. A Bíróság tehát a fellebbezési eljárásban megvizsgálhatja azt a jogkérdést, hogy a Törvényszék helyesen állapította-e meg és alkalmazta-e a luxemburgi jogban a referenciarendszer részeként a kölcsönös megfeleltetés elvét.

81. E tekintetben először a releváns szelektív előnyt kell megvizsgálni (lásd: a) pont). Ezt követően meg kell határozni a feltételes adómegállapítások felülvizsgálata értékelésének kritériumát (lásd: b) pont). Ennek alapján megvizsgálom a Törvényszéknek a vonatkozó referenciarendszer meghatározására vonatkozó megállapításait (lásd: c) és d) pont). Mivel a Bizottság a szóbeli meghallgatás során megkérdőjelezte a luxemburgi adójog koherenciáját mint olyat, ezt követően megvizsgálom, hogy a nemzeti jogban az anyagi jogi kölcsönös megfeleltetési klauzula esetleges hiánya minősülhet-e támogatásnak (lásd: e) pont).

15 Lásd: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 82. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. pont); 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79. pont); 2002. október 24-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítélet (C-82/01 P, EU:C:2002:617, 63. pont).

16 Lásd: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 82. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. pont); lásd ebben az értelemben még: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61–63. pont); 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 83. pont).

18 Lásd (a nemzeti jogban állítólag meglévő szokásos piaci ár elvével kapcsolatban): a nemrégiben hozott 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 85. pont); lásd analógia útján a KStG 8c. §-ának a Törvényszék általi téves értelmezésével kapcsolatban: 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 80. és 81. pont).

a) A releváns szelektív előny

82. A Bizottság a vitatott határozatban szelektív előnyt feltételez, mivel véleménye szerint a LIR 164. és 166. cikke között szükségképpen összefüggés áll fenn. E tekintetben a Bizottság, majd azt követően a Törvényszék is megállapította, hogy az Engie csoport által választott finanszírozási struktúra miatt a leányvállalatok szintjén elért nyereség után – a szokásos társasági adóztatástól eltérően – messzemenően nincs adófizetési kötelezettség, amikor a leányvállalat nyereséget termel. Mindketten figyelmen kívül hagyták azonban azt a tényt, hogy – szintén a szokásos társasági adózástól eltérően – akkor is keletkezik adófizetési kötelezettség, ha a leányvállalat veszteséget termel, mint ahogyan ez az LNG Supply esetében 2015-ben és 2016-ban meg is történt.

83. Az adót ugyanis mindkét esetben mindig az adóhatósággal egyeztetett haszonrés után kell megfizetni, amelyet legalább az árbevétel alapján, majd az esetleges nyereségtől függetlenül határoznak meg. Ezzel szemben a Bizottság és vele egyetértve a Törvényszék azt hangsúlyozza, hogy az anyavállalatok szintjén, ahová a nyereség végül a ZORA átváltásakor érkezett, igénybe vehető volt a részesedésből származó jövedelemnek a LIR 166. cikke szerinti adómentessége, még akkor is, ha a leányvállalatnál nem „adózott” a LIR 164. cikke szerint.

84. A Bizottság tehát nem vizsgálta meg és nem is kifogásolta a haszonrésben való megállapodást, amely a feltételes adómegállapítások szerint a leányvállalatok szintjén az egyedüli adóalap. Nem vizsgálta meg azt a kérdést, hogy ez a módszer, amely eltér a szokásos társasági adózástól (nincs könyv szerinti értéken alapuló összehasonlítás, hanem mérlegértéken, illetve árbevételen alapuló adózás), szelektív előnyt jelent-e. A Bizottság azt a kérdést sem vetette fel, illetve vizsgálta meg, hogy ez a speciális módszer a luxemburgi adójog szerint minden hasonló adóalany számára elérhető-e. Ugyanez vonatkozik az ott alkalmazott százalékos kulcsokra is. Hogy ezek miből adódnak, és hogyan indokolható a mértékük, az továbbra is nyitott kérdés.

85. Ezért ez a haszonrés alapú adózás, amely különösen a ZORA kölcsönre számított akkréció összegét befolyásolja, nem képezi sem a vitatott határozat, sem a megtámadott ítélet tárgyát, és ezért azt a Bíróság sem vizsgálhatja. A Bizottság azonban egy állami támogatások tárgyában hozott új határozatban szabadon orvosolhatja ezt a helyzetet, amennyiben még nem évült el.

b) Az állami támogatások joga alapján végzett vizsgálat tárgyát képező feltételes adómegállapítások és az alkalmazandó értékelési kritérium

86. Ezzel szemben a Bizottság határozatában kifejezetten kijelenti, hogy a támogatás az Engie csoport számára kibocsátott feltételes adómegállapításokból származik. Nem önmagában a LIR 166. cikkének anyavállalatokra vonatkozó szabályozása (azaz a csoporton belüli nyereségfelosztás adómentessége), hanem annak alkalmazása a konkrét esetben az, ami az állami támogatásokra vonatkozó jog szempontjából problematikusnak mondható. A Bizottság – bár nem kifejezetten – a luxemburgi hatóságok jogalkalmazási hibájára hivatkozik. Ez következik a szűk referenciarendszerre vonatkozó megjegyzésekből is, amely a Bizottság szerint a LIR 164. és 166. cikkéből áll.

87. A Törvényszék egyetért ezzel a nézettel, amikor abból indul ki, hogy a Bizottság által megállapított támogatás a LIR 164. cikkének a 166. cikkel összefüggésben történő téves alkalmazásában áll, mivel a luxemburgi társasági adójogból egy úgynevezett kölcsönös

megfeleltetési elvre kell következtetni. Ez azt jelenti, hogy az adómentesség a kedvezményezett anyavállalat szintjén attól függ, hogy a felosztott összegek után korábban a leányvállalat szintjén adóztak-e.

88. Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a feltételes adómegállapítások önmagukban nem minősülnek megengedhetetlen támogatásnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében. Ezek fontos eszközei a jogbiztonság megteremtésének, amit a Bizottság is elismer.[19] A jogbiztonság elve az uniós jog általános elve.[20] A feltételes adómegállapítások tehát az állami támogatásokra vonatkozó jogszabályok értelmében nem jelentenek problémát, amennyiben minden adóalany számára nyitva állnak (általában kérelemre), és megfelelnek a vonatkozó adójogszabályoknak – mint bármely más adómegállapító határozat. E tekintetben csupán egy későbbi adómegállapítás eredményét vetítik előre.

89. Ha azonban a feltételes adómegállapítás az állami támogatások joga szerinti vizsgálat tárgyát képezi, felmerül a kérdés, hogy az adótörvénytől való minden, az adóalany számára kedvező eltérés (azaz minden, az adóalany javára helytelen feltételes adómegállapítás) a Szerződések értelmében vett támogatásnak minősülhet-e. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövegével önmagában védhető egy ilyen értelmezés.

90. Ez azonban ellentmond a Bíróság által az általános adótörvények formáját öltő támogatási programokra kidolgozott értékelési kritériumnak. A Bíróság így hangsúlyozza, az uniós adójogi harmonizáció jelenlegi állapotában a tagállamok szabadon határozhatják meg az általuk legmegfelelőbbnek ítélt adóztatási rendszert,[21] ami kifejezetten vonatkozik az állami támogatások területére is.[22] A tagállamok e mozgástere az egyes adók alapvető jellemzőinek meghatározására terjed ki. Ide tartozik többek között az adókulcs megválasztása is, amely arányos vagy progresszív lehet, illetve az adó alapjának és az adóköteles eseménynek a meghatározása.[23] Hasonlóképpen, annak eldöntése, hogy melyek azok a külföldi adók, amelyeket be lehet számítani a belföldi adótartozásba, és milyen feltételek mellett lehetséges ez a beszámítás, olyan általános döntés, amely a tagállamoknak az adó alapvető jellemzőinek meghatározására vonatkozó mérlegelési jogkörébe tartozik.[24] Ugyanez vonatkozik a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek tekintetében a szokásos piaci ár elvének alkalmazására és koncepciójára is.[25]

91. A tagállamok azonban túllépik e mozgástér határait, ha annak érdekében élnek vissza az adójogukkal, hogy az „állami támogatások jogát megkerülve” mégis előnyöket nyújtsanak egyes vállalkozásoknak.[26] Az adóügyi autonómiával való ilyen visszaélés feltételezhető az adójog

[19] Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény (HL 2016. C 262., 1. o., 169. és azt követő pontok).

[20] 1996. február 15-i Duff és társai ítélet (C-63/93, EU:C:1996:51, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 100. pont).

[21] 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37. pont); lásd továbbá ebben az értelemben az alapvető szabadságokkal kapcsolatban: 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139, 49. pont); 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet (C-323/18, EU:C:2020:140, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[22] 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltar) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 59. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37. pont); lásd ebben az értelemben többek között: 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[23] 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltar) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 59. és azt követő pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44. pont).

[24] Így kifejezetten: 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltar) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 60. pont).

[25] Ebben az értelemben továbbá: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95. és azt követő pontok).

[26] 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, 72. pont).

nyilvánvalóan inkoherens kialakítása esetén – mint például Gibraltár [27] esetében. Így a Bíróság az újabb ítélkezési gyakorlatában csak akkor vizsgálja felül az általános adóterhekről szóló határozatokat az állami támogatásokra vonatkozó jogszabályok alapján, ha azokat *nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető módon* alakították ki az állami támogatások területére vonatkozó uniós jogból eredő követelmények megkerülése érdekében. [28]

92. Nincs nyilvánvaló ok arra, hogy ezt az ítélkezési gyakorlatot ne alkalmazzuk az adóalany javára történő téves jogalkalmazásra. Ebből következik, hogy nem minden téves, hanem csak a nyilvánvalóan téves, az adóalany számára kedvező feltételes adómegállapítások jelentenek szelektív előnyt. Nyilvánvalóak az alkalmazandó nemzeti referenciarendszertől való olyan eltérések, amelyeket egy harmadik fél, például a Bizottság vagy az uniós bíróságok számára nem lehet hitelt érdemlően megmagyarázni, és így az érintett adóalany számára is nyilvánvalóak. Ilyen esetekben feltételezhető az állami támogatásokra vonatkozó jogszabályok megkerülése a *jogalkalmazás nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető módja* révén. A szóbeli eljárásban felvetett kérdések, miszerint a luxemburgi szakirodalom egyes részei vagy egy luxemburgi elsőfokú bíróság valóban másként értelmezi-e a luxemburgi adójogot, mint az adóhatóságok és a luxemburgi szakirodalom más részei, így megválaszolatlanul maradhatnak.

93. Attól sem kellene tartani, hogy a Bizottságot és az uniós bíróságokat túlságosan megterhelné 27 különböző adójogi rendszer helyes és részletes értelmezése.

94. Ez a túlzott terhelés már ebben az eljárásban is nyilvánvaló. A Bizottság érvelése, amelyet a Törvényszék helyesnek talált, a LIR 164. és 166. cikkének az Engie és mindenekelőtt Luxemburg által felhozottól *eltérő* értelmezésén alapul. Ebben az összefüggésben a Törvényszéknek a LIR 164. és 166. cikkének együttes értelmezésével [29] kapcsolatos adójogi megállapításaiból kiderül, hogy a Törvényszéknek nehézségei voltak a „második luxemburgi adóügyi bíróságként” elfoglalt jogállásával. A megtámadott ítélet 294. pontjában a Törvényszék például arról beszél, hogy a LIR 164. cikke előírja a valamely társaság által elért jövedelmek adóztatását, „függetlenül attól, hogy ezeket a jövedelmeket felosztották-e, vagy sem. E jövedelmek a LIR 164. cikkének (3) bekezdése alapján magukban foglalják a rejtett nyereségfelosztást is.”

95. A LIR 164. cikke azonban a szövege szerint egyáltalán nem a jövedelem adóztatására vonatkozik, hanem csak a *leányvállalat* adóalapjának meghatározására. Abból nem derül ki, hogy bármilyen jövedelem megadóztatható-e. A jövedelem adóztatása inkább az adott adóztatandó tényállásból és a máshol szabályozott adómentességi rendelkezések beavatkozásából vagy be nem avatkozásából következik.

96. Az EUMSZ 107. cikk tág értelmezése – amely szerint minden olyan feltételes adómegállapítás, amely az adózó javára hibás, szelektív előnynek minősül – a következő további problematikát vetné fel: a feltételes adómegállapítás kibocsátásakor ugyanúgy előfordulhatnak hibák, mint bármely más adómegállapító határozat kibocsátásakor. Annak felülvizsgálata azonban, hogy egy ilyen adómegállapítás helytelen-e, vagy helyes, valójában a nemzeti adóhatóságok és a nemzeti

[27] 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. és azt követő pontok). Az Egyesült Királyság ott szintén nem tudta megmagyarázni az alapul szolgáló adójogi paraméterek értelmét (149. pont).

[28] 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltar) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 61. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 42. és azt követő pontok, különösen a 44. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 48. és azt követő pontok, különösen az 50. pont). Már a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítéletben (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101. pont) beszél a Bíróság azon jogi alapokról, amelyek „valójában hátrányos megkülönböztetést valósít[anak] meg” (kiemelés tőlem) az adóalanyok között.

[29] A megtámadott ítélet 288. és azt követő pontjai előtt kifejezetten ez a cím szerepel.

bíróságok feladata. Ha az adómegállapítás minden egyszerű hibáját az állami támogatásra vonatkozó jogszabályok megsértésének tekintenénk, az azt eredményezné, hogy a Bizottság *de facto* legfelsőbb adóhatósággá válna, és az uniós bíróságok a Bizottság határozatainak felülvizsgálatával legfelsőbb pénzügyi bíróságokká válnának.

97. Ez viszont a tagállamok adóügyi autonómiáját érintené, amint azt az elsőfokú eljárásban előadott első jogalapcsoport is jelzi. Ott egy burkolt adójogi harmonizációról van szó. Luxemburg harmadik jogalapja szintén úgy értelmezi az adómegállapításoknak és a nem harmonizált adókra vonatkozó adójogszabályoknak az állami támogatásokra vonatkozó szabályokra tekintettel történő felülvizsgálatát, mint a saját adóügyi autonómiájába való beavatkozást.

98. Ezekkel az aggályokkal a Bíróság már máshol is foglalkozott. Így Pikamäe főtanácsnok az „általános” adóztatás meghatározásának kritériumait illetően jelezte, hogy a *pozitív* jogi szabályokat kell alkalmazni. A tagállamok közvetlen adóztatás területén fennálló kizárólagos hatásköre megsértésének elkerülése érdekében az EUMSZ 107. cikk értelmében vett előny fennállását kizárólag a nemzeti jogalkotó által e hatáskör *tényleges* gyakorlása során kijelölt szabályozási keret alapján lehet vizsgálni.[30] E szabályozási keret alkalmazása során bizonyos fokú mérlegelési mozgásteret kell biztosítani, például a vonatkozó transzferárak meghatározásakor.[31]

99. A Bíróság ebben az összefüggésben kihangsúlyozza,[32] hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív adóelőny fennállásának vizsgálata során és az általában a vállalkozásra nehezedő adóteher megállapítása céljából nem vehetők figyelembe a szóban forgó nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok, kivéve ha azokra az utóbbi kifejezetten hivatkozik. Ez az adózás törvényességének elvét fejezi ki, amely általános jogelvként az uniós jogrend részét képezi. Ez megköveteli, hogy az adófizetési kötelezettségről, valamint az adó anyagi jogi vonzatát alkotó valamennyi lényeges elemről törvény rendelkezzen. Az adóalanynak képesnek kell lennie arra, hogy előre lássa és kiszámíthassa a fizetendő adó összegét, és meghatározhassa annak esedékességét.[33] Ezen túlmenően hangsúlyozza a Bíróság, hogy azon módszerek és kritériumok esetleges meghatározása, amelyek lehetővé teszik a „szokásos piaci ár” eredményének meghatározását, a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik.[34]

100. A nemzeti jog ilyen korlátozott felülvizsgálata ezért az adóalanyok jogbiztonsághoz fűződő érdeke miatt is szükséges. Amint azt már fentebb kifejtettem (88. és azt követő pontok), a feltételes adómegállapítások – még inkább, mint más adómegállapító határozatok[35] – fontos eszközei a jogbiztonság megteremtésének.[36] Mind a jogbiztonság elve, mind pedig a közigazgatási aktusok véglegességének ezzel összefüggő intézménye kiüresedne, ha minden hibás adómegállapítás (mind a feltételes adómegállapítás, mind a rendes adómegállapító határozat) az állami támogatásra vonatkozó jog megsértésének minősülhetne.

30 Pikamäe főtanácsnok Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 106. pont).

31 Pikamäe főtanácsnok Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, 118. pont).

32 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 96. és azt követő pontok).

33 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 97. pont); 2019. május 8-i Związek Gmin Zagłębia Miedziowego ítélet (C-566/17, EU:C:2019:390, 39. pont).

34 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95. pont).

35 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a közigazgatási aktusok véglegessége elvileg uniós jogi szempontból nem aggályos – lásd: 2022. március 10-i Grossmania ítélet (C-177/20, EU:C:2022:175, 52. pont); 2008. február 12-i Kempter ítélet (C-2/06, EU:C:2008:78, 37. pont); 2006. szeptember 19-i i-21 Germany és Arcor ítélet (C-392/04 és C-422/04, EU:C:2006:586, 51. pont); 2004. január 13-i Kühne & Heitz ítélet (C-453/00, EU:C:2004:17, 24. pont).

36 Lásd: az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény (HL 2016. C 262., 1. o., 169. és azt követő pontok).

101. Figyelemmel a fent említett (90. és azt követő pontok) ítélkezési gyakorlatra azon a véleményen vagyok, hogy az egyes adómegállapítások (mind a rendes adómegállapító határozatok, mind a feltételes adómegállapítások) felülvizsgálata szintén csak korlátozott, a hihetőségi vizsgálatra korlátozódó értékelési kritérium alapján történhet. Ennek megfelelően a nemzeti adójogszabályok nem minden helytelen alkalmazása jelent szelektív előnyt. Szelektív előnynek tehát csak az tekinthető, ha a feltételes adómegállapítás (vagy adómegállapító határozat) nyilvánvalóan eltér a nemzeti adójogszabályok által meghatározott referenciarendszertől az adóalany javára. Ha nincs ilyen nyilvánvaló eltérés, lehet a határozat esetleg jogellenes, de a referenciarendszertől való ezen esetleges eltérés miatt nem minősül az EUMSZ 107. cikk értelmében vett támogatásnak.

c) A helyesen meghatározott referenciarendszer meglétéről (a LIR 166. cikkével összefüggésben értelmezett 164. cikk)

102. Következésképpen a Bíróságnak nem kell megvizsgálnia, hogy a luxemburgi adójogból valóban a feltételes adómegállapításokban ígért és a Bizottság által vitatott jogkövetkezmény következik-e. Az egyetlen döntő tényező az, hogy ez a jogkövetkezmény nyilvánvalóan nem következik-e a luxemburgi adójogból.

103. Ez lenne a helyzet, ha a LIR 166. cikkével összefüggésben értelmezett 164. cikkből nyilvánvalóan következne a koherencia elve, ahogyan azt a Bizottság és a Törvényszék az alkalmazandó referenciarendszernek tekintette.

1) Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv referenciarendszerbe való beillesztésének elmulasztása (az Engie első jogalapjának első része)

104. Először is, az Engie és Luxemburg véleményével ellentétben nem kifogásolható, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv nem szerepel a referenciarendszerben. Igaz, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv értelmében – annak 2014-es módosításáig[37] – a nyereség előzetes megadóztatása a leányvállalat szintjén nem volt előfeltétele a tőkenyereség anyavállalat szintjén való adómentességének.

105. A referenciarendszert azonban az alkalmazott nemzeti jog alapján kell meghatározni. Elvileg azonban egy uniós irányelv nem alkalmazható közvetlenül az adóalannyal (ebben az esetben az Engie-vel) szemben, mivel annak címzettje a tagállam. Ezenfelül a határokon átnyúló tényállás hiánya miatt (valamennyi érintett vállalat luxemburgi székhelyű) nem nyílt meg annak tárgyi hatálya. Következésképpen kizárólag a luxemburgi jog (ebben az esetben a LIR 164. és 166. cikke) a megfelelő referenciarendszer.

106. Ez azonban nem jelenti azt, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvnek ne lenne értelme. A LIR 166. cikke ugyanis – amint az a szóbeli szakaszban ismételten elhangzott – az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvet ülteti át a luxemburgi jogba, és ugyanúgy szabályozza a határokon átnyúló helyzetet és a belső helyzetet. Ezt mindenképpen figyelembe kell venni a referenciarendszer értelmezésekor.

[37] Lásd: a 2011/96/EU irányelv módosításáról szóló, 2014. július 8-i 2014/86/EU tanácsi irányelv (HL 2014. L 219., 40. o.; 2015. december 31-i átültetési határidővel) 1. cikke.

2) A LIR 164. és 166. cikke közötti összefüggés a luxemburgi jogban (az ún. kölcsönös megfeleltetés elve)

107. Az Engie és Luxemburg fellebbezése továbbá a LIR 164. és 166. cikke közötti, a Bizottság által megállapított szükségképpeni összefüggés ellen irányul. Ha ez valóban fennállna, akkor a részesedésből származó jövedelem adómentességének igénybevétele a luxemburgi jog szerint a leányvállalat szintjén történő adózástól függne. Az anyavállalatokra vonatkozó szabályozás (a vállalatcsoporton belüli nyereségkifizetés adómentessége) alkalmazása ekkor jogalkalmazási hibát jelenthet, mivel a ZORA kölcsönre számított akkréció a leányvállalat szintjén nem tartozik a megállapított, haszonrés alapú adózás adóalapjába.

108. Következésképpen felmerül a kérdés, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség adójogszabályai valóban előírják-e az ilyen megfeleltető adózást. A Törvényszék csak ebben az esetben nem alkalmazta volna tévesen a jogot (lásd részletesen fentebb a 78. és azt követő pontokat) akkor, amikor úgy ítélte meg, hogy ez a helyes referenciarendszer. A fent javasolt korlátozott értékelési kritérium alkalmazása elég egyértelműen nemleges válasz adását teszi lehetővé, mivel az ilyen összefüggés semmi esetre sem nyilvánvaló.

109. A nemzeti jog szövege (a LIR 164. és 166. cikke) nem tartalmaz kapcsolatot a két rendelkezés között. Épp ellenkezőleg, mindegyik különböző adóalanyokra vonatkozik. Azt sem teszi egyértelművé, hogy a LIR 164. cikkének (3) bekezdése szerinti rejtett nyereségkifizetés, mint például a tagi kölcsönre fizetett megnövelt kamat (amelyet a leányvállalatnál beszámítanak az adóalapba), a LIR 166. cikke szerinti, részesedésből származó adómentes jövedelemként kezelendő. A fordítottja sem igaz, nevezetesen, hogy a LIR 166. cikke szerinti adómentes jövedelmet a 164. cikk értelmében vett nyereségfelhasználásnak kell tekinteni.

110. A LIR 164. és 166. cikkének a Bizottság által „javasolt” és a Törvényszék által elfogadott ezen értelmezése lehetséges lehet, de nem következik a nemzeti jogszabály szövegéből. Az ellenkezője (a Luxemburg és az Engie által képviselt kölcsönös megfeleltetés elvének a hiánya) is lehetséges, sőt inkább megfelel a szövegnek. Figyelembe véve, hogy a LIR 166. cikke az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv átültetése, és hogy ez utóbbi a feltételes adómegállapítások kibocsátásakor szintén nem írt elő kölcsönös megfeleltetési klauzulát, az irányelvvel összhangban lévő értelmezés szintén a LIR 166. cikkének a Törvényszék által alkalmazott értelmezése ellen szól.

111. Ezt az eredményt a Bizottság határozata és a Törvényszék ítélete még inkább megerősíti. Mindketten alternatív módon szelektív előnyt állapítottak, illetve erősítettek meg a visszaélések elleni nemzeti rendelkezés (az StAnpG 6. §-a) helytelen alkalmazása miatt.[38] Ez az érvelés és ez az eredmény azonban logikusan csak akkor állhat fenn, ha az „adóztatás kettős elmaradásának” jogi feltételei a leányvállalat és az anyavállalat szintjén is fennállnak. Úgy tűnik tehát, hogy mind a Bizottságnak, mind a Törvényszéknek kétségei voltak afelől, hogy a LIR 164. és 166. cikkének általuk való értelmezése szükségképpen (azaz nyilvánvalóan) helyes-e.

112. Egyebekben a LIR 164. és 166. cikkének az adóhatóság általi téves alkalmazása soha nem lehet az adóalany által kialakított, az StAnpG 6. §-a szerinti visszaélésszerű konstrukció.

[38] A Törvényszék a megtámadott ítélet 384. és azt követő pontjaiban, a Bizottság a vitatott határozat (289) és azt követő preambulumbekezdéseiben.

113. Így a Luxemburg által a feltételes adómegállapításokban alkalmazott értelmezés semmiképpen sem jelenti a nemzeti jog nyilvánvalóan helytelen értelmezését. A Bizottság és a Törvényszék tehát helytelen referenciarendszerből indult ki, mivel az általuk alapul vett referenciarendszer nem adódik nyilvánvalóan a luxemburgi jogból.

114. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a referenciakeret meghatározásakor elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét.[39] Következésképpen az Eni és Luxemburg fellebbezései – már csak ezen okból is – megalapozottak.

d) Másodlagosan: a kölcsönös megfeleltetés elvének meglétéről a LIR 164. és 166. cikkének együttes értelmezése alapján?

115. Ha viszont az értékelési kritériumot nem korlátozzuk a feltételes adómegállapítások nyilvánvalóan hibás voltára, akkor a Bíróságnak részletesen el kellene döntenie, hogyan kell helyesen értelmezni a LIR 164. és 166. cikkét, hogy megítélhesse, a Törvényszék a helyes referenciarendszert vette-e alapul. Ez a luxemburgi adójog alapos ismeretét feltételezi, amit nem tudhatok a magaménak. Mindazonáltal kétlem, hogy – amint azt a Bizottság és a Törvényszék a 292. és azt követő pontokban tette – a LIR 164. és 166. cikkének együttes olvasatából valóban levezethető-e a kölcsönös megfeleltetés elve. Ezeket a kétségeket az alábbiakban a luxemburgi adójog másodlagos értelmezésével támasztom alá.

116. Amint azt már fentebb kifejtettem (109. pont), a megfogalmazás a kölcsönös megfeleltetés elve ellen szól. A LIR 166. cikkének (1) bekezdése nem hivatkozik közvetlenül a LIR 164. cikkére. Abból kell kiindulni, hogy a LIR 166. cikkének (1) bekezdése kimerítően szabályozza a részesedésből származó jövedelem adómentességének feltételeit. Ez azonban csak a részesedés minimális tartási idején és minimális összegén alapul, de nem a felosztott nyereség előzetes adóterhén. A LIR 164. cikkéből nem lehet továbbá arra következtetni, hogy a felosztott jövedelmet a leányvállalat szintjén meg kell adóztatni. Különösen a LIR 164. cikke csak a leányvállalat adóalapjára vonatkozik (lásd fentebb a 95. pontot). Az adóalap és az adókötelezettség két különböző dolog az adójogban.

117. Másrészt a két rendelkezés értelme és célja nem feltétlenül követel meg ilyen kölcsönös megfeleltetést. Ezt mutatja már az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv is, amely a 2014-es módosításáig[40] ezt a követelményt szintén nem tartalmazta. Ilyen kölcsönös megfeleltetési szabály hiányában az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv lehet, hogy nem volt tökéletes, a szabályai mégis értelmesek és koherensek voltak. Mivel a LIR 166. cikke az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvet is átülteti Luxemburgban, és ennek során nem tesz különbséget a határokon átnyúló és a belső nyereségkifizetések között, az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv ezen megállapítása (azaz a feltételes adómegállapítások kibocsátásakor nincs kölcsönös megfeleltetési elv) átvihető a LIR 166. cikkének értelmezésére.

118. Sajnos Luxemburgnak csak korlátozott mértékben sikerült pontosan kifejtenie a LIR 166. cikkének célját a szóbeli szakaszban. Ugyanakkor a Bizottság állítása sem meggyőző, miszerint a LIR 166. cikke nem koherens, és nem követ saját célt. Általában az anyavállalatokra vonatkozó szabályozásnak (mint a LIR 166. cikkében) két célja van. Egyrészt megakadályozza a

[39] 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 46. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (a Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. pont). Végeredményben ugyanígy: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 105. pont).

[40] Lásd: a 2011/96/EU irányelv módosításáról szóló, 2014. július 8-i 2014/86/EU tanácsi irányelv (HL 2014. L 219, 40. o.; 2015. december 31-i átültetési határidővel) 1. cikke.

már megadóztatott jövedelmek gazdasági kettős adóztatását. Másrészt azt is biztosítja, hogy a leányvállalat szintjén fennmarad a (személyi vagy tárgyi) adómentesség, ha a leányvállalat (az így adómentes) nyereségét a tőketulajdonos (az anyavállalat) részére kifizeti. Ily módon elérhető az egyszintű és többszintű társasági struktúrák bizonyos fokú egyenlő kezelése, azaz a jogi forma, illetve szervezeti forma bizonyos fokú semlegessége. Úgy tűnik számomra, hogy a luxemburgi jogban is ezt jelenti a LIR 166. cikkének rendelkezése. Ez is a kölcsönös megfeleltetés átfogó és íratlan elve ellen szól.

119. Ugyanez vonatkozik az alanyi adó elvének figyelembevételére is, amely általában a jövedelemadó alapját képezi. Az egyik adóalany adóztatása általában nem függ egy másik adóalany konkrét adóztatásától. A jogalkotó bizonyos korlátok között természetesen bevezethet ilyen kölcsönös megfeleltetést. De akkor a törvény kikötése az adójogban (végül is egy klasszikus beavatkozási jog) megköveteli, hogy ez a kölcsönös megfeleltetés a törvény szövegében is megjelenjen.

120. A Luxemburgi Nagyhercegség 2018. január 31-i válaszából, amely a Bizottság határozatának (202) preambulumbekezdésében szerepel, a Bizottság – és később a Törvényszék – állításaival ellentétben szintén nem következik szükségszerűen az íratlan kölcsönös megfeleltetés elve. E válasz szerint minden olyan részesedés, amelynek jövedelme a LIR 166. cikke szerinti mentességi szabályozás alá tartozik, egyben a LIR 164. cikkének hatálya alá is tartozik. Ez azonban semmit sem mond a leányvállalatok szintjén jelentkező előzetes adóterhelésről, hanem csak azt erősíti meg, hogy maga a nyereségkifizetés nem vezethet az adóalap csökkenéséhez.

121. Végezetül, a Conseil d'État (államtanács) 1965. április 2-i, a LIR 166. cikkének törvénytervezetéről szóló – valószínűsíthetően nem kötelező erejű – állásfoglalásából sem lehet szükségképpeni összefüggést levezetni. Könnyen lehet, hogy a luxemburgi jog szerinti, anyavállalatokra vonatkozó szabályozás célja a többszörös adóztatás elkerülése. A Törvényszék állításaival ellentétben azonban ez nem jelenti azt, hogy a luxemburgi jog nem fogadná el az adóztatás kettős elmaradását egy konkrét egyedi esetben. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv szintén el akarta kerülni a kettős adóztatást, és a 2014-es módosításáig a kölcsönös megfeleltetési klauzula hiánya miatt elfogadta az adóztatás kettős elmaradását.

122. Mindez azt mutatja, hogy a Bizottság és a Törvényszék által alapul vett íratlan kölcsönös megfeleltetési elv nem értelmezhető a luxemburgi jogban referenciarendszerként. Igaz, hogy ez megszüntetheti az adózási joghézagokat, amelyek például a hibrid finanszírozás révén keletkeznek. Amint azonban a Bíróság már többször is kimondta,[41] az uniós intézmények – mint például a Bizottság vagy a Törvényszék – nem alakíthatnak ki ideális adójogot az állami támogatások jogán keresztül. A nem harmonizált adójogban ez végső soron a nemzeti jogalkotó feladata.

123. A referenciarendszer meghatározásakor és alkalmazásakor a Bizottság, majd azt követően a Törvényszék is figyelmen kívül hagyta végezetül azt a tényt, hogy az adóztatás állítólagos kettős elmaradása egyáltalán nem a LIR 164. és 166. cikkének alkalmazásából ered. Egyrészt a leányvállalatok adóznak, csak nagyon alacsony adókulccsal. Másrészt – még ha a ZORA kölcsönre számított akkréciót a leányvállalat szintjén (nyílt vagy rejtett) nyereségkifizetésnek kellene is tekinteni – a LIR 164. cikke itt nem lenne releváns. Ez csak akkor lenne így, ha a ZORA kölcsönre számított akkrécióval csökkentették volna az adóalapot. Ez a szokásos társasági adózás

[41] Lásd ebben az értelemben: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 93. és azt követő pontok); 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. és azt követő pontok); 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44. és azt követő pontok).

mellett valószínűleg így lett volna. Itt azonban a meglehetősen furcsa eredmény (az operatív leányvállalatok nagyon alacsony adóztatása) kizárólag a luxemburgi adóhatósággal egyeztetett, haszonrés alapú adózásból adódik.

124. Következésképpen a Bizottság és a Törvényszék rossz referenciarendszert használt (a LIR 164. és 166. cikkét a haszonrésre vonatkozó megállapodás jogalapja helyett), majd azt is helytelenül határozta meg (az íratlan kölcsönös megfeleltetés elvének vélelmével). Így a szelektivitásra vonatkozó feltétel teljes vizsgálata hibás. Az Engie és Luxemburg fellebbezései e tekintetben is megalapozottak.

e) A luxemburgi adójog koherenciájának hiánya az anyagi jogi kölcsönös megfeleltetési klauzula hiánya miatt?

125. Végül a Bizottság azt állította, hogy ilyen kölcsönös megfeleltetési klauzula nélkül a luxemburgi adójogszabályok nem koherensek, és mint ilyenek, állami támogatásnak minősülnek. [42]

126. Ez azonban két okból sem befolyásolná a fenti eredményt (124. pont). Egyrészt a Bizottság vitatott határozata és a Törvényszék megtámadott ítélete nem a luxemburgi törvényt mint támogatási programot érinti, hanem csak – egyedi támogatásokként – a feltételes adómegállapításokat (lásd e tekintetben még: a fenti 86. és azt követő pontok). Ezért a törvényben előírt kölcsönös megfeleltetési klauzula hiánya nem képezné a jogvita tárgyát.

127. Másrészt egy olyan nemzeti adójogszabály, amely a hibrid finanszírozási eszközök alkalmazása során az adóztatás elmaradásához vezethet, önmagában nem inkoherens.

128. Igaz, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 293. pontjában helyesen mutatott rá, hogy ez a fent kifejtett értelmezés esetén a luxemburgi adójog szerint a nyereség adóztatásának kettős elmaradásához vezethet. Valóban úgy tűnik, hogy a LIR 166. cikke (1) bekezdésének 2. pontja szerinti adómentesség a nyereségkifizetésben részesülő társaság szintjén független a felosztott nyereségnek a felosztó társaság szintjén fennálló adóügyi sorsától. Ez azonban nem jelenti az inkoherencia határának átlépését.

129. Egyrészt az anyavállalatokra vonatkozó ilyen szabályozás nemzetközileg széles körben elterjedt és gyakori. A határokon átnyúló összefüggésben ez már az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv létezésében is megmutatkozik, amely hasonló elgondoláson alapul, és amely 2014-ig szintén nem tartalmazott anyagi jogi kölcsönös megfeleltetési klauzulát. Másrészt a tagállamok elvileg szabadon meghatározhatják az anyavállalatokra vonatkozó ilyen szabályozás pontos kialakítását. E tekintetben a Bíróságnak – az ugyancsak a tagállamok kialakítási hatáskörében lévő – nemzeti beszámítási szabályokra vonatkozó ítélkezési gyakorlata határokon átnyúló összefüggésben átvihető. [43]

[42] Lásd: a vitatott határozat (184) és (185) preambulumbekezdése, és a szóbeli szakaszban tett nyilatkozatok.

[43] 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltar) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 60. pont).

130. Igaz ugyan, hogy jogpolitikai szempontból és az igazságos adórendszer kialakítására irányuló világméretű erőfeszítések hátterében az úgynevezett fehér jövedelmeket a lehető legnagyobb mértékben meg kell akadályozni. Az ilyen – különösen a határokon átnyúló – adózási ellentmondások semlegesítésére törekszik mind az OECD,[44] mind az EU[45].

131. Itt azonban egyrészt kétséges, hogy egyáltalán beszélhetünk-e fehér jövedelemről, mivel a leányvállalat nyeresége nem marad teljesen adózatlan. A feltételes adómegállapítások szerint inkább más módon adóznak (különös haszonrés alapú adózás). Másrészt az OECD és az EU intézkedései kizárólag a több tagállam vagy harmadik ország társasági adórendszerei közötti (nem összehangolt) kölcsönhatásokból eredő hibrid konstrukciók ellen irányulnak. Ezzel szemben az ilyen – tisztán belföldi adórendszerekből eredő – inkoherenciákat nem fedik le. E tekintetben jogpolitikai szempontból pedig kívánatos lehet, és időközben nemzetközileg is széles körben elterjedt, hogy konkrét anyagi jogi kölcsönös megfeleltetési klauzulák révén elkerüljék a fehér jövedelem keletkezését.

132. Úgy tűnik, a 2014-ben módosított anya- és leányvállalatokról szóló irányelv megfelelő átültetése érdekében Luxemburgban is bevezettek egy ilyet a jövőre nézve. Ez azonban csak a jövőre nézve változtatja meg a referenciarendszert.

133. Következésképpen ez továbbra is a nemzeti jogalkotó döntése marad. Ez utóbbinak – és nem a Bizottságnak vagy az uniós bíróságoknak – kell eldöntenie, hogy kell-e, és ha igen, milyen helyzetekben kell anyagi jogi kölcsönös megfeleltetési klauzulát bevezetni.

3. Az első jogalapra vonatkozó összefoglalás

134. Így továbbra is csak a luxemburgi adójogalkotó biztosíthatta törvényben, hogy Luxemburgban a rendes adóztatás referenciarendszerét a felosztó és a fogadó társaság közötti megfeleltetett adóztatás képezze. Mivel ez nem történt meg, illetve csak később történt meg, a Bizottság az alkalmazandó nemzeti adójog helyett egy esetleg előnyösebb, de végső soron fiktív adórendszert vett alapul. Amint azt már fentebb kifejtettem (72. és azt követő pontok), ez az állami támogatásokra vonatkozó jog szerint nem elfogadható.

135. Az első jogalap következésképpen megalapozott. A Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a referenciarendszer meghatározásakor a LIR 164. cikke és 166. cikke közötti szükségképpeni összefüggésből, ennélfogva a kölcsönös megfeleltetés elvéből indult ki. Ez az összefüggés nem nyilvánvaló (107. és azt követő pontok), de közelebbről megvizsgálva nem következik a nemzeti szabályozás szövegéből, értelméből és céljából, és a luxemburgi bíróságok állandó ítélkezési gyakorlatából sem (115. és azt követő pontok).

[44] Lásd: az OECD „Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2” (A hibrid konstrukciók hatásainak semlegesítése, 2. cselekvési pont) című zárójelentése, amely megtalálható a https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1 oldalon.

[45] Lásd: a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.; helyesbítés: HL 2018. L 48., 44. o.) 9. cikke, valamint a 2011/96/EU irányelv módosításáról szóló, 2014. július 8-i 2014/86/EU tanácsi irányelv (HL 2014. L 219., 40. o.) (2) preambulumbekezdése.

B. A második jogalapról: az EUMSZ 107. cikk téves értelmezése az StAnpG 6. §-ának referenciarendszerként való alkalmazásával

136. A Törvényszék azonban másodlagosan egy másik jogalapot is elutasított azért, mert a luxemburgi adóhatóságok nem alkalmazták az StAnpG 6. §-ában foglalt általános visszaélés-elkerülési rendelkezést, noha annak feltételei teljesültek.

137. A második jogalappal az Engie és Luxemburg ezért azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor elutasította az elsőfokú eljárásban az EUMSZ 107. cikk megsértésének hiányára alapított jogalapjukat. Az StAnpG 6. §-ának a konkrét esetben történő alkalmazásának mellőzése nem jelent eltérést a luxemburgi jog szerinti referenciarendszertől.

138. Az StAnpG 6. §-ának általános luxemburgi visszaélés-elkerülési rendelkezése szerint az adókötelezettség nem kerülhető meg vagy csökkenthető a polgári jogi formák és lehetőségek visszaélésszerű felhasználásával. Visszaélés esetén az adókat úgy kell kivetni, ahogyan azokat a gazdasági eseményeknek, tényeknek és körülményeknek megfelelő jogi struktúra esetén vetették volna ki.

139. Az itt eldöntendő ügyben kell a Bíróságnak először foglalkoznia azzal a kérdéssel, hogy az adójogban egy általános nemzeti visszaélés-elkerülési rendelkezés (itt az StAnpG 6. §-a) helytelen vagy elmaradt alkalmazása az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak minősül-e.

1. A Törvényszék megállapításai

140. A Törvényszék a 384. és azt követő pontokban úgy véli, hogy a Bizottság bizonyította, hogy az StAnpG 6. §-a szerinti visszaélésnek a luxemburgi adójogi ítélkezési gyakorlat által kialakított négy feltétele teljesül. Az StAnpG 6. §-a joggal való visszaélésre vonatkozó rendelkezésének értelmezése szintén nem okoz értelmezési nehézséget, így nem volt szükség a luxemburgi közigazgatás gyakorlatának vizsgálatára (a megtámadott ítélet 409. pontja).

141. A Bizottság és azt követően a Törvényszék (388. pont) különösen abból indul ki, hogy más finanszírozási eszközök (tiszta sajáttőke- vagy adósságinstrumentumok) is rendelkezésre álltak anélkül, hogy a leányvállalatok szintjén keletkezett nyereség adózása elmaradt volna. Így a ZORA-t az adott anyavállalat közvetlenül is nyújthatta volna az adott leányvállalatnak. Megfelelő adóztatásra került volna sor akkor is, ha az átváltható kölcsönt közbenső társaság bevonása nélkül vették volna igénybe.

142. Ennek megfelelően a feltételes adómegállapításokat nem lehetett volna ebben a formában kibocsátani. A luxemburgi adóhatóságnak inkább az StAnpG 6. §-ának a visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabályát kellett volna alkalmaznia. Azzal, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség nem alkalmazta ezeket, szelektív adóelőnyt biztosított az Engie számára.

2. Értékelés

143. Az Engie és Luxemburg végezetül azt állítja, hogy a Törvényszék tévedett, amikor a referenciarendszer meghatározásakor abból indult ki, hogy a Bizottságnak nem kellett figyelembe vennie Luxemburg közigazgatási gyakorlatát. Ezenfelül a Bizottság és a Törvényszék több nyilvánvaló értelmezési és alkalmazási hibát követett el a visszaélés megállapítása négy kumulatív feltételének értelmezésekor, valamint a konkrét tényállás e feltételek alá vonásakor.

144. Mivel a Bizottság, majd azt követően a Törvényszék az állami támogatás tilalmának megsértését egy általános visszaélés-elkerülési rendelkezés alkalmazásának elmulasztása alapján állítja, először ezt a megközelítést és az alkalmazandó értékelési kritériumot kell ismertetni (lásd: a) pont), hogy a helyes referenciarendszert meg lehessen határozni. Ezután meg kell vizsgálni, hogy a Törvényszék a jelen esetben a helyes referenciarendszert használta-e (lásd: b) pont).

a) Az adózás területén a visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabályok alkalmazásának az állami támogatások joga alapján történő vizsgálata

145. Csak abban az esetben lehet a referenciarendszertől (az StAnpG 6. §-a) való eltérésről beszélni, ha a luxemburgi adóhatóságnak a feltételes adómegállapítások kibocsátása során az StAnpG 6. §-a szerinti általános visszaélés-elkerülési szabályt kellett volna alkalmaznia. A Bizottság és a Törvényszék azonban e tekintetben is csak a luxemburgi jog alkalmazásának egyszerű hibájára hivatkozik. Ez azonban még nem jelent szelektív előnyt (lásd fentebb a 89. és azt követő pontokat).

146. Az visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabályok (ún. GAAR [46]) esetében ráadásul elkerülhetetlenül van némi mozgástér a jogalkalmazás során, hasonlóan ahhoz, ami az adóhatóságok számára a „helyes” transzferár meghatározásakor rendelkezésükre áll. [47]

147. A visszaélés fogalma sajátos módon nem csak a tagállamok adott jogrendszerének értékelésétől függ. Ezen túlmenően a visszaélés megállapítása önmagában is nagymértékben függ az egyedi esettől.

148. E tekintetben kétségesnek tűnik a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 409. pontjában tett azon megállapítása, hogy „a joggal való visszaélésre vonatkozó rendelkezés a jelen ügyben semmilyen értelmezési nehézséget nem vetett fel”. Úgy tűnik, az adójogban nincs olyan visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabály, amely ne okozna értelmezési nehézségeket. [48] Ez annál is inkább igaz, mivel a Törvényszéknek már korábban is nehézséget okozott az állítólagosan visszaélésszerűen alkalmazott luxemburgi adójogi rendelkezések értelmezése (lásd fentebb a 94. és azt követő pontokat).

149. A visszaélések elkerülésére vonatkozó szabály alkalmazásának csak nagyon kevés esetben szabadna kötelezőnek lennie. Ezek csak olyan konstellációk lehetnek, amelyek nyilvánvalóak, mert azokat a tagállamok (nem a Bizottság vagy a Törvényszék) pénzügyi ítélkezési gyakorlata már

[46] General Anti-Abuse Rule, ahogy immár az uniós jogba is bekerült – lásd: ATAD I irányelv (a belső piac működését közvetlenül befolyásoló adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv [HL 2016. L 193., 1. o., helyesbítés: HL 2018. L 48., 44. o.]) 6. cikke.

[47] Lásd e tekintetben: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95. pont); még egyértelműbben: Pikamäe főtanácsnok Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, 118. pont: miszerint a nemzeti adóhatóságok a transzferár-meghatározási módszerek *megközelítő jellege* miatt mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek).

[48] Így még az olyan tagállamokban is, mint a Németországi Szövetségi Köztársaság, ahol már nagy hagyománya van az ilyen rendelkezéseknek, még mindig nehézségekbe ütközik azok helyes értelmezése. Ezt mutatja a bírósági határozatok nagy száma és a kapcsolódó kommentárok terjedelme – lásd csak: Peter Fischer in *Hübschmann/Hepp/Spitaler (szerk.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (2022. novemberi állapot – 200 oldal); Klaus-Dieter Drüen in *Tipke/Kruse (szerk.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (2022. szeptemberi állapot – 85 oldal).
Hasonlóképpen, az uniós jogban a visszaélésszerű konstrukciók általános tilalmának értelmezésére vonatkozó kérdések rendszeresen érkeznek a Bírósághoz, amely kérdések megválaszolása annyira összetett, hogy a nagytanács foglalkozott velük – lásd csak: 2019. február 26-i T Danmark és Y Denmark ítélet (C-116/16 és C-117/16, EU:C:2019:135); 2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet (C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544).

tisztázta. Ez annál is inkább igaz, mivel az uniós jogban a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalany a törvény keretein belül még a számára legkedvezőbb adózási módot is szabadon választhatja meg.[49]

150. Tekintettel a visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabályok sajátosságaira, a visszaélések elleni általános szabályok alkalmazásának az állami támogatások joga alapján való ellenőrzése során a felülvizsgálat mércéjét még inkább az egyszerű hihetőségi vizsgálatra kell redukálni. Következésképpen a visszaélések elkerülésére vonatkozó szabály nyilvánvalóan téves alkalmazásáról kell, hogy legyen szó. Ez akkor vélelmezhető, ha senki számára nem lehet hitelt érdemlően megmagyarázni, hogy az adott esetben miért nem lehet visszaélés.

b) Ezen elveknek a konkrét ügyre való alkalmazása

151. Kiindulópontként a Bizottság, majd azt követően a Törvényszék (398. és azt követő pontok) helyesen az StAnpG 6. §-a szerinti referenciarendszerből indul ki. Az StAnpG 6. §-a szerinti visszaélésről akkor van szó, ha négy kritérium kumulatív módon teljesül, azaz magánjogi formák vagy intézmények használata, az adóteher csökkenése, nem megfelelő jogi konstrukció használata, valamint a nem adójogi indokok hiánya.

152. A referenciarendszert ezért itt csak akkor lehet konkrétan meghatározni, ha egyértelmű, hogy a luxemburgi adójogban hogyan kell értelmezni a „visszaélést”. Az StAnpG 6. §-a nem határozza meg a visszaélés fogalmát. A luxemburgi adójogban a visszaélés fogalmának és így a referenciarendszernek a meghatározásához szükségszerűen meg kellett volna vizsgálni mind a luxemburgi ítélkezési gyakorlatot, mind a luxemburgi közigazgatási gyakorlatot. E tekintetben a Törvényszék már a megtámadott ítélet 409. pontjában tévesen alkalmazta a jogot, amikor abból indult ki, hogy nem szükséges figyelembe venni a közigazgatási gyakorlatot, mivel a visszaélések elkerülésére vonatkozó rendelkezés a jelen ügyben nem okoz értelmezési nehézséget.

153. A Törvényszék a megtámadott ítélet 409. pontjában hivatkozott ugyan arra, hogy a Bizottság a határozatában a luxemburgi közigazgatás által kiadott szolgálati feljegyzésre és a luxemburgi ítélkezési gyakorlatra hivatkozott. A Bizottság határozatának vonatkozó részei (a (293)–(298) preambulumbekezdés), amelyekre a Törvényszék hivatkozik, azonban csak azt mutatják, hogy a Bizottság általánosságban foglalkozott az StAnpG 6. §-a alkalmazhatóságának négy feltételével, de nem foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy a luxemburgi adóhatóság hogyan kezeli az összehasonlítható adóügyi konstrukciókat.

154. Ezenfelül a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a luxemburgi adóhatóságok értelmezését saját értelmezésével váltotta fel. Amire azonban szükség van, az a luxemburgi adóhatóság határozatának felülvizsgálata a nyilvánvaló hibák tekintetében (lásd fentebb a 150. pontot).

155. Itt azonban nem nyilvánvaló, hogy a visszaélések elkerülésére vonatkozó szabályt kellett volna alkalmazni. Különösen nem nyilvánvaló, hogy a Bizottság és a Törvényszék értelmezése valóban ilyen módon a luxemburgi jogból következik. Ezt jól példázzák a nem megfelelő jogi konstrukció kritériumára vonatkozó magyarázatok. A Bizottság által hivatkozott luxemburgi ítélkezési gyakorlat szerint ezt a jellemzőt úgy kell értelmezni, hogy az olyan adóügyi elbánást tesz

[49] Lásd: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont); 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 27. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 36. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 73. pont).

lehetővé, amely közvetlenül ellentétes a jogalkotó nyilvánvaló – a törvény céljának vagy szellemének megfelelő – szándékával. Luxemburg szerint a kívánt gazdasági eredmény elérésének legalább kétféleképpen lehetségesnek kell lennie, amelyek közül az egyik lehetőség nem megfelelő, és olyan adóelőnyt eredményez, amelyre a megfelelő lehetőséggel nem lett volna mód.

156. Ennek alapján a Törvényszék (445. és azt követő pontok) megvizsgálja, hogy az adóztatás kettős elmaradása végeredményben elkerülhető lett volna-e alternatív finanszírozási eszközök alkalmazásával. E célból a Törvényszék figyelembe veszi a sajáttőke-instrumentummal, nem tőkésítő kölcsönnel, valamint az anyavállalat és a leányvállalat között közvetlenül megkötött közvetlen ZORA kölcsönnel történő finanszírozást. A Törvényszék megállapításai szerint az egyszeri adóztatás mindezen esetekben megvalósult volna, amit azonban Luxemburg és az Engie a szóbeli szakaszban továbbra is vitatott.

157. A Törvényszék e tekintetben két szempontból is tévesen alkalmazta a jogot. Először is, a Bizottsághoz hasonlóan nyilvánvalóan tévesen alkalmazta az általa referenciarendszerként használt luxemburgi szabályokat, tehát helytelen referenciarendszert használt. Az StAnpG 6. §-ának előfeltétele, hogy a választott struktúra nem megfelelő jogi konstrukciónak minősüljön. A Törvényszék és a Bizottság azonban ezzel szemben azt vizsgálta meg, hogy helyette *más* finanszírozási lehetőségek is megfelelőek lettek volna-e. Ebből azonban nem feltétlenül következik *a contrario* az, hogy az Engie által választott konstrukció valóban nem megfelelő.

158. Ezen túlmenően véleménykülönbség van abban a kérdésben, hogy egy közvetlen ZORA kölcsön felvétele, közbenső társaság igénybevétele nélkül, szintén az adóztatás kettős elmaradásához vezethet-e, mivel a Bizottság, majd azt követően a Törvényszék (441. és azt követő pontok) a nem megfelelőséget éppen a struktúra összetettsége alapján határozza meg. Véleményem szerint ez nem egyértelmű, és ezért kizárja a nyilvánvaló visszaélést. Az Engie és a Bizottság különösen a LIR 22bis. cikkének szerepét illetően nem ért egyet. Ennek megfelelően a kölcsön átváltása bizonyos feltételek mellett nem vezet tőkenyereség realizálásához. E tekintetben – amint az a szóbeli szakaszban is kiderült – kérdésesnek tűnik, hogy a LIR 22bis. cikkének alkalmazási köre egyáltalán megnyílik-e, és ennek következtében milyen hatásai lennének. A Bíróság maga nem tudja ezt itt értékelni. A nemzeti jog értelmezésének ilyen nehézségei esetén nem beszélhetünk nyilvánvaló visszaélésről.

159. A jelen esetben nem nyilvánvaló, hogy kizárólag a többszintű részvényesi struktúrával rendelkező, átváltható finanszírozási eszközön keresztül történő finanszírozás miatt nyilvánvaló ellentmondás állna fenn a jogalkotói szándékkal, különösen mivel mindkettő gyakori a vállalati struktúrákban. Ezen túlmenően az adóztatásnak a leányvállalatok haszonrés alapú adózása miatti kettős elmaradása közelebbről megvizsgálva nem áll fenn. Inkább nagyon alacsony mértékű adózásról van szó a megállapított, haszonrés alapú adózás miatt, amelyet azonban a Bizottság nem vett figyelembe a vitatott határozatban (lásd fentebb a 84. és 85. pontot).

160. Végül, egy visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabállyal összefüggésben tiltott támogatás is csak akkor feltételezhető, ha az érintett konstrukció nem állt egyformán nyitva minden vállalat előtt, mert a tagállami adóhatóság hasonló esetekben alkalmazta volna a visszaélések elkerülésére vonatkozó szabályt.

161. A Bizottságnak tehát bizonyítania kell, hogy a luxemburgi adóhatóság más, jogilag vagy ténybelileg egyenértékű esetekben alkalmazta volna az StAnpG 6. §-át. Nem elegendő annak megállapítása, hogy a visszaélések elkerülésére vonatkozó szabályt más adóalanyokra

általánosságban alkalmazták. Amint arra az Engie helyesen rámutatott, ebből nem következik, hogy a visszaélések elkerülésére vonatkozó szabály alkalmazásának mellőzése a konkrét esetben diszkriminatív lenne.

162. Ezért a jelen ügyben az StAnpG 6. §-ának a feltételes adómegállapítások kiadásakor történő alkalmazásának mellőzése nem jelent szelektív előnyt az Engie javára.

3. Összefoglalás

163. Következésképpen a második jogalap is megalapozott. A Bizottság és az ezen intézmény álláspontját megerősítő Törvényszék téves értékelési kritériumot alkalmazott, amikor az StAnpG 6. §-ának a visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabályát saját maga értelmezte annak állítólagos alkalmazási körének meghatározása érdekében. Ehelyett a luxemburgi közigazgatási gyakorlatot és értelmezést kellett volna alapul venniük. E tekintetben a luxemburgi jog szerinti visszaélés fennállása nem nyilvánvaló, és nem is bizonyított a Bizottság által, amit a Törvényszék a megtámadott ítélet 472. pontjában figyelmen kívül hagyott.

C. Másodlagosan: a harmadik – a bizalomvédelem általános elvének megsértésére alapított – jogalapról

164. Harmadik jogalapjában az Engie azt állítja, hogy a támogatás visszafizettetésének elrendelése sérti a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvét. Luxemburg ezt a második jogalapjában szintén kifogásolja. E jogalapot azonban nem szükséges részletesen tárgyalni. A megtámadott ítélet hatályon kívül helyezése ugyanis már az első két jogalap megalapozottságából következik.

165. Ha azonban a Bíróság nem alkalmazná a korlátozott értékelési kritériumot a visszaélések elkerülésére vonatkozó általános szabállyal kapcsolatban, és arra a következtetésre jutna, hogy a luxemburgi StAnpG 6. §-a értelmében visszaélésszerű konstrukcióra került sor, akkor felmerülne a bizalomvédelem kérdése. Ezért e tekintetben – ismét csak másodlagosan – néhány megjegyzést teszek.

166. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a jogellenes támogatás visszafizettetéssel történő megszüntetése a jogellenesség megállapításának logikus következménye.[50]

167. A visszatéríttetési kötelezettséget különösen a bizalomvédelem elve korlátozza, amely a 2015/1589 rendelet 16. cikke értelmében az uniós jog általános elve. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából azonban világosan kitűnik, hogy a visszatéríttetés a bizalomvédelem elvének figyelembevétele miatt csak kivételes esetekben kizárt. Így a Bíróság kimondta, hogy a bizalomvédelem elvére való hivatkozás joga minden jogalanyt megillet, akiben valamely uniós intézmény – konkrét ígéretet téve neki – megalapozott várakozásokat kelt.[51]

[50] Alapvetően: 1990. március 21-i Belgium kontra Bizottság ítélet (C-142/87, EU:C:1990:125, 66. pont).

[51] Lásd például: 2006. június 22-i Belgium és a Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 147. pont); 2010. december 16-i Kahla Thüringen Porzellan kontra Bizottság ítélet (C-537/08 P, EU:C:2010:769, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet (C-349/17, EU:C:2019:172, 97. pont).

168. Ezzel szemben a tagállami ígéretek nem lehetnek elegendőek a tényleges érvényesülés elvének fényében.[52] Ez azt jelentené, hogy pusztán az a tény, hogy a nemzeti hatóságok egy feltételes adómegállapításban bizonyos adóügyi elbánást ígértek, nem alapozhatna meg bizalomvédelmet az uniós jog szempontjából.

169. A feltételes adómegállapítások azonban a nemzeti adóhatóságok által biztosítandó jogbiztonság klasszikus eszközei, amit a Bizottság is elismer (lásd fentebb a 88. és azt követő pontokat). Ha a hatóság által az adózó javára történő minden téves jogalkalmazás megakadályozná a bizalomvédelem érvényesülését, akkor a vonatkozó határozatok végleges jellege erősen korlátozott lenne, ami viszont ellentétes lenne a jogbiztonság elvével.

170. Ha azonban a Bíróság az itt javasolt, a jogalkalmazási hibákra vonatkozó korlátozott értékelési kritériumot követi, ez a probléma nem merül fel. Ha a nemzeti adójog alkalmazása során elkövetett hiba nem nyilvánvaló, akkor semmiképp sem áll fenn állami támogatás. Ezzel szemben fennállhat állami támogatás, ha a jogalkalmazás során elkövetett hiba nyilvánvaló, és harmadik fél számára nem adható hitelt érdemlő magyarázat. Ebben az esetben a „jogsértés" az adóalany számára is felismerhető. Ez utóbbinak ekkor nincs védelemre érdemes bizalma. Ezen még a közigazgatási aktus formáját öltő (ez esetben nyilvánvalóan jogellenes) ígéret sem tud már változtatni.

D. A Luxemburg által benyújtott fellebbezés további jogalapjairól

171. Harmadik jogalapjában Luxemburg az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikk megsértésére hivatkozik, mivel a Törvényszék beavatkozott a tagállamok adóügyi autonómiájába. Negyedik jogalapjában Luxemburg azt állítja, hogy a Törvényszék megsértette az indokolási kötelezettséget. E jogalapok részletes tárgyalására nincs szükség. A megtámadott ítélet hatályon kívül helyezése ugyanis már az első két jogalap megalapozottságából következik.

E. A Törvényszék előtti keresetről

172. Az Európai Unió Bírósága alapokmánya 61. cikkének első bekezdése alapján a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén, ha a per állása megengedi, az ügyet maga a Bíróság is érdemben eldöntheti, illetve határozathozatalra visszautalhatja a Törvényszékhez.

173. A per állása még nem engedi meg az ügy érdemi eldöntését, mert a Bizottság négy különböző módon vezette le a szelektivitást a határozatában. Az Engie és Luxemburg mindezen érvelésnek ellentmond a keresetében. A Törvényszék az ítéletében (382. pont, összefüggésben a 230. és 231. ponttal) ezután kimondta, hogy – ha a Bizottság határozatának rendelkező része az érvelés több pillérén alapul, amelyek mindegyike önmagában elegendő ahhoz, hogy e rendelkező részt megalapozza – főszabály szerint csak abban az esetben kell megsemmisíteni ezt a jogi aktust, ha mindegyik pillér jogsértő.

174. Ítéletében a Törvényszék ezért kizárólag a LIR 164. és 166. cikkével, valamint az StAnpG 6. §-ának helytelen alkalmazásával kapcsolatos bizottsági érvelést vizsgálta, és arra a következtetésre jutott, hogy mindkét megközelítés szerint fennáll a szelektivitás. A Törvényszék

[52] Lásd például: 1997. március 20-i Alcan Deutschland ítélet (C-24/95, EU:C:1997:163, 34. és azt követő pontok); nagyon messzemenően továbbá: 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 75. és azt követő pontok).

nem vizsgálta a szelektivitás megállapítását lehetővé tevő másik két módot.[53] A Bizottság határozatának megsemmisítése azonban csak akkor jöhet szóba, ha ez a két érvelés nem vezet a feltételes adómegállapítások által biztosított adóügyi elbánás szelektivitásához.

175. A Bíróság szerint mindazonáltal ilyen esetben a per állása megengedi a jogvita eldöntését, ha a többi jogalap a Törvényszék előtt kontradiktórius vita tárgyát képezte, és azok vizsgálata nem igényel semmiféle további pervezető intézkedést vagy bizonyításfelvételt.[54]

176. A jelen ügyben ez a helyzet. Az Engie valamennyi, a feltételes adómegállapítások által biztosított adóügyi elbánás szelektivitására vonatkozó jogalapját legalábbis a Törvényszék előtti eljárás során megvitatták, mivel az Engie az eljárás során a szelektivitás megvalósulásának minden lehetőségét vitatta. A felek között vita van továbbá abban, hogy miként kell értelmezni a Luxemburgi Nagyhercegség nemzeti jogát. A jogvita eldöntéséhez azonban nincs szükség bizonyításfelvételre. Végül a szelektivitás megállapítását lehetővé tevő, a Bíróság által nem vizsgált két módot lényegében ugyanazok az alapvető megfontolások és tények határozzák meg, mint a korlátozott referenciarendszert, amelyet a Bíróságnak mindenképpen részletesen meg kell vizsgálnia. Amennyiben a határozat ezen okok miatt jogszerűnek bizonyulna, a fellebbezés végeredményben megalapozatlan lenne.

177. A következőkben ezért még néhány megjegyzést teszek az adómegállapítások által biztosított adóügyi elbánás szelektivitásáról, amennyiben a Bizottság véleménye szerint ez a teljes társasági adórendszerből álló, kiterjesztett referenciarendszerből vezethető le (lásd ehhez: 1. pont). Végezetül azt is megvizsgálom, hogy a Bizottság a kiterjesztett referenciarendszer fényében elfogadható módon bizonyította-e a szelektivitást az Engie csoport vonatkozásában, amely jelen esetben az érintett anyavállalatokat, a közbenső vállalatokat és a leányvállalatokat foglalja magában (lásd ehhez: 2. pont).

1. Szelektivitás egy kiterjesztett referenciarendszerhez képest

178. Határozatában (a (171) és azt követő preambulumbekezdések) a Bizottság elsősorban abból indul ki, hogy a referenciarendszer az általános luxemburgi társaságiadó-rendszerből áll, és így a tőkenyereség adóztatása elmaradásának szelektivitására jut az LNG Holding szintjén is.

179. A részesedésből származó jövedelem mentessége a LIR 166. cikke szerinti, anyavállalatokra vonatkozó szabályozás – a Bizottság véleménye szerint helytelen – alkalmazásából ered. A Bizottság kifogása tehát ismét az, hogy a részesedésből származó jövedelmet adómentesen kezelték, holott a ZORA kölcsönre számított akkréció formájában a gazdasági egyenérték levonható volt az LNG Supply adóalapjából.

180. Amint azt már kifejtettem, a Nagyhercegség nemzeti jogában nem található ilyen kölcsönös megfeleltetési elv (lásd fentebb a 102. és azt követő pontokat, valamint a 115. és azt követő pontokat). Ezért a teljes luxemburgi társaságiadó-rendszer referenciarendszerként való alkalmazása sem változtatja meg a fenti eredményt.

181. Az anyavállalatokra vonatkozó szabályozás (az anyavállalatnak történő nyereségkifizetés adómentessége) magának a referenciarendszernek a szerves részeként értelmezendő, még akkor is, ha a teljes luxemburgi társaságiadó-rendszert vesszük alapul. Ezért Luxemburg adóügyi

[53] Lásd e tekintetben: 177. és 46. és azt követő pontok.

[54] 2020. szeptember 8-i Bizottság és Tanács kontra Carreras Sequeros és társai ítélet (C-119/19 P és C-126/19 P, EU:C:2020:676, 130. pont).

szuverenitásának hatálya alá tartozik. Luxemburg tehát eldönthette, hogy a vállalatcsoport-struktúrákban a gazdasági kettős adóztatás elkerülése érdekében előír-e ilyen szabályt, vagy sem, illetve hogy azt pontosan hogyan alakítja ki.

182. Ha – a fent kifejtettek szerint – ez a szabály releváns, akkor e szabály alkalmazásával nem lehet szelektív, kedvező elbánásról beszélni, még a teljes társaságiadó-rendszert figyelembe véve sem.

2. Szelektivitás az adójogi elbánásnak a vállalkozáscsoport egészére gyakorolt hatásaihoz képest

183. Végül a vitatott határozatban (a (237) és azt követő preambulumbekezdések) a Bizottság az Engie adóügyi elbánásának szelektivitását csoportalapú megközelítésből vezeti le. Ennek az érvelésnek a kiindulópontja megegyezik a teljes társasági adórendszer referenciakeretként való felhasználásával. A Bizottság azonban tágítja a perspektívát, amennyiben az Engie csoport teljes adóalapját vizsgálja.

184. A Bizottság azzal érvel, hogy a támogatási programok nem vonatkoznak egy vállalkozás egyes társaságaira, hanem a vállalkozás versenyjogi fogalmát kell alkalmazni. A versenyjog értelmében az összes érintett társaság egy vállalkozás része. A már ismertetett adóügyi elbánásnak nincs határokon átnyúló eleme, ellentétben a Groepsrentebox[55] és a Fiat[56] ügyekben hozott bizottsági határozatokkal, így nem következetlen, hogy a Bizottság csoportalapú megközelítést választ.

185. A Bizottság ismét a Luxemburgi Nagyhercegség társaságiadó-rendszerét jelöli meg referenciarendszerként (a (245) és azt követő preambulumbekezdések). Ezt követően elemzését a vállalatcsoporton belüli finanszírozási ügyletek adóügyi elbánására korlátozza. Eszerint a luxemburgi adójog nem írja elő a kombinált adóalap csökkentését, függetlenül a finanszírozás típusától. A Bizottság ezt a finanszírozás biztosításának már ismertetett alternatív módjaival magyarázza, amelyek mindegyike egyszeri adóztatással járna. A luxemburgi társaságiadó-rendszer célja szintén a társasági nyereség megadóztatása. Ebből egyenesen következik, hogy egy vállalatcsoport teljes adóalapjának csökkentése nem elfogadható. Minden olyan vállalatcsoport összehasonlítható helyzetben van, amely a vállalatcsoporton belül finanszírozási műveleteket végez. Egyebekben a finanszírozási struktúra nem áll nyitva minden vállalkozás számára. Igazolásra sincs lehetőség.

186. A Bizottság érvelése csak annyiban tér el a többi észrevételétől, hogy feltételezi a kombinált adóalap relevanciáját, és a vállalkozás versenyjogi fogalmának alkalmazásával az Engie csoportot a támogatási intézkedés kedvezményezettjeként azonosította. Már ez utóbbi tézis sem meggyőző, ha a vonatkozó nemzeti adójogszabályok nem rendelkeznek a csoportos adóztatásról, illetve ha azt nem veszik igénybe. E tekintetben ellentmond az adójogban általában alkalmazott alanyi adózás elvének.

187. Végső soron a Bizottság ezenkívül újfent csak abból a tényből vezeti le a szelektív előny meglétét, hogy a társasági adóra vonatkozó luxemburgi jogszabályok célja a társasági nyereség megadóztatása. Lehet, hogy ez így van, de ebben az összefüggésben is rá kell mutatni arra, hogy

[55] A groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról szóló, 2009. július 8-i 2009/809/EK bizottsági határozat (C 4/07 (ex N 465/06)) (HL 2009. L 288., 26. o.).

[56] 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.).

az anyavállalatokra vonatkozó szabályozás a luxemburgi adójog szerves része (lásd fentebb a 180. és azt követő pontokat), és e tekintetben módosítja ezt a célkitűzést. Másrészt a leányvállalatok működési nyeresége is adózik, csak más módszer szerint. Ezt a másik módszert azonban a Bizottság nem vizsgálta meg részletesen.

188. Következésképpen a Bizottság tehát e tekintetben sem bizonyította, hogy az Engie csoportnak a ZORA kölcsönre számított akkréció révén ígért adóügyi elbánás az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív lenne.

3. A Törvényszék előtti kereset eredményéről

189. Mivel a Bizottság nem tett eleget a bizonyítási kötelezettségének a szelektív előny fennállásának az ítéletben nem tárgyalt kiindulópontjai tekintetében sem, a vitatott határozat teljes egészében megsemmisíthető a Törvényszékhez való visszautalás nélkül.

VI. A költségekről

190. A Bíróság eljárási szabályzata 184. cikke (2) bekezdésének értelmében, ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság maga hoz a jogvita kapcsán végleges határozatot, a Bíróság határoz a költségekről.

191. Az eljárási szabályzatnak – a fellebbezési eljárásra az eljárási szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében alkalmazandó – 138. cikkének (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel az Engie és Luxemburg benyújtott erre irányuló kérelmet, kötelezni kell a Bizottságot az Engie, valamint Luxemburg részéről a jelen fellebbezés keretében felmerült költségek viselésére.

192. Mivel a Bizottság mindkét fokon pervesztes lett, kötelezni kell a Bizottságot a fellebbezők kérelmének megfelelően mindkét eljárás költségeinek viselésére.

193. Az eljárási szabályzat 140. cikke (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 184 cikke értelmében az eljárásba beavatkozó tagállamok és intézmények maguk viselik saját költségeiket. Ezért Írország az eljárásba beavatkozó félként maga viseli a jelen eljárás keretében felmerült saját költségeit.

VII. Végkövetkeztetések

194. A fentiek fényében azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon a C-454/21. P. sz. ügyben:

1. A Bíróság helyezze hatályon kívül a Törvényszék 2021. május 12-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítéletét (T-516/18 és T-525/18, EU:T:2021:251).

2. A Bíróság semmisítse meg a Luxemburg által az Engie javára végrehajtott SA.44888. (2016/C.) (korábbi 2016/NN.) számú állami támogatásról szóló, 2018. június 20-i (EU) 2019/421 bizottsági határozatot (HL 2019. L 78., 1. o.).

3. A Bíróság kötelezze az Európai Bizottságot saját költségei, valamint az Engie Global LNG Holding S.à.r.l., az Engie Invest International S.A. és az Engie S.A. részéről az elsőfokú eljárásban és a fellebbezési eljárásban felmerült költségek viselésére. Írországot kötelezze az elsőfokú eljárásban és a fellebbezési eljárásban felmerült saját költségeinek viselésére.

195. A továbbiakban azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon a C-451/21. P. sz. ügyben:

1. A Bíróság helyezze hatályon kívül a Törvényszék 2021. május 12-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítéletét (T-516/18 és T-525/18, EU:T:2021:251).

2. A Bíróság semmisítse meg a Luxemburg által az Engie javára végrehajtott SA.44888. (2016/C.) (korábbi 2016/NN.) számú állami támogatásról szóló, 2018. június 20-i (EU) 2019/421 bizottsági határozatot (HL 2019. L 78., 1. o.).

3. A Bíróság kötelezze az Európai Bizottságot saját költségei, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség részéről az elsőfokú eljárásban és a fellebbezési eljárásban felmerült költségek viselésére. Írországot kötelezze az elsőfokú eljárásban és a fellebbezési eljárásban felmerült saját költségeinek viselésére.