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

C-898/19. P. sz. ügy

Írország
kontra

Európai Bizottság

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

Tartalomjegyzék

I. Bevezetés . . . 3

II. A jogvita előzményei . . . 4

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

B. A vitatott határozatról . . . 5

1. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat lényegi tartalmának ismertetése . . . 5

2. A vonatkozó luxemburgi szabályok ismertetése . . . 5

3. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat értékelése . . . 5

C. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet . . . 7

D. A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei a fellebbezési eljárásban . . . 10

III. A fellebbezésről . . . 10

[1] Eredeti nyelv: francia.

A. Az első, harmadik, negyedik és ötödik jogalapról 11

1. A hatásosságról 11

2. Az elfogadhatóságról 12

3. A megalapozottságról 13

a) Előzetes észrevételek az előnyről és a szelektivitásról az adózás területén 13

1) A referenciakeret meghatározásának az adóintézkedések esetében fennálló „különös fontosságáról” 13

2) Az adózás területén a referenciakeret (és az „általános” adóztatás) meghatározásáról 14

b) Az első jogalapról 16

1) A felek érvei 16

2) Értékelés 17

i) Előzetes észrevételek: a szokásos piaci ár elvének eredetéről 17

ii) A szokásos piaci ár elvéről a megtámadott ítéletben 19

iii) A szokásos piaci ár elvének alapjáról 20

iv) A szokásos piaci ár elvének terjedelméről és a jogbiztonság elvéről 29

3) Az első jogalapra vonatkozó következtetés 30

c) A harmadik jogalapról 31

1) A felek érvei 31

2) Értékelés 31

d) A negyedik jogalapról 32

1) A felek érvei 32

2) Értékelés 33

e) Az ötödik jogalapról 34

1) A felek érvei 34

2) Értékelés 35

B. A második jogalapról 35

1. A hatásosságról 36

2. A megalapozottságról 36

IV. A Törvényszék előtti keresetről 40

V. A költségekről 41

VI. Végkövetkeztetés 41

I. Bevezetés

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

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

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

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

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

4 Ezzel kapcsolatban lásd többek között a „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” című dokumentumot, amelyet az OECD/G20-ak adóalap-erózióra és nyereségátcsoportosításra vonatkozó átfogó keretrendszerén belül tárgyaltak meg, és amelyet 2021. október 8-án a keretrendszer 137 tagja hagyott jóvá; elérhető a következő internetcímen:
https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf.

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

5. A Bizottság megközelítésének újszerű jellege többek között abban állt, hogy a gazdasági előny fennállásának vizsgálata keretében bevezette a szokásos piaci ár elvét. E fogalom vitatott jogi alapja miatt a fogalomnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt elemzésbe történő beillesztése alapján a Bíróságnak meg kell majd vizsgálnia a Szerződés által a tagállamok adójogi autonómiája és az állami támogatások nyújtásának tilalma között meghúzott határt.

II. A jogvita előzményei

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

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

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

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

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

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

B. A vitatott határozatról

1. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat lényegi tartalmának ismertetése

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

2. A vonatkozó luxemburgi szabályok ismertetése

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

3. A szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat értékelése

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

13. Ezen elemzés első lépésében a Bizottság úgy tekintette, hogy a releváns referenciakeret a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer, valamint hogy e rendszer célja, hogy megadóztassa a Luxemburgban illetőséggel rendelkező összes társaság nyereségét. A független társaságok és az integrált társaságok között az adóköteles nyereség számítását illetően fennálló eltérés a Bizottság szerint semmilyen hatással nincs e célra, mivel az az illetőséggel rendelkező összes társaság nyereségének megadóztatását jelenti, függetlenül attól, hogy azok integráltak-e, vagy sem. A

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

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

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

csoportokra alkalmazandó külön rendelkezések sincsenek ilyen hatással, mivel azok célja csupán az, hogy egyenlő elbánásban részesítsék a társaságok e két típusát. Ezenkívül a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat célja, vagyis az, hogy az említett rendszer szerinti társasági adó céljából meghatározza az FFT adóköteles nyereségét, megerősíti, hogy e rendszer jelenti az általános referenciakeretet, mivel e cél nem különbözteti meg az FFT-t valamely csoporthoz tartozása miatt. Ennek alapján a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az integrált és a nem integrált társaságok a Luxemburg általános társaságiadó-rendszeréből fakadó célok tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak. [9]

14. Elemzésének második lépésében a Bizottság mindenekelőtt kiemelte, hogy az a kérdés, hogy egy adóintézkedés eltérést jelent-e a referenciakerettől, általában egybevág az ezen intézkedés révén a kedvezményezett számára biztosított előny megállapításával. Álláspontja szerint, ha egy adóügyi intézkedés a kedvezményezett adófizetési kötelezettségének indokolatlan mérséklését eredményezi, akinek egyébként a referenciakeret alapján magasabb adót kellene fizetnie, e mérséklés egyszerre minősül az említett intézkedés által nyújtott előnynek és a referenciakerettől való eltérésnek. Ezenkívül a Bizottság emlékeztetett arra, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozathoz hasonló egyedi intézkedés esetében az előny azonosítása főszabály szerint lehetővé teszi az említett intézkedés szelektivitásának vélelmezését. [10]

15. Az előny jelen ügyben történő megállapítását illetően a Bizottság emlékeztetett arra, hogy az az adóintézkedés, amelynek eredményeként egy vállalatcsoporthoz tartozó társaság olyan transzferárakat alkalmaz, amelyek alacsonyabbak a független vállalkozások között alkalmazott áraknál, előnyt biztosít e társaság számára, mivel ezen intézkedés eredményeként csökken az adóalapja, és így az általános társaságiadó-rendszer szerinti adókötelezettsége. A Bizottság véleménye szerint a Bíróság így a szokásos piaci ár elvét, vagyis „[azt az elvet], amely szerint a csoporton belüli vállalatok közötti tranzakciókat úgy kell ellentételezni, mintha azokra a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független vállalkozások között került volna sor”, [11] elfogadta kiindulópontként annak megállapításához, hogy egy vállalatcsoporthoz tartozó vállalat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében előnyben részesül-e. Ennélfogva a Bizottság kiemelte, hogy meg kell vizsgálnia, hogy a luxemburgi adóhatóság által a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban elfogadott módszer eltér-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését eredményező módszertől, és így a szokásos piaci ár elvétől. Ebben az esetben a Bizottság szerint úgy tekintenék, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosít az FFT számára. [12]

16. E megfontolásokra tekintettel a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség által jóváhagyott és a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatban található transzferárazási elemzés mögött meghúzódó több módszertani, valamint paraméterre vonatkozó döntés, továbbá több kiigazítás azon társasági adó csökkenését eredményezi, amelyet a független társaságoknak kellett volna megfizetni. [13]

17. A Bizottság másodlagosan úgy vélte, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat mindenféleképpen szelektív előnyt biztosított a Luxemburgi Nagyhercegség által hivatkozott azon szűkebb referenciakeretre figyelemmel is, amely az adókódex 164. cikkének (3) bekezdéséből és a

9 A vitatott határozat (193)–(199) preambulumbekezdése.

10 A vitatott határozat (216)–(218) preambulumbekezdése.

11 A vitatott határozat (225) és (226) preambulumbekezdése.

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

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

164/2. sz. körlevélből áll, amelyek a luxemburgi jogban rögzítették a szokásos piaci ár elvét.[14] Ezenkívül a Bizottság elutasította az FFT azon érvét, amely szerint annak bizonyításához, hogy az FFT szelektív bánásmódban részesült a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén, a Bizottságnak össze kell vetnie e határozatot a luxemburgi adóhatóság 164/2. sz. körlevél szerint megállapított igazgatási gyakorlatával és különösen a pénzügyi és vállalkozásfinanszírozási vállalatokra vonatkozó feltételes adómegállapítási határozatokkal, amelyeket a Luxemburgi Nagyhercegség az adómegállapítási gyakorlatában alkalmazott reprezentatív minta részeként közölt a Bizottsággal.[15]

18. Elemzése harmadik lépésében a Bizottság megjegyezte, hogy sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az FFT nem szolgáltatott olyan indokolást, amely igazolná az FFT-vel szemben alkalmazott, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból következő preferenciális bánásmódot, és mindenesetre a Bizottság nem tudott egyetlen olyan lehetséges okot sem azonosítani, amelyet úgy lehetne tekinteni, hogy az közvetlenül a referenciakeret alapvető elveiből ered, vagy a rendszer működéséhez és hatékonyságához szükséges belső mechanizmusok eredménye.[16]

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

20. E támogatás kedvezményezettje a Bizottság szerint az egész Fiat/Chrysler autóipari csoport volt, mivel az FFT gazdasági egységet alkotott az említett csoport többi jogalanyával, és az FFT részére biztosított adócsökkentés szükségképpen az FFT csoporton belüli hitelei árszabási feltételeinek csökkenésével jártak.[17]

C. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

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

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

23. 2016. május 25-i és 2016. július 18-i végzésével a Törvényszék ötödik tanácsának elnöke helyt adott Írország és az Egyesült Királyság beavatkozási kérelmének a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyekben. Mivel az Egyesült Királyság a Törvényszék Hivatalához 2016. december 9-én benyújtott beadványával visszavonta beavatkozását, a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke 2016. december 15-i végzésével a két ügyből törölte az Egyesült Királyságot mint beavatkozó felet.

24. A Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a 2018. április 27-i végzésében a felek meghallgatását követően a Törvényszék eljárási szabályzata 68. cikke (1) bekezdésének megfelelően a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyeket a szóbeli szakasz lefolytatása céljából

14 A vitatott határozat (315)–(317) preambulumbekezdése.

15 A vitatott határozat (318)–(336) preambulumbekezdése.

16 A vitatott határozat (337) és (338) preambulumbekezdése.

17 A vitatott határozat (341)–(345) preambulumbekezdése.

egyesítette. Egyebekben, miután a feleket a tárgyaláson meghallgatták, a Törvényszék úgy határozott, hogy a T-755/15. sz. és a T-759/15. sz. ügyeket az eljárást befejező határozat meghozatala céljából egyesíteni kell, a közöttük fennálló összefüggés miatt, e rendelkezésnek megfelelően.

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

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

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

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

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

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

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

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

az előbbiek nyereségét, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. [18]

28. Ebben az összefüggésben a szokásos piaci ár elve a Törvényszék szerint „eszközt” vagy „kiindulópontot” jelent, amely – annak eldöntése céljából, hogy egy integrált társaság a transzferárait meghatározó adóintézkedés alapján az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt élvez-e – lehetővé teszi annak ellenőrzését, hogy a csoporton belüli ügyletek nemzeti hatóságok által elfogadott árai megfelelnek-e a piaci feltételek között érvényesített áraknak. [19]

29. A Törvényszék ezt követően rámutatott, hogy a jelen ügyben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat az FFT luxemburgi adókódex szerinti adóköteles nyereségének meghatározására vonatkozik, valamint hogy ezen adókódex célja az, hogy az ilyen integrált vállalkozás gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget ugyanúgy adóztassa, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. Ennek alapján a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság összehasonlíthatta az FFT szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alkalmazásából következő adóköteles nyereségét egy hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozásnak a luxemburgi jog általános adószabályainak alkalmazásából következő adóköteles nyereségével. [20]

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

31. Ami azon érveket illeti, amelyek szerint a Bizottság a szokásos piaci ár elve kapcsán semmilyen jogi alapot nem jelölt meg és nem ismertette annak tartalmát, a Törvényszék a jogi alapot illetően kijelentette, hogy a Bizottság igenis jelezte, először is, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi az azonos csoporthoz tartozó társaságok részére nyújtott adóintézkedések EUMSZ 107. cikk, (1) bekezdés alapján végzett vizsgálatának, valamint hogy ez az elv az egyenlő adójogi elbánás egyik általános elve, amely a Szerződés említett cikkének hatálya alá tartozik. [21] Ami a szokásos piaci ár elvének tartalmát illeti, a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a vitatott határozatból kitűnik, hogy olyan eszközről van szó, amelynek révén ellenőrizni lehet, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat független vállalkozások között kötötték volna ki. [22]

32. Ami azt az érvet illeti, amely szerint a vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elve a luxemburgi adójogtól idegen kritérium, és az így lehetővé tette a Bizottság számára, hogy végső soron a közvetlen adózás terén kerülő úton történő harmonizációt végezzen, megsértve a tagállamok adójogi autonómiáját, a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az nem megalapozott, mivel az említett elv alkalmazását az teszi lehetővé, hogy a luxemburgi adószabályok azt írják elő, hogy az integrált társaságokat ugyanolyan feltételek mellett kell adóztatni, mint a független társaságokat. [23]

18 A megtámadott ítélet 140. és 141. pontja.

19 A megtámadott ítélet 143. pontja.

20 A megtámadott ítélet 145. és 148. pontja.

21 A megtámadott ítélet 150. pontja.

22 A megtámadott ítélet 155. pontja.

23 A megtámadott ítélet 156–158. pontja.

33. Ami azt az érvet illeti, amely szerint a Bizottság a vitatott határozatban indokolatlanul állította, hogy fennáll az egyenlő bánásmód általános elve az adózás területén, a Törvényszék szerint a Bizottság e megfogalmazása nem ragadható ki az összefüggéseiből, és nem értelmezhető úgy, hogy a Bizottság elismerte, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve. [24]

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

34. Fellebbezésében Írország azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– semmisítse meg a vitatott határozatot, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

35. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezést, és Írországot kötelezze a költségek viselésére.

36. A Fiat Chrysler Finance Europe azt kéri, hogy a Bíróság:

– adjon helyt a fellebbezésnek, és a Bizottságot kötelezze a Fiat Chrysler Finance Europe válaszbeadványával, valamint a Fiat Chrysler Finance Europe fellebbezési eljárásban való későbbi részvételével kapcsolatos költségek viselésére.

37. A Luxemburgi Nagyhercegség azt kéri, hogy a Bíróság:

– adjon helyt Írország kérelmeinek;

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– semmisítse meg a vitatott határozatot, és a Bizottságot kötelezze a Luxemburgi Nagyhercegség költségeinek viselésére.

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

III. A fellebbezésről

39. Fellebbezésének alátámasztása érdekében Írország, amelyhez a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT csatlakozik, öt jogalapra hivatkozik. Első, harmadik, negyedik és ötödik jogalapjával Írország több tekintetben is vitatja a Törvényszék által a gazdasági előny fennállásának megállapítása érdekében végzett elemzést, így közelebbről az állami támogatásokra vonatkozó szabályok (első jogalap), az indokolási kötelezettség (harmadik jogalap), a jogbiztonság elve (negyedik jogalap), valamint az Unió és a tagállamok közötti hatáskörmegosztás tiszteletben

[24] A megtámadott ítélet 160. és 161. pontja.

tartása (ötödik jogalap) szempontjából. E jogalapok vizsgálatával kezdem, majd rátérek Írország második jogalapjára, amellyel a vitatott intézkedés szelektivitásának a megtámadott ítélet 351–355. pontjában elvégzett vizsgálatát kifogásolja.

A. Az első, harmadik, negyedik és ötödik jogalapról

1. A hatásosságról

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

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

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

43. A Bizottság másodlagos érvelésének értékelése során a Törvényszék ugyanis elismerte, hogy a Bizottság helyesen vett át bizonyos, a fő érvelésének részét képező elemzési elemeket. Közelebbről, a megtámadott ítélet 292. és 294. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság másodlagos érvelése a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat elsődleges vizsgálatán, és különösen a vitatott határozat 7.2.2. szakaszán alapul, amely álláspontom szerint a Bizottságnak a szokásos piaci ár elvének jogalapjával és terjedelmével, valamint ezen elvnek a jelen ügyre történő alkalmazásával kapcsolatos fejtegetéseit tartalmazza.[25] Mivel a Bizottság – Törvényszék által jóváhagyott – másodlagos érvelésének jogi alapja az elsődleges vizsgálatából következik, az előbbi jogi szempontból nem élheti túl az utóbbi jogellenességét. Másként fogalmazva, ha az Írország által előterjesztett egyik jogalapnak helyt adnának, ezáltal érvénytelenítve a szokásos piaci ár elvének alkalmazását, e másodlagos érvelés szintén téves jogalkalmazást valósítana meg, így a vitatott határozatban levont és a megtámadott ítéletben megerősített következtetés már nem lenne érvényes.

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

44. Következésképpen véleményem szerint a jelen fellebbezés első, harmadik, negyedik és ötödik jogalapját nem lehet eleve hatástalannak nyilvánítani.

45. Egyébiránt egyetértek az Írország által a válaszban kifejtett elemzéssel, amely kiemeli a Bizottság azon döntésének kényes következményeit, hogy a vitatott határozatban két alternatív érvelést szerepeltet, továbbá a szóban forgó jogalapok hatástalanná nyilvánításának nemkívánatos következményeit. E tekintetben nem vitatott, hogy valamely jogalapot hatástalannak kell minősíteni, ha az a Törvényszék ítélete indokolásának mellékes része ellen irányul, és így nem eredményezheti ezen ítélet hatályon kívül helyezését, amennyiben az elsődleges indokolás előzetes vizsgálata nem tárt fel téves jogalkalmazást. E körülmények között nehezen belátható, hogyan lehet összeegyeztetni a szóban forgó jogalapok hatástalan jellegét a megtámadott ítélet indokolásának logikájával és egészével. A megtámadott ítélet 287. pontjában ugyanis a Törvényszék pontosította, hogy a Bizottság másodlagos okfejtésének vizsgálatát „a teljesség kedvéért” végezte el, miközben az említett jogalapok hatástalannak minősítése egyenértékű lenne azzal, hogy e bíróság *elsődleges* érvelését mellékes érvelésnek minősítjük.

2. Az elfogadhatóságról

46. A Bizottság lényegében azt állítja, hogy az Írország által az első, a harmadik, a negyedik és az ötödik jogalap keretében előadott érvelés lényege arra korlátozódik, hogy megkérdőjelezze a vitatott határozatot, a Bizottságnak a feltételes adómegállapítási határozatokra vonatkozó általános gyakorlatát és ezen intézménynek az e határozatokkal kapcsolatos megközelítését leíró egyes dokumentumait. Mivel ez az érvelés nem pontosan a megtámadott ítélet pontjaira vonatkozik, azt a Bizottság szerint mint elfogadhatatlant el kell utasítani.

47. Igaz, hogy Írország érvelésének egyes részei jelentősen eltávolodnak a Törvényszék által a megtámadott ítéletben követett okfejtéstől, és inkább arra a módszerre vonatkoznak, amelyet a Bizottság a vitatott határozatban, valamint a feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatban kialakított határozathozatali gyakorlatának egészében a szelektív előny fennállásának meghatározása érdekében alkalmazott, ahelyett hogy a megtámadott ítélettel szemben pontos kifogásokat fogalmaznának meg. Nem gondolom azonban, hogy ennek alapján a Bíróságnak eleve el kellene utasítania a jelen fellebbezést mint elfogadhatatlant. Írország érvelésének e részei ugyanis csupán egy átfogó érvelés részét képezik, amely egyértelműen azon következtetések vitatására irányul, amelyekre a Törvényszék a megtámadott ítéletben a szokásos piaci ár elve vitatott határozatban történő alkalmazásának jogszerűségét illetően jutott. Egyébiránt a Bizottság válaszbeadványában maga is elismeri, hogy a fellebbezésben előadott egyes érvek a megtámadott ítélet konkrét pontjaira vonatkoznak. Közelebbről, az első jogalap több alkalommal is kifogásolja ezen ítélet 141., 142., 147. és 149. pontját. A harmadik jogalap az említett ítélet 150. és 161. pontját kifogásolja. A negyedik jogalap a megtámadott ítélet 180–184. pontját kifogásolja. Az ötödik jogalap ezen ítélet 113. pontját kifogásolja.

48. E körülmények között azt javaslom, hogy a Bíróság utasítsa el a Bizottság által emelt elfogadhatatlansági kifogást.

3. A megalapozottságról

a) Előzetes észrevételek az előnyről és a szelektivitásról az adózás területén

1) A referenciakeret meghatározásának az adóintézkedések esetében fennálló „különös fontosságáról”

49. Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny tipikusan akkor áll fenn, ha egy vállalkozás pénzügyi helyzete valamely állami beavatkozás hatására javul. Ennek bizonyításához kontrafaktuális értékelést kell végezni, amelynek keretében össze kell hasonlítani a kedvezményezett vállalkozásnak a szóban forgó állami intézkedés alkalmazásából eredő helyzetét azzal a helyzettel, amelyben ugyanezen vállalkozás ezen intézkedés hiányában lett volna.

50. Az adóintézkedéseket illetően a Bíróság pontosította, hogy mivel az állami támogatások az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése keretében hatásaik alapján kerülnek meghatározásra, az „állami támogatás” fogalma nemcsak a pozitív juttatások nyújtását foglalja magában, hanem azokat a „negatív” beavatkozásokat is, amelyek különböző módon azzal a hatással járnak, hogy csökkentik a vállalkozás adóterhét.[26] Az ilyen jellegű állami intézkedés, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de a kedvezményezett vállalkozásokat a többi adóalanynál kedvezőbb helyzetbe hozza, az említett vállalkozások számára az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt biztosíthat.[27]

51. Ezen értékelés annak vizsgálatát jelenti, hogy a szóban forgó intézkedés azzal a hatással jár-e, hogy csökkenti a kedvezményezett vállalkozás költségvetésére általában nehezedő adóterhet.[28] Ezen adóteher meghatározásához a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az e vállalkozásra alkalmazandó nemzeti adórendszer vizsgálata szükséges az úgynevezett „általános” adó meghatározása érdekében, amelyet az adóintézkedés kedvezményezettjét jelentő vállalkozásnak meg kellett volna fizetnie, ha az intézkedést nem hozták volna meg.[29] Ily módon az „általános” adóztatás alkotja a valamely adóintézkedés útján nyújtott előny fennállásának megállapítására irányuló kontrafaktuális értékelés keretében használt összehasonlítási alapot. Csak ezen adóztatás meghatározását követően lehet megállapítani, hogy a vizsgált adóintézkedés előnyt biztosít-e a kedvezményezett vállalkozás számára.

52. A szelektivitás annak meghatározását jelenti, hogy valamely állami intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését” előnyben részesítsen, és fennállását a gazdasági előny megléte esetén vélelmezni kell, ha az adott intézkedés egyedi intézkedésnek minősül, tehát egyértelműen ilyen előny nyújtása érdekében fogadták el.[30] Ezzel szemben, ha az említett intézkedés általános jellegű támogatási program részét képezi, szelektív jellege a Bíróság

[26] 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet (C-387/92, EU:C:1994:100, 13. és 14. pont). Lásd még: 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, 71. és 72. pont).

[27] 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, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[28] Lásd: 1996. szeptember 26-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-241/94, EU:C:1996:353, 40. pont); 2002. december 12-i Belgium kontra Bizottság ítélet (C-5/01, EU:C:2002:754, 38. és 39. pont).

[29] Lásd: 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 27. pont).

[30] Lásd különösen: 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60. pont).

szerint attól függ, hogy *egy adott jogrendszer keretében* valamely nemzeti intézkedés előnyben részesít-e bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos árukat az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő más vállalkozásokhoz vagy árukhoz képest.[31]

53. Annak meghatározása céljára, hogy erről van-e szó, a Bíróság az évek során háromlépéses elemzési módszert dolgozott ki, amely a legújabb ítélkezési gyakorlatban[32] kristályosodott ki. E módszer keretében először meg kell határozni a *referenciakeretet*, majd másodszor meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó adóintézkedés különbséget tesz-e a referenciakeret által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Igenlő válasz esetén az intézkedést *a priori* szelektívnek kell tekinteni, az érintett tagállamnak így csak arra van lehetősége, hogy harmadik és utolsó lépésben bizonyítsa, hogy az így megállapított egyenlőtlen bánásmód a referenciakeret jellegéből vagy általános felépítéséből ered. Másként fogalmazva, az, hogy a vizsgált adóintézkedés indokolatlan egyenlőtlen bánásmódot eredményez-e, általános jellegű támogatási program esetében *a referenciakeret előzetes meghatározásától* függ.

54. A jelen indítvány e szakaszában hangsúlyozni kell, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a referenciakeretnek a szelektivitás értékelése céljából történő meghatározása „különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az előny fennállását csupán egy ún. »általános« adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani”.[33] A Bíróság így egyértelműen kapcsolatot teremt az előny és a szelektivitás fogalma között. Ebből azt a következtetést vonom le, hogy a Bíróság által a referenciakeretnek a szelektív jelleg vizsgálata céljából történő meghatározása érdekében előírt kritériumokat akkor is alkalmazni lehet, amikor a gazdasági előny fennállásának vizsgálata céljából kell meghatározni az „általános” adóztatást képező referenciakeretet.[34] Megpróbálom e kritériumokat a következő szakaszban meghatározni.

2) Az adózás területén a referenciakeret (és az „általános” adóztatás) meghatározásáról

55. Az állami támogatás fogalmáról szóló közleményében a Bizottság jelezte, hogy a referenciakeret „olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell”.[35] A Bíróság a maga részéről nem vette át ezt a meghatározást, és úgy jellemezte a referenciakeretet, mint „az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy »normál« adórendszert”.[36]

31 Lásd különösen: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41. pont).

32 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); 2018. június 28-i Andres (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505); 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024).

33 Lásd: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. pont); 2018. június 28-i Andres (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88. pont); 2019. november 7-i UNESA és társai ítélet (C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935, 62. pont).

34 E kritériumok az érintett állami intézkedés támogatási program, vagy egyedi támogatás jellegétől függetlenül nem tűnnek számomra relevánsnak. E kritériumoknak a „rendes” adózás meghatározásakor történő alkalmazása az egyedi intézkedés esetén szükséges véleményem szerint, annak érdekében, hogy biztosított legyen a tagállamok közvetlen adóztatás területén fennálló kizárólagos hatáskörének megóvása.

35 Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény (HL 2016. C 262., 1. o.) 133. pontja.

36 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).

56. A World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítéletben a Bíróság pontosította, hogy a referenciakeret meghatározását „az érintett tagállammal folytatott kontradiktórius vitát követően kell elvégezni”, és annak „az ezen állam nemzeti joga értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálatából kell következnie”.[37] Azon szempontokat, amelyek alapján e meghatározást el kell végezni, és amelyek a meglévő ítélkezési gyakorlatból már levezethetőek voltak, ugyanezen ítélet rendszerezte.

57. Először is, a referenciakeretet alkotó szabályokat és elveket *objektív szempontok alapján* kell azonosítani, különösen annak érdekében, hogy lehetővé váljon a referenciakeret meghatározásának alapjául szolgáló értékelések bírósági felülvizsgálata.[38]

58. Másodszor, a referenciakeretnek *teljesnek* kell lennie, amennyiben magában kell foglalnia a vállalkozások adóterhét befolyásoló szabályok és elvek *összességét*, tehát – amint azt a Bíróság megfogalmazta – azt nem alkothatja „az érintett tagállam nemzeti jogának néhány olyan rendelkezése […], amelyeket mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretből”.[39]

59. Harmadszor, a referenciakeretet azon rendelkezések azonosítására irányuló elemzés útján kell meghatározni, amelyekkel *a nemzeti jogalkotó* a vállalkozások adóterhét *kívánta meghatározni*. Itt a referenciakeret *konkrét* jellegéről van szó. Amint az helyesen megállapításra került,[40] ez a szempont abból ered, hogy a referenciakeretet az érintett tagállam határozza meg a közvetlen adóztatás területén fennálló kizárólagos hatáskörének gyakorlása révén, és így azt jelenti, hogy az azt alkotó szabályok és elvek összessége az említett tagállam adószabályozásához tartoznak.

60. Ez véleményem szerint azt jelenti, hogy a referenciakeretet a *nemzeti jog* normái alapján kell meghatározni, ideértve természetesen az uniós jogot és a belső jogrendbe átültetett nemzetközi jogot.

61. A Bíróság által a Bizottság kontra Lengyelország ügyben[41] és a Bizottság kontra Magyarország ügyben[42] nagytanácsban hozott ítéletek tanúsítják e megállapítás helytállóságát.

62. Az első ügy egy lengyel intézkedésre vonatkozott, amely kiskereskedelmi adót vezetett be, amely valamennyi kiskereskedő havi árbevételére került kivetésre. A második ügy egy reklámadóra vonatkozott, amely a reklámot közzétevő gazdasági szereplőknek a reklámok közzétételéből származó nettó éves árbevételére került kivetésre (bizonyos kivételekkel). A Bizottság mindkét esetben úgy ítélte meg, hogy a vizsgált adóintézkedés szelektív előnyt biztosít, mivel az ezen intézkedés által előírt adókulcsok progresszivitásából eredő átlagos adómértékek közötti különbség a kisebb vállalkozások előnyben részesítését eredményezi a nagyobb vállalkozásokkal szemben. A referenciakeretet ugyanis a Bizottság szerint az *egységes adókulcsú* forgalmi adó alkotja, mivel a progresszív adómérték fogalmilag kizárólag a nyereségekre kivetett adókra

37 2021. október 6-i ítélet (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62. pont).

38 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, 66. pont).

39 2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Pitruzzella főtanácsnok World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:51, 42. pont) (kiemelés tőlem).

41 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

42 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

korlátozódik. Felmerült tehát a kérdés, hogy az adómértékek progresszivitását ki kell-e zárni azon referenciakeretből, amelyre tekintettel a szelektív előny fennállását meg kell állapítani, vagy az annak szerves részét képezi.

63. E tekintetben a Bíróság lényegében úgy ítélte meg, hogy a referenciakeretet vagy „általános” adózási rendszert főszabály szerint a vizsgált adó alapvető jellemzői határozzák meg, így különösen az adókulcs, az adó alapja és az adóköteles esemény. Azokon a területeken kívül, amelyeken az uniós adójogszabályok harmonizáció tárgyát képezik, az említett jellemzők meghatározása a Bíróság szerint az egyes tagállamok – közvetlen adóztatás területére vonatkozó kizárólagos hatáskörük gyakorlása során fennálló – mérlegelési jogkörébe tartozik. [43]

64. Mivel a Bíróság így megállapította a szillogizmus felső (a referenciakeretet az adó alapvető jellemzői határozzák meg) és alsó premisszáját (e jellemzők meghatározása a tagállamok feladata), levonom ezekből a következtetést. A referenciakeret *kizárólag* a nemzeti jogrend saját szabályait és elveit foglalja magában, anélkül hogy el lehetne fogadni azoknak az e jogrendtől idegen normákkal való helyettesítését, mivel az ilyen helyettesítés – a Bíróság által használt megfogalmazással élve – a referenciakeretet „hiányossá vagy fiktívvé” [44] tenné.

65. Hozzáteszem, hogy ha egy, a nemzeti jogtól idegen normákból álló vagy csupán azok beiktatása által „szennyezett” referenciakeret „fiktívnek” minősülne amiatt, hogy nem rendelkezik a nemzeti jogi normákra jellemző konkrét jelleggel, számomra úgy tűnik, hogy ugyanez a helyzet egy olyan referenciakeret esetében, amely *a nemzeti jogalkotó által* az érintett adórendszer elfogadása révén *követett célra való hivatkozáson* alapul. Amint azt a fentiekben már kifejtettem, nem a nemzeti jogalkotó feltételezett szándéka, hanem e szándék *normákká történő lefordítása* határozza meg a referenciakeret körvonalait.

66. Az adójellegű gazdasági előny fennállásának vizsgálata keretében az „általános” adóztatás meghatározására irányuló elemzést tehát szintén a referenciakeret objektív, teljes és konkrét jellegére vonatkozó szempontoknak kell vezérelniük. Ezt a jelen fellebbezés elemzése során szem előtt kell tartani.

b) Az első jogalapról

1) A felek érvei

67. Az első jogalap azt kifogásolja, hogy a Törvényszék az EUMSZ 107. cikk alkalmazása során tévesen alkalmazta a jogot azáltal, hogy helybenhagyta a Bizottság által a gazdasági előny fennállásának megállapítása során a szokásos piaci ár elvére vonatkozóan követett megközelítést. Az elemzés egyértelműsége érdekében két kategóriába kell csoportosítani az Írország által felhozott és a Bizottság által cáfolt kifogásokat, tudniillik egyrészt az ezen elv jogi alapjára, másrészt pedig az annak terjedelmére vonatkozó érvekre. Mindenekelőtt azonban számomra szükségesnek tűnik felvázolni a vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elve eredetét, összefoglalni tartalmának a Bizottság általi fokozatos kidolgozását, valamint felidézni a megtámadott ítélet vonatkozó részének tartalmát.

[43] 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37–39. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 43–45. pont).

[44] Lásd: 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 45. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 51. pont).

2) Értékelés

i) Előzetes észrevételek: a szokásos piaci ár elvének eredetéről

68. A „szokásos piaci ár elve” néven ismert jogi eszköz egy, a nemzetközi adójog területéhez tartozó elv.

69. Jelenleg a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD modellegyezmény 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen kodifikálja ezt az elvet:

„[Amennyiben] két [kapcsolt] vállalkozás egymás közötti kereskedelmi és pénzügyi kapcsolatai tekintetében olyan feltételeket teremt vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazottaktól, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, azonban e feltételek miatt nem ér el, e vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható és ennek megfelelően megadóztatható”.

70. Olyan elvről van tehát szó, amely szerint a kapcsolt vállalkozások közötti ügyleteket adózási szempontból úgy kell értékelni, mintha azokat független vállalkozások között szokásos piaci feltételek mellett kötötték volna meg.

71. A szokásos piaci ár elvét a „transzferárak”, vagyis az ugyanazon csoporthoz tartozó és a különböző tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságok között lebonyolított ügyletek árainak kiigazítása útján juttatják érvényre. Emlékeztetőül, a transzferárak határozzák meg a jövedelmek és kiadások csoporton belüli felosztását, és ennélfogva az adóköteles nyereségnek a különböző adóhatóságokhoz tartozó kapcsolt vállalkozások közötti felosztását. Így hozzájárulnak a globális nyereség azon részéhez, amely az egyes államokban, ahol a csoport jelen van, adóköteles lesz.

72. E kiigazításokat az indokolja, hogy a független vállalkozásoktól eltérően e kapcsolt vállalkozások adóköteles nyereségének kiszámítása nem a piaci erőktől függ. A csoporton belüli – különböző tagállamokban letelepedett, nem versenytárs jogalanyok között végzett – ügyletek árainak megbecslése ugyanis a csoportot irányító társaság feladata. Következésképpen a valamely csoporthoz tartozó társaságok e kiigazítások hiányában nem piaci feltételek mellett állapíthatnák meg a csoporthoz tartozó más társaságokkal kötött ügyletek árát, és így egyik országból a másikba helyezhetnék át a nyereségüket.

73. A szokásos piaci ár elve tehát az adóztatási joghatóság területisége – nemzetközi szinten elismert – elvének következménye, amely elv szerint minden állam jogosult megadóztatni a belföldi illetőségű társaságokat a világszinten elért nyereségük után, továbbá a külföldi illetőségű társaságokat az e társaságok által ebben az államban folytatott tevékenységekből származó nyereség után. Az adóztatási joghatóság területi jellege ugyanis azt jelenti, hogy a társaságok nyereségüket és veszteségeiket nem helyezhetik át tetszésük szerint az egyik adóztatási joghatóságból a másikba. A szokásos piaci ár elvének célja éppen az, hogy minden joghatóságban megfelelő adóztatást biztosítson (és elkerülje a kettős adóztatást). [45]

[45] *Az OECD-nek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára szóló transzferár irányelvei*, OECD, 2010, 39. o., 1.15 pont.

74. Az állami támogatások területén a Bizottság a szokásos piaci ár elvére hivatkozott a több tagállam illetékes hatóságai által az adójogi állásfoglalásokkal kapcsolatban a multinacionális vállalkozások vonatkozásában követett gyakorlatok vizsgálatára irányuló, 2014-ben indított vizsgálatok keretében, valamint az állami támogatás fogalmáról szóló közleményében.[46]

75. E közleményben a Bizottság először is jelezte, hogy „[a]mennyiben a feltételes adómegállapítás olyan eredményt támogat, amely nem tükrözi megbízható módon az általános adórendszer szokásos alkalmazásának eredményét, az említett adómegállapítás szelektív előnyt biztosíthat a címzett számára, amennyiben a szóban forgó szelektív elbánás az […] adókötelezettség[…] csökkenését eredményezi a tagállamban a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest”.[47] Ezt követően megfogalmazta a szokásos piaci ár elvének az ilyen értékelés keretében betöltött szerepét, a Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletre[48] hivatkozással jelezve, hogy „az olyan feltételes adómegállapítás, amely egy vállalatcsoport adóköteles nyereségének meghatározásához olyan transzferárazásos módszert támogat, amely *nem nyújt megbízható összehasonlítási alapot a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredménnyel*, szelektív előnyt biztosít a kedvezményezettje javára”.[49]

76. Ami ezen elv jogi jellemzését illeti, az elv Bizottság általi megfogalmazásának fejlődését mutatja a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló, 2014-ben elfogadott határozat[50] és az egy évvel később elfogadott vitatott határozat összehasonlítása.

77. Az eljárás megindításáról szóló e határozat 60. pontjában a Bizottság a gazdasági előny fennállása kérdésének tárgyalása során jelezte, hogy „amennyiben egy [előzetes transzferár-megállapodás] egy adott cégcsoporton belüli kapcsolt vállalkozások közötti transzferárakról szóló megállapodásokra vonatkozik, [e] megállapodások nem térhetnek el azon megállapodástól vagy díjazástól, *amelyet egy független, körültekintő gazdasági szereplő szokásos piaci feltételek mellett elfogadott volna*”,[51] majd a 61. pontban hozzátette, hogy „[e]bben a kontextusban *a piaci feltételek reprodukálhatók* a transzferáraknak a szokásos piaci ár elvének megfelelően történő megállapítása útján”,[52] a 62. pontban, a szokásos piaci ár elvének való megfelelőséget illetően pedig, hogy „[a]z adóalany által az adóalap kiszámítását illetően javasolt módszer elfogadása előtt az adóhatóságnak össze kell hasonlítania ezt a módszert *egy feltételezett piaci szereplő magatartásával*, amely egy leányvállalat vagy fióktelep részéről a verseny szokásos feltételeit tükröző, a piacnak megfelelő díjazást követelne meg”.[53] Ebben nem nehéz felismerni a *piacgazdasági magánszereplő elvének* logikai megközelítését, valamint terminológiáját, amennyiben a nemzeti adóhatóság magatartását egy piaci feltételek mellett tevékenykedő, körültekintő gazdasági szereplő magatartásához hasonlítják, pontosítva, hogy e feltételeket azon transzferárak alapján határozzák meg, amelyeket egy feltételezett piaci szereplő elfogadna.

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

47 Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közlemény 170. pontja.

48 2006. június 22-i ítélet (C-182/03 és C-217/03, a továbbiakban: Forum 187 ítélet, EU:C:2006:416).

49 Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közlemény 171. pontja (kiemelés tőlem).

50 Az SA.3837 (2014/C) (korábbi 2014/NN) (korábbi 2014/CP) állami támogatás – Luxemburg – Az FFT-nek nyújtott lehetséges támogatásra vonatkozó hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat, C(2014) 3627 végleges.

51 Kiemelés tőlem.

52 Kiemelés tőlem.

53 Kiemelés tőlem.

78. A vitatott határozat (228) preambulumbekezdésében a Bizottság azt állítja, hogy „[a] szokásos piaci ár elve, amelyet a Bizottság az állami támogatások értékelése során alkalmaz, nem egyezik a nem kötelező érvényű OECD-modellegyezmény 9. cikkéből származó elvvel, hanem *az egyenlő adójogi elbánásnak az EUMSZ 107. [cikk] (1) bekezdésének alkalmazási körébe tartozó általános elve*, amely a tagállamokra nézve kötelező erejű, és amelynek hatálya alól a nemzeti adószabályok nem zárhatók ki”. [54] A szokásos piaci ár elvét ily módon úgy jellemzi, mint amely az *egyenlő adójogi elbánásra* vonatkozik.

ii) A szokásos piaci ár elvéről a megtámadott ítéletben

79. Röviden fel kell idézni a megtámadott ítélet indokolásának arra vonatkozó részét, hogy alkalmazható volt-e a vitatott határozatban a szokásos piaci ár elve a gazdasági előny fennállásának meghatározása céljából.

80. A megtámadott ítélet 141–154. pontjában a Törvényszék kifejtette, hogy ha a nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált vállalkozások és az önálló vállalkozások között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából, akkor e jog úgy kívánja adóztatni az ilyen integrált társaságok nyereségét, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. Ezt egyébként a Törvényszék szerint megerősíti a Forum 187 ítélet, amely éppen egy olyan adórendszerre vonatkozott, amely előírta, hogy az integrált társaságokat és a független társaságokat ugyanolyan feltételek szerint kell kezelni. A Törvényszék emlékeztetett arra, hogy a Bíróság ugyanis ezen ítélet 95. pontjában elismerte, hogy valamely támogatási programot „az általánossal [kell összehasonlítani], amelynek alapja a tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozás bevételei és költségei közötti különbözet”. E körülmények között a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság felhasználhatta a szokásos piaci ár elvét olyan *eszközként*, amelynek révén az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésén alapuló hatáskörei keretében ellenőrizheti, hogy az olyan adóintézkedés, amellyel a nemzeti hatóságok elfogadták a csoporton belüli ügyletek bizonyos árszintjét, enyhíti-e a rendesen a kedvezményezett integrált vállalkozás költségvetését érintő terheket, és így előnyt biztosít-e ez utóbbi vállalkozásnak. Mivel a luxemburgi adókódex célja a jelen esetben az volt, hogy az integrált társaságokat és a független társaságokat ugyanúgy adóztassa, a Bizottság helyesen használta fel az említett eszközt az ilyen ellenőrzés elvégzéséhez.

81. Ami azt az érvet illeti, amely szerint a Bizottság a vitatott határozatban nem jelölte meg a szokásos piaci ár elvének jogi alapját, a Törvényszék elismerte, hogy a Bizottság kifejtette, hogy a szokásos piaci ár elve a nemzeti jogba való beépítésétől függetlenül létezik, és hogy elkülönül az OECD modellegyezmény 9. cikkében szereplő elvtől. Ugyanakkor hozzátette, hogy a Bizottság e határozatban azt is kiemelte, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi az azonos csoporthoz tartozó társaságok részére nyújtott adóintézkedések EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés alapján végzett vizsgálatának, valamint hogy a Bizottság ezt az elvet az egyenlő adójogi elbánás egyik általános elvének minősítette, amely a Szerződés említett rendelkezésének hatálya alá tartozik.

82. A megtámadott ítélet 155–161. pontjában a Törvényszék elsősorban arra az érvre válaszolt, amely szerint a Bizottság a luxemburgi adójogtól idegen kritériumként alkalmazott szokásos piaci ár elvének fényében vizsgálta meg a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot, ami kerülő úton történő harmonizációt eredményezne, megsértve a tagállamok közvetlen adózás terén fennálló adójogi autonómiáját. E tekintetben a Törvényszék lényegében úgy ítélte meg, hogy a Bizottság nem lépte túl a hatáskörét, mivel a szokásos piaci ár elvét ténylegesen annak

[54] Kiemelés tőlem.

vizsgálata érdekében alkalmazta, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat a nemzeti szabályok alapján az FFT adóterhének csökkenéséhez vezetett-e. Ez utóbbiból ugyanis kitűnik, hogy az integrált társaságokat ugyanolyan feltételek mellett adóztatják, mint a független társaságokat. Másodsorban, azon érvet illetően, amely szerint a Bizottság a vitatott határozat (228) preambulumbekezdésében indokolatlanul állította, hogy a szokásos piaci ár elve „az egyenlő adójogi elbánásnak az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének alkalmazási körébe tartozó általános elve", a Törvényszék megállapította, hogy ez a megfogalmazás nem „ragadható ki az összefüggéseiből", és nem jelenti azt, hogy a Bizottság azt állította volna, hogy „az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének *részét képezi* az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve".[55] Az ilyen értelmezés ugyanis a Törvényszék szerint túlzott terjedelmet tulajdonítana e cikknek.

iii) A szokásos piaci ár elvének alapjáról

83. Az Írország által a fellebbezés e jogalapja keretében előterjesztett első kifogás éppen a megtámadott ítélet 161. pontjára vonatkozik. E tekintetben Írország lényegében azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen hagyta helyben a vitatott határozat (228) preambulumbekezdésében szereplő utolsó állítást, amely szerint a szokásos piaci ár elve „az egyenlő adójogi elbánásnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazási körébe tartozó általános elve", megállapítva, hogy e megfogalmazás nem ragadható ki összefüggéseiből, és ennélfogva nem értelmezhető úgy, hogy a szokásos piaci ár elve az elsődleges jog e rendelkezéséből következik. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a Törvényszék nem fogalmazhatja át a vitatott határozatot, és nem egészítheti ki annak indokolását. Írország második kifogása a vitatott határozat ugyanezen állítására vonatkozik, amelyet a Törvényszék a megtámadott ítélet 141. pontjában jóváhagyott. Írország szerint nem létezik olyan uniós jogi általános elv, amely az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmódot írna elő. E tekintetben megjegyzi ugyanis, hogy a vállalkozások adóztatása területén az uniós jog és a nemzeti jogok gyakran különbséget tesznek az integrált társaságok és a független társaságok között.

84. Írország első kifogását illetően elöljáróban meg kell jegyezni, hogy a Bizottság által kifejtett érvelés egyes részeinek szerencsétlen megfogalmazása miatt a vitatott határozat 7.2.2.1. szakaszának, és különösen a (228) preambulumbekezdésének értelmezése igen nehéz. E körülmények között még inkább sajnálatos, hogy a Törvényszék úgy döntött, hogy e preambulumbekezdés utolsó mondatát azon „összefüggésre" történő általános hivatkozással hagyja helyben, amelyben ezt a megfogalmazást alkalmazták, anélkül hogy további pontosítást tett volna.

85. Mindezeket követően állást kell foglalni arról, hogy az Törvényszék ily módon túllépte-e bírósági felülvizsgálati jogkörének korlátait.

86. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, amint arra Írország a fellebbezésében emlékeztet, a Törvényszék nem jogosult arra, hogy a megtámadott jogi aktus kibocsátójának indokolását a *saját indokolásával helyettesítse*, és *nem pótolhatja saját indokolásával* az ezen aktus *indokolásában meglévő hézagot*, amely folytán az általa lefolytatott vizsgálat az ezen aktusban szereplő egyetlen mérlegeléshez sem kapcsolódna.[56] Hozzáteszem, hogy szintén nem vitatott, hogy az említett jogi aktus *értelmezése* a Törvényszék által végzett felülvizsgálat körébe tartozik.[57]

55 Kiemelés tőlem.

56 Lásd: 2013. január 24-i Frucona Košice kontra Bizottság ítélet (C-73/11 P, EU:C:2013:32, 87–90. pont).

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

87. Átírta vagy kiegészítette a Törvényszék a vitatott határozat indokolását, vagy csupán arra szorítkozott, hogy a határozat értelmezése során fennálló jogszerű mozgástérrel éljen?

88. Véleményem szerint erre a kérdésre nem lehet a vitatott határozat (228) preambulumbekezdése helyes értelmezésének azonosítására irányuló alapos elemzés nélkül választ adni. Csak ez az elemzés fogja lehetővé tenni a Törvényszék által a megtámadott ítélet 161. pontjában kifejtett értékelés tárgyának megértését, és ily módon azt, hogy az Írország által felhozott kifogásokról állást lehessen foglalni.

89. Szövege szintjén e preambulumbekezdés kimondja, hogy „[a] szokásos piaci ár elve tehát szükségszerűen szerepet játszik a vállalatcsoporthoz tartozó vállalatoknak nyújtott adóintézkedéseknek az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése szerinti bizottsági értékelésében". Elismerem, hogy ez a mondat arra engedhet következtetni, hogy a vitatott határozat szerint a szokásos piaci ár elve a Szerződés hivatkozott rendelkezéséből következik. Számomra mindazonáltal úgy tűnik, hogy a mondatot kevésbé tágan is lehet értelmezni az ezt követő okfejtés alapján, amely szerint ez az elv az érintett tagállam jogába történő előzetes beillesztésétől függetlenül alkalmazható („függetlenül attól, hogy egy adott tagállam ezt az elvet beépítette-e saját nemzeti jogrendszerébe"). Másként fogalmazva, bár a Bizottság jelzi, hogy a szokásos piaci ár elve még a nemzeti jogba való ilyen beillesztés hiányában is az említett értékelés szerves részét képezi, ez ugyanakkor nem jelenti azt, hogy a szokásos piaci ár elvének ebben az összefüggésben való alkalmazása ne függne más feltételektől, így például attól, hogy az „általános" adóztatást jelentő adórendszer célja az integrált társaságok és a független társaságok azonos módon történő kezelése.

90. Egyébiránt az említett (228) preambulumbekezdés azon mondata, amelyet a Törvényszék a megtámadott ítélet 161. pontjában vizsgál, azt mondja ki, hogy a szokásos piaci ár elve „az egyenlő adójogi elbánásnak az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének *alkalmazási körébe tartozó* általános elve",[58] nem pedig azt, hogy az a Szerződés e rendelkezéséből „következik" vagy annak „részét képezi".

91. Ami a vitatott határozat rendszerét illeti, először is megjegyzem, hogy e határozat (224), (226), (227) és (228) preambulumbekezdése, amelyek a szokásos piaci ár elvének alapját és terjedelmét fejtik ki, mind arra hivatkoznak, hogy ez az elv lehetővé teszi *az általános társaságiadó-rendszer keretében* az integrált társaságok javára biztosított kedvező adójogi bánásmód fennállásának kimutatását, amely pontosítás nem lenne releváns, ha a Bizottság úgy ítélte volna meg, hogy az említett elv az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében gyökerezik.

92. Egyébiránt egyetértek a Bizottság által a válaszbeadványában képviselt állásponttal, amely szerint a vitatott határozat 7.2.2.1. szakaszát („A szokásos piaci ár elvétől való eltérésből adódó szelektív előny"), amelyben az említett preambulumbekezdés található, e határozat 7.2.1. szakaszának („A referenciarendszer meghatározása") fényében kell értelmezni.

93. A 7.2.2.1. szakasz ugyanis a 7.2.2. szakasz („Az általános luxemburgi társaságiadó-rendszertől való eltérésből következő szelektív előny") bevezető részét képezi, amely utóbbi szakaszban a Bizottság azt kívánta bizonyítani, hogy a luxemburgi adóhatóság azzal, hogy a transzferárakra vonatkozó olyan megállapodást hagyott jóvá, amelynek eredménye alacsonyabb annál, mint ami a szokásos piaci ár elvének alkalmazásából következik, előnyt biztosított az FFT számára, és ennélfogva eltért a társaságok adóztatására vonatkozó nemzeti szabályoktól. Márpedig a

[58] Kiemelés tőlem.

Bizottság a 7.2.1. szakaszban állapította meg, hogy az általános luxemburgi társaságiadó-rendszer képezi azt a referenciakeretet, amelyre tekintettel a szelektív előny fennállását vizsgálni kell, és rámutatott arra is, hogy az integrált társaságok és a független társaságok az említett rendszer céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak. E megállapításra tekintettel a 7.2.2.1. szakasz kifejti, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban annak meghatározása érdekében hivatkozott kiindulópontot, hogy egy, a transzferárakra vonatkozó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosít-e, a független társaságoknak az általános luxemburgi társaságiadó-rendszer keretében történő adójogi kezelése jelenti.

94. Következésképpen a megtámadott ítélet 161. pontjában hivatkozott „összefüggés” esetében arról az összefüggésről van szó, amelyben e nemzeti adórendszer, amely a szelektív előny fennállásának vizsgálatához referenciakeretként szolgál, ugyanúgy kívánja adóztatni az integrált társaságokat és a független társaságokat. Úgy tűnik tehát, hogy a vitatott határozatban említett szokásos piaci ár elve a nemzeti jogból, nem pedig magából az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből következik.

95. Ebből következik, hogy a Törvényszék nem fogalmazta át és nem is egészítette ki a vitatott határozat indokolását, hanem egyszerűen csak értelmezte azt anélkül, hogy túllépte volna felülvizsgálati jogkörének korlátait. Írország első kifogását tehát véleményem szerint el kell utasítani.[59]

96. Arra az esetre, ha a Bíróság nem követné a javaslatomat, egy utolsó megjegyzést kell tennem. Ha ugyanis a Bíróság úgy ítélné meg, hogy ellentétben azzal, amit a Törvényszék a megtámadott ítéletben megállapított, a vitatott határozat indokolását úgy kell értelmezni, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből következik, továbbra is kérdéses, hogy ténylegesen levezethető-e a Szerződés e rendelkezéséből az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmód elve.

97. Amint azt Írország a fellebbezésében előadja, a Bíróság már elismerte, hogy a Szerződés az ott *kifejezetten* megjelölt eseteken (állampolgárság, nem, életkor stb.) túlmenően nem tartalmazza a hátrányos megkülönböztetés tilalmának általános elvét.[60] Márpedig nyilvánvaló, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése, amely az állami támogatások nyújtásának általános tilalmát rögzíti, nem mond ki az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmódot előíró általános elvet. Ilyen elvre ezért nemzeti jogszabályi rendelkezésekkel szemben csak akkor lehet hivatkozni, ha azt az uniós jogalkotó jól meghatározott tartalommal rendelkező jogi aktusban előzetesen kidolgozta,[61] és számomra úgy tűnik, hogy ez az integrált és a független vállalkozások közötti egyenlő bánásmódot illetően nem áll fenn.

98. Ami az Írország által felhozott második kifogást illeti, az azon az előfeltevésen alapul, amely szerint a megtámadott ítélet 141. pontja jelzi, hogy a szokásos piaci ár elve *az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből ered*. Mivel ez a pont ezzel szemben azt fejti ki, hogy a szokásos piaci ár elve akkor alkalmazandó, ha a *nemzeti jog* célja, hogy a társasági adózás szempontjából az integrált társaságok és a független társaságok számára azonos bánásmódot biztosítson, úgy vélem, hogy ezt a kifogást is el kell utasítani.

[59] Ebben a szakaszban pontosítani kell, hogy a javasolt válasz a vitatott határozat indokolására vonatkozó formális kifogásnak felel meg, nem pedig a Törvényszék által a Bizottság érdemi értékelésének vizsgálata során elkövetett esetleges téves jogalkalmazásnak. Ez utóbbi kérdés kizárólag az ötödik kifogás körébe tartozik, amelyet a jelen indítvány alábbi pontjaiban fogok megvizsgálni.

[60] 2014. december 18-i FOA ítélet (C-354/13, EU:C:2014:2463, 33. pont).

[61] Lásd különösen: 2009. október 15-i Audiolux és társai ítélet (C-101/08, EU:C:2009:626, 34. pont); 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet (C-174/08, EU:C:2009:669, 42. pont).

99. Most az Írország által felhozott ötödik kifogást kell megvizsgálni. Írország azt állítja, hogy a szokásos piaci ár elve csak akkor alkalmazható az előny fennállásának a jelen ügyhöz hasonló helyzetben történő vizsgálata érdekében, ha ezt az elvet beépítették az „általános" adóztatást jelentő nemzeti adórendszerbe, és ez az érintett tagállamban konkrétan alkalmazott szabályok, nem pedig az e rendszeren kívüli szabályok figyelembevételét feltételezi. A Törvényszék nem tett eleget e követelménynek, amikor a megtámadott ítélet 141. és 145. pontjában a luxemburgi adójog feltételezett célja alapján jóváhagyta az említett elv Bizottság általi alkalmazását.

100. Először is körül kell határolni a vita tárgyát. A felek egyetértenek a Törvényszék által a megtámadott ítéletben kifejtett okfejtésből következő két lényeges megállapítást illetően. Egyrészt, nincs *a priori* akadálya annak, hogy a szokásos piaci ár elvét „eszközként" alkalmazzák valamely integrált vállalkozás részére nyújtott előny fennállásának vizsgálata céljára. Másrészt, ezen elv alkalmazandósága attól függ, hogy az az ilyen vállalkozásra a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat hiányában alkalmazandó általános adózási szabályok összességéhez tartozik-e. A felek közötti véleménykülönbség kizárólag arra vonatkozik, ahogyan a Törvényszék ez utóbbi kérdésre válaszolt.

101. E kérdésben kell tehát állást foglalni, ami az ezen „általános" adóztatás meghatározására irányadó szempontok figyelembevételét teszi szükségessé.

102. Amint az a korábbi fejtegetéseimből kitűnik, a gazdasági előny fennállásának értékelése során használt „általános" adóztatás fogalmának a szelektivitás elemzése során alkalmazott „referenciakeret" fogalmával lényegében történő azonosítása ahhoz a következtetéshez vezet, hogy az ítélkezési gyakorlat által az utóbbi fogalom tartalmának meghatározása érdekében alkalmazott kritériumok átültethetők az előbbire. E kritériumok az „általános" adóztatást alkotó szabályegyüttes objektív, teljes körű és konkrét jellegére vonatkoznak.

103. A jelen kifogás tárgyára tekintettel számomra úgy tűnik, hogy az „általános" adóztatás *konkrét* jellegére vonatkozó kritérium különös jelentőséggel bír.

104. E tekintetben mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a megtámadott ítélet 139. pontjának a 141. pont elején szereplő hivatkozással való együttes olvasata azt mutatja, hogy a Törvényszék hallgatólagosan elfogadta azt az előfeltevést, amely szerint az „általános" adóztatásnak kizárólag a nemzeti jog szabályait kell magában foglalnia.

105. Ezt követően ezen ítélet 141. és 145. pontjából kitűnik, hogy a Törvényszék szerint a luxemburgi adókódex azon *célja*, hogy az integrált vállalkozásokat és a független vállalkozásokat társasági adó címén ugyanúgy adóztassák, elegendő azon következtetés igazolásához, amely szerint a szokásos piaci ár elve az „általános" adóztatáshoz tartozik. A megtámadott ítélet 141. pontjában a Törvényszék ugyanis arra hivatkozott, hogy „ha a nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált vállalkozások és az önálló vállalkozások között […], akkor e jog úgy *kívánja* adóztatni az ilyen integrált társaság gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna".[62] A megtámadott ítélet 145. pontjában a Törvényszék kijelentette, hogy a luxemburgi adókódex *„azt célozza, hogy* a luxemburgi integrált vállalkozásokat és független vállalkozásokat a társasági adó szempontjából ugyanúgy adóztassák", és hogy e kódex *„célja* […] az, hogy az […] integrált vállalkozás gazdasági tevékenységéből eredő

[62] Kiemelés tőlem.

nyereséget ugyanúgy adóztassa, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna”.[63] Következtetése alátámasztása érdekében a Törvényszék ezzel szemben a luxemburgi jog egyetlen konkrét rendelkezésére sem hivatkozik.

106. Márpedig, amint azt a jelen indítvány előző pontjaiban bemutattam, és amint az a Bíróság legutóbbi ítélkezési gyakorlatából következik, az „általános” adóztatás konkrét jellege azt jelenti, hogy az *pozitív* jogi szabályokból ered. 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 ellenőrizni. Csak ez biztosíthatja azt, hogy a szokásos piaci ár elve részét képezi azon szabályok és elvek összességének, amelyek egy, az FFT-hez hasonló integrált vállalkozás adójogi helyzetére a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat hiányában alkalmazandóak.

107. E körülmények között osztom Írország azon álláspontját, amely szerint a Bizottság által a vitatott határozatban elfogadott és a Törvényszék által a megtámadott ítéletben jóváhagyott megközelítés végeredményben azt jelenti, hogy az „általános” adóztatást jelentő nemzeti adórendszerbe az e rendszertől idegen szabályt visznek be, nevezetesen a szokásos piaci ár elvét. A többek között az előző pontban kifejtett okok miatt ugyanis a nemzeti jogalkotó által elérni kívánt állítólagos célkitűzésre való hivatkozás nem igazolhatja, hogy ez az elv e rendszerhez tartozik.

108. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy Írország azt is állítja, hogy a Törvényszék ily módon egyszerűen figyelmen kívül hagyta az adókódex 164. cikkének (3) bekezdését, amellyel a nemzeti jogalkotó a szokásos piaci ár elvét beépítette a luxemburgi adójogba. Álláspontja szerint az „általános” adóztatást kizárólag e rendelkezés alapján kellett volna meghatározni.

109. Nem hiszem, hogy a Törvényszék figyelmen kívül hagyta e cikket. A megtámadott ítélet 13. pontjából ugyanis kitűnik, hogy a Törvényszék figyelembe vette a vitatott határozat azon preambulumbekezdéseit, amelyekben a Bizottság jelezte, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot az adókódex 164. cikkének (3) bekezdése (és a 164/2. sz. körlevél) alapján fogadták el, valamint hogy e rendelkezés vezette be a luxemburgi adójogba a szokásos piaci ár elvét. A Törvényszék mindazonáltal úgy ítélte meg, hogy a Bizottság helyesen jutott arra a következtetésre, hogy az „általános” adóztatást alkotó referenciakeretet tágabban kell meghatározni, mint kizárólag e cikk alapján. Hangsúlyozom, hogy ez az értékelés az, amely téves jogalkalmazásnak minősül.

110. Nem kerülte el a figyelmemet, hogy ha a szokásos piaci ár elvére való hivatkozás beépítésre kerülne a nemzeti jogrendbe, csökkenne azon nemzeti adóhatóságok száma, amelyek feltételes adómegállapítási határozatai az állami támogatások szempontjából a Bizottság ellenőrzése alá tartozhatnak, és az OECD irányelvek *de facto* kötelező erejűvé válnának, ily módon korlátozva a Bizottság e határozatok vizsgálata során fennálló mérlegelési mozgásterét. Mindazonáltal véleményem szerint ez az egyetlen olyan érvelés, amelyet a Törvényszék jogilag helyesnek ítélhet, mivel ez tiszteletben tartja a tagállamoknak a közvetlen adóztatás területén fennálló kizárólagos hatáskörét.

[63] Kiemelés tőlem.

111. Ezzel szemben a Bizottság által elsődlegesen követett és a Törvényszék által a megtámadott ítéletben jóváhagyott jogi érvelés az „általános” adóztatást alkotó referenciakeretet a szokásos piaci ár elvének olyan változatára támaszkodva határozza meg, amely olyan nem kodifikált elemen alapul, mint a luxemburgi adójog (állítólagos) célkitűzése. Nem pontosan a tagállamok adójogi autonómiájába való indokolatlan beavatkozásról van szó, amelyet a Bíróság eddig mindig gondosan elmarasztalt? Úgy vélem, hogy igen. [64]

112. Az eddigi megfontolásokra tekintettel meg vagyok győződve arról, hogy az Írország által felhozott ötödik kifogásnak helyt kell adni.

113. Hatodik kifogásával Írország a megtámadott ítélet 142. pontját kifogásolja, rámutatva, hogy a Forum 187 ítélet nem támasztja alá azt a következtetést, amely szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése arra kötelezi a tagállamokat, hogy tartsanak tiszteletben egy, a szokásos piaci ár elvének alkalmazására vonatkozó önálló kötelezettséget, függetlenül attól, hogy ezt az elvet beépítették-e a nemzeti jogba. Többek között arra hivatkozik, hogy a Forum 187 ítélet alapjául szolgáló ügyben a szokásos piaci ár elvétől való eltérést annyiban ítélték relevánsnak, amennyiben ez az elv beépítésre került a szóban forgó nemzeti jogba, vagyis a belga jogba.

114. Meg kell tehát vizsgálni, hogy helyes-e a Forum 187 ítéletnek a megtámadott ítélet 142. pontjából következő olvasata.

115. Ebben az ügyben a Bíróságnak olyan határozatot kellett vizsgálnia, amellyel a Bizottság megállapította, hogy a Belgiumban az engedélyezett koordinációs központokra vonatkozó hatályos adózási rendszer a közös piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatási programot jelent. [65] Az e koordinációs központokat az említett adózási rendszer alapján megillető számos gazdasági előny közé tartozott az adóköteles jövedelmük meghatározására vonatkozó módszer. Az adóköteles jövedelmet az úgynevezett „*cost plus*” módszer szerint átalányösszegben határozták meg, és az a működési kiadások és költségek meghatározott százalékának felelt meg, amelyből többek között kizárták a személyzeti kiadásokat és a finanszírozási költségeket. A végzett tevékenységre vonatkozó információk hiányában a figyelembe veendő nyereség százaléka 8%-ban került rögzítésre. E nyereség az általános társasági adókulcs alapján adózott.

116. Annak vizsgálata érdekében, hogy ez az adózási rendszer előnyt nyújt-e a koordinációs központok számára, a Bíróság – a Törvényszék által a megtámadott ítélet 142. pontjában idézett szövegrészben – úgy ítélte meg, hogy össze kell hasonlítani az említett rendszert az általánossal, amelyben a tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozás adóköteles jövedelmei a bevételei és költségei közötti különbözetnek feleltek meg. [66] Így a Bíróság megállapította, hogy az, hogy az e központok adóköteles jövedelme meghatározására szolgáló költségek közül kizárják a személyi kiadásokat és a finanszírozási költségeket, amelyek nagymértékben hozzájárulnak ahhoz, hogy a koordinációs központok jövedelmet érjenek el, „nem teszi lehetővé a szabad verseny körülményei között alkalmazott árakhoz közeli elszámoló árak elérését”. [67]

64 Lásd e tekintetben: Mason R., „Identifying Illegal Subsidies”, *American University Law Review*, 69. kötet: 2. sz., 3. cikk, 530–531. o.

65 A Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról szóló, 2003. február 17-i 2003/755/EK bizottsági határozat (HL 2003. L 282., 25. o.).

66 Forum 187 ítélet, 95. pont.

67 Forum 187 ítélet, 96. pont.

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

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

119. Ezzel párhuzamosan a Bizottság szerint a Forum 187 ítélet ezenkívül megerősíti, hogy a szokásos piaci ár elvének alkalmazása nem függ annak a nemzeti jogba való beépítésétől. A Bizottság ugyanis megjegyzi, hogy a Bíróság ebben az ítéletben a koordinációs központoknak nyújtott előny fennállását nem a belga adójogban kodifikált szokásos piaci ár elvére hivatkozva vizsgálta.

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

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

122. A Bíróság által az ítéletben kifejtett érvelés szerkezete ezt világosan mutatja. Legelőször a Bíróság a 91–93. pontban felidézi az adóköteles jövedelem meghatározásának az arrêté royal n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création de centres de coordinationnal (a koordinációs központok létrehozására vonatkozó 1982. december 30-i 187. sz. királyi rendelet)[68] előírt adózási rendszerből következő módszerét. Ezt követően a 94. pontban megjegyzi, hogy ez „az úgynevezett »*cost plus*« módszeren alapuló módszerrel történik, amelyet a[z OECD] dolgozott ki a leányvállalat vagy állandó telephely által az ugyanazon csoporthoz tartozó, de más állambeli társaságok nevében nyújtott szolgáltatások adóztatására”, majd a 95. és 96. pontban lényegében megállapítja, hogy össze kell hasonlítani az adóköteles jövedelmeknek az említett adózási rendszer alkalmazásából eredő összegét az általános rendszer alkalmazásából eredővel.

123. Ebből következik, hogy a belga jogalkotó beépített a nemzeti jogba egy, az úgynevezett „*cost plus*” módszerhez hasonló módszert, amely előbbi a transzferárak kiszámításának az OECD által a csoporton belüli ügyletek szokásos piaci árának közvetett meghatározása érdekében ajánlott egyik módszere. Márpedig, amint azt Léger főtanácsnok az ebben az ügyben ismertetett indítványa 257. pontjában hangsúlyozza, a felperes nem vonta kétségbe, hogy az előny meglétét az OECD „*cost plus*” módszerének hátterében álló szempont alapján kell értékelni, tehát az alapján, hogy az

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

elszámoló árakat úgy kell megállapítani, hogy a szokásos piaci feltételek mellett alkalmazott árak alakuljanak ki.[69] Ezenkívül a Bizottság határozatából kitűnik, hogy a belga hatóságoknak az említett árak meghatározása érdekében az OECD jelentéseire kellett támaszkodniuk.[70]

124. Ez véleményem szerint azt jelenti, hogy ellentétben azzal, amit a Bizottság a válaszbeadványában állít, a szokásos piaci ár elvének a Forum 187 ítéletben való említésének hiánya – még ha úgy is lehetne tekinteni, hogy ezt az elvet a jövedelemadóról szóló 1992. évi belga törvénykönyv 26. cikke magában foglalja – nem jelenti azt, hogy ebben az ítéletben nem releváns az a kérdés, hogy az említett elv beépítésre került-e a nemzeti jogba.

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

126. Összefoglalva, úgy vélem, hogy ellentétben azzal, amit a Törvényszék a megtámadott ítélet 142. pontjában megállapított, a Forum 187 ítélet nem támasztja alá azt az álláspontot, amely szerint a szokásos piaci ár elve – függetlenül attól, hogy ez az elv beépítésre került-e a nemzeti jogba – alkalmazandó abban az esetben, ha a nemzeti adójog az integrált társaságok és a független társaságok azonos módon történő adóztatását célozza.

127. Írország hatodik kifogásának tehát véleményem szerint helyt kell adni.

128. Hetedik kifogásával Írország úgy véli, hogy a szokásos piaci ár elve nem az OECD dokumentumaiból ered, valamint, hogy a piacgazdasági magánszereplő elve, amely a Bizottság e területen alkalmazott megközelítésének alapjául szolgált, nem minősül megfelelő jogi alapnak. E tekintetben megjegyzi, hogy a Bizottság hivatkozott erre az elvre az Apple, a Fiat és a Starbucks javára hozott feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatos eljárások megindításáról szóló határozatokban, és ezen intézmény a jelen ügyben a Törvényszék előtt tartott tárgyaláson megerősítette, hogy a szokásos piaci ár elvére vonatkozó elméletét már nem a piacgazdasági magánszereplő elvére alapítja.

129. E kifogást illetően annak megállapítására szorítkozom, hogy úgy tűnik, az általános jelleggel kifogásolja a Bizottságnak a szokásos piaci ár elvére vonatkozó általános megközelítését, anélkül hogy foglalkozna az e megközelítés megtámadott ítéletben történő jóváhagyásának okaival. E körülmények között azt javaslom a Bíróságnak, hogy e kifogást nyilvánítsa elfogadhatatlannak.

130. Az Írország által felhozott harmadik és negyedik kifogás szükségessé teszi a megtámadott ítélet vonatkozó részének felidézését. A megtámadott ítélet 152. pontjában a Törvényszék megjegyezte, hogy a tárgyaláson a Bizottság azt adta elő, hogy a szokásos piaci ár elve az „elkülönült jogalany” megközelítésének – amely szerint a nemzeti jog a jogalanyokkal, nem pedig

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

[70] A 2003/755 határozat (HL 2003. L 282., 25. o.) (95) preambulumbekezdése. E tekintetben a Bizottság a code des impôts sur les revenus 1992-re (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv) vonatkozó kommentár 26/48. pontjára hivatkozik.

a gazdasági egységekkel foglalkozik – szükségszerű következményeként a nemzeti jog által előírt rendes adózási rendszer szerves része. A 153. pontban a Törvényszék kitért a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT azon kifogásaira, amelyek szerint a Bizottság ily módon a tárgyaláson módosította a szokásos piaci ár elvére vonatkozóan a vitatott határozatban kifejtett álláspontját. A Törvényszék, bár elismerte, hogy a szokásos piaci ár elve vitatott határozatban megjelölt jogalapjának módosítása jogilag nem elfogadható, úgy ítélte meg, hogy ez mindenesetre nem kérdőjelezi meg azt a korábban tett megállapítást, amely szerint a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti vizsgálat keretében alkalmazott eszköz.

131. E tekintetben Írország elsősorban előadja, hogy a Bizottság nem hivatkozhat érvényesen az általa a tárgyaláson ily módon felhozott új érvre, mivel ez sértené a védelemhez való jogot. Az elkülönült jogalany megközelítését ugyanis a vitatott határozatban nem jelölte meg az említett elv jogi alapjaként.

132. Másodsorban, Írország azt állítja, hogy még ha a Bizottság a vitatott határozatban jelezte is volna, hogy az elkülönült jogalany megközelítése a szokásos piaci ár elvének jogi alapja, tévesen alkalmazta volna a jogot. Téves ugyanis azt állítani, hogy ez az elv az elkülönült jogalany megközelítésének szükségszerű következménye, mivel az említett megközelítésen más adózási modellek is alapulnak, így például a közös társaságiadó-alapról szóló irányelvjavaslatban előírt, előre meghatározott képlet szerinti felosztás módszere.

133. E tekintetben már most jelzem, hogy véleményem szerint a Bíróságnak nem szabad egy gyakorlati jelentőséget nélkülöző vitába bocsátkoznia, mivel a Törvényszék határozatát nem az Írország által előadott kifogásokkal sérelmezett elemekre alapította. E vita ugyanis tisztán elméleti jellegű lenne, vagy pontosabban semmilyen hatással nem lenne a Bíróság előtt folyamatban lévő jogvita kimenetelére.

134. Meg kell ugyanis állapítani, hogy a megtámadott ítélet 153. pontjában a Törvényszék nem foglalt állást abban a kérdésben, hogy a Bizottság az elkülönült jogalany megközelítésének a nemzeti adórendszerben való alkalmazása és a szokásos piaci ár elve közötti kapcsolatra vonatkozóan a tárgyaláson előadott magyarázatokkal megváltoztatta-e a vitatott határozatban eredetileg kialakított álláspontját. Éppen ellenkezőleg, a Törvényszék lényegében annak megállapítására szorítkozott, hogy még ha a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által felhozott kifogásokat megalapozottnak is tekintette volna, ez semmilyen hatással nem lett volna arra a következtetésre, amelyre a szokásos piaci ár elve alkalmazásának jogi alapjával kapcsolatban jutott.[71] A jelen kifogások tehát a megtámadott ítélet téves értelmezésén alapulnak.

135. Írország harmadik és negyedik kifogását tehát véleményem szerint mint hatástalant el kell utasítani.

[71] Noha igaz, hogy úgy tűnik, a Törvényszék a megtámadott ítélet 153. pontjában nem hivatkozik e jogi alapra, amikor következtetésének oly módon történő összefoglalására szorítkozik, hogy „a szokásos piaci ár elvét az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott vizsgálat során érvényesítik”, az is igaz, hogy e hivatkozás a Törvényszék azon okfejtésének egészéből következik, amely szerint a szokásos piaci ár elve említett vizsgálat keretében eszközként történő alkalmazásának jogszerűsége attól függ, hogy a *nemzeti jog* úgy kívánja-e adóztatni az integrált társaság gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget, mintha az piaci árakon lebonyolított ügyletekből származna.

iv) A szokásos piaci ár elvének terjedelméről és a jogbiztonság elvéről

136. Nyolcadik kifogásában Írország úgy véli, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban használt és a Törvényszék által a megtámadott ítéletben jóváhagyott szokásos piaci ár elvének tartalma rendkívül nehezen állapítható meg. E tekintetben megjegyzi, hogy noha a szokásos piaci ár elvének egyetlen pontos meghatározása az OECD keretében kidolgozott dokumentumokban szerepel, a vitatott határozat (229) preambulumbekezdése és a megtámadott ítélet 147. pontja rámutat, hogy az OECD szerinti szokásos piaci ár elve eltér a Bizottságétól. Ezenkívül a megtámadott ítélet 149. pontjából kitűnik, hogy a Bizottság nem köteles figyelembe venni, hogy a nemzeti jog hogyan határozza meg a szokásos piaci ár elvét, aminek következtében a jelen ügyben figyelmen kívül hagyta, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség ezt az elvet beépítette a belső jogába. Végül Írország szerint nincs olyan kézikönyv vagy iránymutatás, amely meghatározná a Bizottság által a vitatott határozatban leírt szokásos piaci ár elvének tartalmát. Ezen elv tartalma jellemzésének hiánya a jogbiztonság elvére tekintettel problematikus, mivel így az adóalany vagy a nemzeti adóhatóság számára nem lehetséges a ténylegesen alkalmazandó szabályok megismerése.

137. A Bizottság válaszában többek között azzal érvel, hogy ezen elv tartalma rendkívül világos. Ezen elv ugyanis azt írja elő, hogy a kapcsolt gazdasági szereplők közötti ügyleteket adózási szempontból úgy kell értékelni, mintha azokat nem kapcsolt gazdasági szereplők között szokásos piaci feltételek mellett kötötték volna meg.

138. Emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság elve, amely az uniós jog általános elvét képezi, és ekként alkalmazandó az uniós intézmények, szervek és hivatalok jogi aktusaira, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek és pontosak, valamint előre láthatóak legyenek.[72] Közelebbről, ez az elv annak vizsgálatát vonja maga után, hogy valamely uniós jogi aktus lehetővé teszi-e az érdekeltek számára, hogy pontosan és egyértelműen megismerhessék jogaikat és kötelezettségeiket, és ezeknek megfelelően járjanak el.[73] E követelményre még inkább tekintettel kell lenni olyan szabályozás esetén, amely pénzügyi következményekkel járhat.[74]

139. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a jogbiztonság elve elválaszthatatlanul összefügg az Unió és a nemzeti hatóságok uniós jog végrehajtása során történő szabályalkotásával, valamint hogy lehetővé teszi a bírósági felülvizsgálatot az olyan hiányosságok tekintetében, amelyek a kifogásolt normatív aktus bizonytalan alkalmazásához vezethetnek.[75]

140. Amint az az állami támogatásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatból következik, a jogbiztonság elvének a közigazgatási határozatok tekintetében szűkebb a terjedelme. E területen a Bíróság kizárólag akkor állapíthatja meg a jogbiztonság elvének megsértését, ha a Bizottság által az állami támogatás visszatérítéséről szóló határozathoz vezető *eljárás* előtt vagy alatt tanúsított magatartásról volt szó.[76]

72 2019. szeptember 11-i Călin ítélet (C-676/17, EU:C:2019:700, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73 2011. március 29-i ThyssenKrupp Nirosta kontra Bizottság ítélet (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 81. pont).

74 2020. szeptember 23-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítélet (T-515/13 RENV és T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, 194. pont).

75 Lásd: Puissochet J.-P. és Legal H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, 11. szám*.

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

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

142. Ha ez lenne a helyzet, akkor a piacgazdasági magánbefektető elvét nem lehetett volna beépíteni az előny feltételének vizsgálatába, mivel a 80-as évek elején, a határozathozatali gyakorlatban való első megjelenésekor ezen elv tartalma messze nem volt kidolgozott. Amikor a Bíróság ezt az elvet 1986-ban jóváhagyta, a piacgazdasági magánbefektető elve ugyanis egyszerűen annak értékelését követelte meg, hogy „hasonló körülmények között egy előrelátható jövedelmezőségi lehetőségeket szem előtt tartó magánszemély részvényes – eltekintve minden szociális jellegű, illetve a regionális vagy ágazati politika körébe tartozó megfontolástól – nyújtott volna-e ilyen tőkejuttatást”.[77] A Bizottság határozathozatali gyakorlata és kvázi-jogalkotási tevékenysége, valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlata csak az évek során határozta meg ezen elv alkalmazásának szabályait.[78]

143. Hasonlóképpen, a szokásos piaci ár elvének tartalmát a Bizottság lényegében úgy határozta meg, hogy az integrált vállalkozások közötti ügyleteket adózási szempontból úgy kell értékelni, mintha azokat független vállalkozások kötötték volna. Az elv a jelen ügyben az OECD irányelveknek megfelelően került alkalmazásra. Alkalmazása részletes szabályait az előző pont végén említett jogalkotási és igazságszolgáltatási szereplők együttes tevékenysége fogja majd pontosítani.

144. Ennélfogva úgy vélem, hogy a jogbiztonság elvére nem lehet hivatkozni annak kifogásolása érdekében, hogy a Törvényszék elfogadta a Bizottság részéről egy, a szokásos piaci ár elvéhez hasonló referenciakritérium tartalmának egy, ezen intézmény által hozott határozatban történő nem kellően pontos jellemzését.

145. Következésképpen az Írország által felhozott nyolcadik kifogást véleményem szerint el kell utasítani mint megalapozatlant.

3) Az első jogalapra vonatkozó következtetés

146. A fenti megfontolásokra, és különösen az Írország által felhozott ötödik és hatodik kifogásra vonatkozó javaslatomra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság adjon helyt az első jogalapnak, mivel a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor jóváhagyta a Bizottság által a jelen ügyben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának vizsgálata céljából

[77] 1986. július 10-i Belgium kontra Bizottság ítélet (234/84, EU:C:1986:302, 14. pont).

[78] Lásd különösen az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közlemény 4.2. szakaszát.

megállapított referenciakeretet. Véleményem szerint ugyanis az előny vizsgálatára analógia útján alkalmazható a Bíróság azon ítélkezési gyakorlata, amely szerint az e keret meghatározása során elkövetett hiba érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó elemzés egészét.[79]

c) A harmadik jogalapról

1) A felek érvei

147. Harmadik jogalapjával Írország azt állítja, hogy a Törvényszék megsértette az indokolási kötelezettségét. Először is, a Törvényszék nem foglalt állást a szokásos piaci ár elvének pontos jogi alapjáról, és ezt az elvet egyszerűen „eszközként" vagy „kiindulópontként" írta le. Másodszor, Írország azt állítja, hogy a megtámadott ítéletben követett okfejtés ellentmondásos, mivel a Törvényszék megállapította, hogy a vitatott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve „az [egyenlő adójogi elbánás] egyik általános elve" (a megtámadott ítélet 150. pontja), nem pedig „az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve" (a megtámadott ítélet 161. pontja), anélkül hogy kifejtette volna ezt a különbségtételt.

148. A Bizottság véleménye szerint ez a jogalap a megtámadott ítélet téves értelmezésén alapul, és ezért azt el kell utasítani.

2) Értékelés

149. Előzetesen emlékeztetni kell arra az állandó ítélkezési gyakorlatra, amely szerint a Törvényszék ítéletének indokolásából világosan és egyértelműen ki kell tűnnie a Törvényszék érvelésének oly módon, hogy lehetővé tegye az érdekeltek számára, hogy megismerjék a hozott határozat indokolását, és a Bíróságnak, hogy a bírósági felülvizsgálatot gyakorolja.[80]

150. Ami a szokásos piaci ár elvének jogi alapjával kapcsolatos indokolás hiányára alapított kifogást illeti, kiindulásként megjegyzem, hogy Írország, miután általános jelleggel rámutatott arra, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT e jogalapot kifogásoló érveit a megtámadott ítélet 126–187. pontja vizsgálja, úgy tűnik, hogy nem hivatkozik ezen ítélet releváns pontjaira. Ha ezt megtette volna, e tagállam véleményem szerint nem kifogásolhatta volna, hogy a Törvényszék nem azonosította a szóban forgó jogi alapot.

151. Amint azt ugyanis a jelen indítványban már bemutattam, a Törvényszék erről a megtámadott ítélet 141. pontjában állást foglalt. Mielőtt bemutatta volna ezen elv tartalmát, megállapítva, hogy amikor valamely adóintézkedést egy integrált vállalkozás számára biztosítanak, a Bizottság az ezen intézkedésből fakadó adóterhet összehasonlíthatja a nemzeti jog hasonló helyzetben lévő független vállalkozásra vonatkozó „általános" adózási szabályainak alkalmazásából következő adóteherrel, a Törvényszék ügyelt annak pontosítására, hogy a szokásos piaci ár elve *a nemzeti jogból következik*, és különösen, hogy „ha a nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált vállalkozások és az önálló vállalkozások között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából, akkor e jog úgy kívánja adóztatni az ilyen integrált társaság gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna". Miután így azonosította a szokásos piaci ár elvének jogi alapját, a Törvényszék a megtámadott ítélet 145. pontjában lényegében úgy

[79] 2018. június 28-i Andres (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. pont).

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

ítélte meg, hogy ezen elv alkalmazandó a jelen ügyben, mivel a luxemburgi adókódex célja az integrált társaságok és a független társaságok társasági adó címén azonos módon történő adóztatása.

152. Bár e jogi alap nem állja ki a vonatkozó ítélkezési gyakorlatnak való megfelelés tesztjét, amint az az első fellebbezési jogalap ötödik kifogásának vizsgálatából kitűnik, nem tagadható, hogy azt a Törvényszék mégis azonosította, ami vitathatatlanul teljesen megalapozatlanná teszi a megtámadott ítélet ezzel kapcsolatos indokolásának állítólagos hiányára alapított kifogást.

153. A fentiek alapján világossá válik, hogy – amint azt Írország helyesen megjegyzi – a megtámadott ítélet 151–154. pontja miért nem jelöli meg a szokásos piaci ár elvének alapját. Ezen ítélet 149–154. pontjában ugyanis a Törvényszék pontosan azt kívánta alátámasztani, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és az FFT által előadott érvek nem alkalmasak arra, hogy cáfolják a *már levont* következtetést, vagyis azt, hogy a szokásos piaci ár elve a nemzeti jogból ered.

154. Az indokolás ellentmondásos jellegére alapított kifogást illetően úgy vélem, hogy e kifogás a megtámadott ítélet 150. és 161. pontjának téves értelmezéséből ered. Írország ugyanis abból az előfeltevésből indul ki, hogy a Törvényszék arra utal, hogy különbség áll fenn a – 150. pont szerint a szokásos piaci ár elvének részét képező – „[egyenlő adójogi elbánás] egyik általános elvének" történő minősítés, és a – 161. pont szerint ezen elv részét nem képező – „adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elvének" történő minősítés között. Ez az előfeltevés véleményem szerint téves.

155. A megtámadott ítélet 150. pontjában a Törvényszék kijelentette, hogy a Bizottság a vitatott határozat (228) preambulumbekezdésében kiemelte, hogy a szokásos piaci ár elve „az [egyenlő adójogi elbánás] egyik általános elve, *amely az EUMSZ 107. cikk hatálya alá tartozik*".[81] Ugyanezen ítélet 161. pontjában a Törvényszék Írország és az FFT egyik kifogására azt válaszolta, hogy ez a megfogalmazás nem értelmezhető úgy, hogy a Bizottság azt állította, hogy „*az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi* az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve".[82] A Törvényszék ily módon csupán elutasította a vitatott határozat (228) preambulumbekezdésének egyik – a megtámadott ítélet 150. pontjában leírt – lehetséges értelmezését, tudniillik azt, amely szerint a szokásos piaci ár elvének jogi alapja az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében rejlik. Nem látok tehát ellentmondást a megtámadott ítélet 150. és 161. pontja között. Következésképpen ezt a kifogást véleményem szerint el kell utasítani.

156. E megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a harmadik jogalapot mint megalapozatlant utasítsa el.

d) A negyedik jogalapról

1) A felek érvei

157. Negyedik jogalapjával Írország azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen utasította el a megtámadott ítélet 180–184. pontjában vizsgált azon érvet, amely szerint a Bizottság az általa alkalmazott szokásos piaci ár elvének előírásával megsértette a jogbiztonság elvét. A Törvényszék azáltal, hogy a megtámadott ítélet 183. pontjában arra hivatkozott, hogy „előre látható" volt, hogy

81 Kiemelés tőlem.

82 Kiemelés tőlem.

a Bizottság ellenőrizheti, hogy a transzferár-meghatározási módszer eltért-e attól az ártól, amelyet piaci körülmények között állapítottak volna meg, annak vizsgálata céljából, hogy az említett feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosít-e, figyelmen kívül hagyta, hogy a Bizottság által kialakított elv olyan új norma, amelynek tartalmát a luxemburgi adóhatóság nem ismerhette előre. Még ha a luxemburgi adóhatóság számíthatott is arra, hogy a Bizottság megvizsgálja, hogy egy integrált társaságot adózási szempontból ugyanúgy kezelnek-e, mint egy független társaságot, nem láthatta előre, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár elvének saját változatát alkalmazza, és annak tartalmát sem ismerhette.

158. A Bizottság Írország teljes érvelését vitatja.

2) Értékelés

159. Mindenekelőtt körül kell határolni a jelen jogalap terjedelmét. Számomra úgy tűnik, hogy Írország azt kérdőjelezi meg, hogy a Törvényszék megtagadta annak elismerését, hogy az előny fennállásának egy teljességgel újszerű, és ennélfogva a nemzeti adóhatóság számára előre nem látható jogi keretre tekintettel történő vizsgálata sérti a jogbiztonság elvét. A Bizottság ugyanis nem dolgozta ki a szokásos piaci ár elvének alapját és tartalmát a vitatott határozat elfogadását megelőzően, többek között a kézikönyvhöz vagy iránymutatáshoz hasonló „puha jogi” *(soft law)* aktusok közzététele útján.

160. Kétségkívül nem tagadható, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban elfogadott megközelítés bizonyos mértékben újszerű. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban kialakított és a Törvényszék által a megtámadott ítéletben jóváhagyott szokásos piaci ár elvének nincs nyoma a Bizottság adótámogatásokkal kapcsolatos korábbi határozathozatali gyakorlatában. E tekintetben a jelen indítványban már elvégeztem az annak alátámasztásához szükséges értelmezési munkát, hogy a megtámadott ítélet tévesen erősítette meg a vitatott határozatban szereplő azon értelmezés helyességét, amely szerint a Forum 187 ítélet megerősítette a szokásos piaci ár ilyen elvének az előny fennállásának elemzése céljából történő alkalmazását.

161. Mindazonáltal nem hiszem, hogy ez a jogbiztonság elve megsértésének megállapításához vezethetne.

162. E tekintetben ismét hivatkozni kell a Forum 187 ítélet azon részére, amelyben a Bíróság elfogadta Léger főtanácsnok azon értelmezését, amely szerint, noha kétségtelen, hogy a Bizottság az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó feladatának ellátása során köteles tiszteletben tartani a jogbiztonság elvét, e követelmény elválaszthatatlan a *jogszerűség elvének* tiszteletben tartására vonatkozó követelménytől, és ebből következően az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk rendelkezéseitől.[83] A Bíróság ily módon lényegében úgy ítélte meg, hogy nem állapítható meg a jogbiztonság megsértése akkor, ha a Bizottság módosítja valamely nemzeti adóintézkedés állami támogatásnak történő minősítésére vonatkozó értékelését. Márpedig véleményem szerint nem kétséges, hogy a jogbiztonság és a jogszerűség elve közötti kapcsolatra vonatkozó megállapítás a Bizottságnak a korábbi határozathozatali gyakorlatához képest újszerű értékelésére is érvényes. Ebből következik, hogy a jogbiztonság elvével nem ellentétes, hogy a Bizottság – mint a jelen ügyben – újszerű értékelést végezzen azon kérdést illetően, hogy valamely állami intézkedés állami támogatásnak minősül-e, amennyiben úgy ítéli meg, hogy az EUMSZ 107. cikk

[83] Forum 187 ítélet, 73–76. pont; Léger főtanácsnok Belgium és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:89, 219. pont).

(1) bekezdésének és az EUMSZ 108. cikknek a helyes alkalmazása ehhez a következtetéshez kell, hogy vezessen. A jelen indítvány 142. pontjában egyébiránt kifejtettem, hogy a Bizottság arra vonatkozó értékelésének megalapozottságát, hogy valamely állami intézkedés állami támogatásnak minősül-e, a jogbiztonság elve alapján nem lehet megkérdőjelezni.

163. Hasonlóképpen, a jogbiztonság elve nem követeli meg, hogy a Bizottság az általa az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett elemzés során alkalmazni kívánt új értelmezést előzetesen kézikönyvekben vagy iránymutatásokban fejtse ki. Noha ezek a jogi aktusok a Bizottság tevékenységével kapcsolatban hozzájárulnak az átláthatóság, az előreláthatóság és a jogbiztonság biztosításához, amint arra a Bíróság több alkalommal emlékeztetett,[84] egyáltalán nem szükségesek az ilyen kezdeményezés jogszerűségének igazolásához.

164. E körülmények között úgy vélem, hogy a megtámadott ítélet 183. pontjában szereplő állítás jogi szempontból nem kifogásolható.

165. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság utasítsa el a negyedik jogalapot mint megalapozatlant.

e) Az ötödik jogalapról

1) A felek érvei

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

167. A Bizottság erre azt válaszolja, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot a luxemburgi általános társaságiadó-rendszerre tekintettel értékelte, valamint, hogy amennyiben a Törvényszék ítéletét a szelektív előny fennállására vonatkozó megállapítás tekintetében helybenhagynák, ez egyszerűen azt jelentené, hogy azok a tagállamok, amelyek a multinacionális társaságok fióktelepeit vagy leányvállalatait a rendes szabályaik szerint úgy adóztatják, mintha különálló jogalanyokról lenne szó, nem kerülhetik el a feltételes adómegállapítási határozataik állami támogatási szabályok szempontjából történő felülvizsgálatát pusztán azzal az indokkal, hogy adójogszabályaik kifejezetten nem kodifikálnak a nyereség ezen fióktelepekhez vagy leányvállalatokhoz történő allokálására vonatkozó objektív kritériumokat.

[84] Lásd: 2018. november 14-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-93/17, EU:C:2018:903, 119. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

2) Értékelés

168. Előzetesen meg kell jegyezni, hogy Írország a Törvényszék által a megtámadott ítélet 100–117. pontjában követett érvelésnek nem az egészét vitatja. Pontosítani kívánja ugyanis, hogy egyetért ezen érvelés első részével, amelyben a Törvényszék hangsúlyozta, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazandók a nemzeti adóintézkedésekre. Kifogásai kizárólag a megtámadott ítélet 113. pontjában szereplő megállapításra vonatkoznak.

169. Miután a Törvényszék ezen ítélet 112. pontjában emlékeztetett arra, hogy a Bizottság nem rendelkezik olyan hatáskörrel, amely lehetővé teszi számára, hogy önállóan határozza meg az integrált vállalkozás „általános” adózását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól, az említett ítélet 113. pontjában tévesen állapította meg, hogy a vitatott határozatban a Bizottság pusztán azt ellenőrizte, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat előnyt biztosított-e kedvezményezettje számára *a nemzeti adójogban meghatározott* „általános” adózáshoz képest. E megállapítás téves jellegét egyébként Írország szerint az is megerősíti, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 149. pontjában elismerte, hogy a Bizottság nem vizsgálta azt, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat megfelel-e a luxemburgi adójognak.

170. Másként fogalmazva, a jelen jogalap annak vitatásaként foglalható össze, hogy a Bizottság az „általános” adóztatás meghatározása céljából a szokásos piaci ár elvét alkalmazta, az említett elvnek a nemzeti jogban való fennállására történő bármely hivatkozás nélkül. Következésképpen az e jogalapra adandó válasz egybeesik az azon kérdésre adott válasszal, hogy helyben kell-e hagyni a Törvényszéknek az adóelőny esetleges fennállásának meghatározására szolgáló referenciakeretre vonatkozóan tett megállapításait.

171. E tekintetben megjegyzem, hogy kétségkívül nem meglepő, hogy – mivel olyan jogi térségről van szó, amelyet a Szerződés állami támogatásokra vonatkozó szabályai és a nemzeti adószabályok egyidejű fennállása jellemez, és amelyben az előbbieknek az utóbbiakba való beavatkozása veszélyének megelőzése azzal jár, hogy az előny fennállását egy nemzeti referenciakeret alapján kell értékelni –, az Unió és a tagállamai közötti hatáskörmegosztás megsértése attól függ, hogy e referenciakeretet helyesen határozták-e meg.

172. Figyelemmel a jelen indítványban megfogalmazott azon javaslatra, hogy a Bíróság nyilvánítsa megalapozottnak a fellebbezés első jogalapját, mivel a vitatott határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elve nem a nemzeti jogban kifejezetten kodifikált szabály, a fellebbezőhöz hasonlóan úgy vélem, hogy a megtámadott ítéletet a 113. pontjában figyelmen kívül hagyja a Szerződésnek az Unió és tagállamai közötti hatáskörmegosztásra vonatkozó rendelkezéseit (az EUMSZ 3. cikk (6) bekezdése, az EUMSZ 4. cikk (1) bekezdése, valamint az EUMSZ 5. cikk (1) és (2) bekezdése), valamint az adójogi harmonizáció tilalmát előíró rendelkezéseit (az EUMSZ 114. cikk (2) bekezdése).

173. Azt javaslom tehát a Bíróságnak, hogy az ötödik jogalapnak is adjon helyt.

B. A második jogalapról

174. A jelen jogalappal Írország lényegében arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a Bizottság a jelen ügyben hivatkozhat a szelektivitás vélelmére, amely szerint az intézkedés vélelmezetten szelektív, ha előnyt biztosít és egyedi támogatásról van szó, mivel az adójogi állásfoglalás egyedi támogatást jelent.

175. A Bizottság azt állítja, hogy e jogalapot el kell utasítani mint hatástalant. A vitatott határozat ugyanis a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektivitását a támogatási programokra alkalmazandó háromlépéses elemzéssel is bizonyította, és azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 360–366. pontjában jóváhagyta. Mivel Írország a fellebbezésében nem vitatta ezeket a pontokat, a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektivitására vonatkozó következtetés akkor is érvényes marad, ha a jelen jogalapnak helyt adnak.

176. A megalapozottságot illetően a Bizottság azt válaszolja, hogy egy egyedi feltételes adómegállapítási határozat nem tekinthető általános támogatási program keretében nyújtottnak. A Bizottság szerint ugyanis az adóhatóságnak egy transzferárazási megállapodás feltételes adómegállapítási határozatban történő jóváhagyása során lehetősége van arra, hogy befolyásolja azt, hogy egy egyedi esetben támogatást nyújtanak-e vagy nem, mivel jóváhagyhat olyan megállapodást, amely a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vezet, vagy olyan módszert, amely eltér az ilyen eredménytől. Ezenkívül az előny alkotóelemei a jelen ügyben kizárólag a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatból következnek, nem pedig a luxemburgi jog azon rendelkezéseiből, amelyek alapján e feltételes adómegállapítási határozatot hozták.

1. A hatásosságról

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

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

179. Erre figyelemmel annak kiemelésére szorítkozom, hogy e másodlagos elemzés nem maradhatna érvényes, ha a Bíróság a meghozandó ítéletében úgy döntene, hogy felülbírálja a Törvényszéknek a szokásos piaci ár elvére vonatkozó következtetéseit, amint azt a jelen indítványban javaslom, ami pedig azzal a hatással járna, hogy érvénytelenné tenné a Törvényszéknek a szelektív előnyre vonatkozó – mind az elsődleges, mind a másodlagos érvelésben szereplő – vizsgálatának egészét.

180. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a jelen jogalap nem hatástalan.

2. A megalapozottságról

181. A szelektivitás vélelmét illetően emlékeztetni kell arra, hogy arra először a Bizottság kontra MOL ítéletben történt hivatkozás, amely ítéletben a Bíróság jelezte, hogy „a szelektivitás követelménye különbözik attól függően, hogy a szóban forgó intézkedést általános támogatási programként vagy egyedi támogatásként alakították ki”, majd hozzátette, hogy „[e]z utóbbi esetben a gazdasági előny azonosítása főszabály szerint lehetővé teszi a szelektivitásának

vélelmezését”.[85] Megdönthető vélelemről van tehát szó, amelynek alkalmazása kettős feltétel teljesüléséhez kötött, tudniillik az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásához és az érintett intézkedés egyedi jellegéhez.

182. Ezt az egyedi jelleget ez idáig három alkalommal ismerték el a szelektivitás vélelmének alkalmazása céljából. Az első két ítéletben, amelyek közül az egyiket a Bíróság hozta az Orange kontra Bizottság ügyben,[86] a másikat pedig a Törvényszék a Görögország kontra Bizottság ügyben,[87] a jogvita a France Télécom,[88] illetve a pireuszi kikötő egy részének üzemeltetése tekintetében koncessziójogosult magántársaság[89] javára hozott *nemzeti jogalkotási intézkedések* állami támogatásként történő minősítésére vonatkozott. A Bíróság harmadik, a Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon ügyben hozott ítéletében a jogvita egy *ideiglenes intézkedés tárgyában hozott végzésből* eredő intézkedés állami támogatásként történő minősítésére vonatkozott, amely végzés érvénytelenné nyilvánította a görög állami villamosenergia-társaság által korábban egy magántársasággal kötött és ez utóbbi részére kedvezményes villamosenergia-díjszabást biztosító szerződés előbbi társaság általi megszüntetését.[90]

183. Tudomásom szerint tehát nincs olyan precedens, amelyben az uniós bíróságoknak ebből a szempontból egy közigazgatási határozatot kellett vizsgálniuk. E vizsgálat összetettebb értékelést igényel, mivel az ilyen határozat egyedi intézkedésnek és támogatási program alapján nyújtott intézkedésnek is minősülhet. Pontosan ez a jogkérdés áll a jelen jogalapot övező vita középpontjában. Írország ugyanis a Törvényszék által a megtámadott ítéletben levont következtetést kifogásolja, arra hivatkozva, hogy a Törvényszék által megállapítottakkal ellentétben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot támogatási programnak megfelelően végrehajtott támogatásnak kell tekinteni, így valószínűleg az állítólag az adókódex 164. cikkének (3) bekezdésével és a 164/2. sz. körlevéllel létrehozott programra hivatkozik.

184. A Törvényszék a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat egyedi jellegét a megtámadott ítélet 342. és 343. pontjában az „egyedi támogatás” és a „támogatási program” 2015/1589 rendelet[91] 1. cikkének e), illetve d) pontjában szereplő fogalommeghatározását alapul vevő elemzést követően állapította meg.

185. E rendelkezések közül az első az egyedi támogatást lényegében olyan támogatásként jellemzi, amelyet nem támogatási program alapján ítélnek oda, míg a második a támogatási programnak való minősítést három együttes feltétel teljesülésétől teszi függővé. Először is, valamely jogi aktus

85 2015. június 4-i ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60. pont).

86 2016. október 26-i Orange kontra Bizottság ítélet (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

87 2017. december 13-i Görögország kontra Bizottság ítélet (T-314/15, nem tették közzé, EU:T:2017:903).

88 Közelebbről, a francia törvény csökkentette az ellentételezést, amelyet a France Télécomnak kellett fizetnie a Trésor public (államkincstár) részére az állami alkalmazottak nyugdíjának állam általi megállapításáért és folyósításáért. Az ítéletben a Bíróság megerősítette a Törvényszék azon megállapítását, amely szerint a kedvezményezettnek azokkal az egyéb gazdasági szereplőkkel való összehasonlítása, akik az intézkedés által megvalósítani kívánt célkitűzés tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, nem releváns akkor, amikor „egy olyan *ad hoc* intézkedés[ről van szó], amely csupán egyetlen vállalkozásra vonatkozik, és amely a rá jellemző versenykényszer megváltoztatására irányul”. Lásd: 2016. október 26-i Orange kontra Bizottság ítélet (C-211/15 P, EU:C:2016:798, 53. és 54. pont).

89 Közelebbről, a pireuszi kikötő állami kezelője és a Piraeus Container Terminal SA között létrejött koncessziós szerződést megerősítő görög törvény számos adójogi rendelkezést írt elő ez utóbbi javára. Az ítéletben a Törvényszék ugyanazt a megfogalmazást vette át, mint amelyet korábban a Bíróság használt. Lásd: 2017. december 13-i Görögország kontra Bizottság ítélet (T-314/15, nem tették közzé, EU:T:2017:903, 81. pont).

90 2019. december 11-i Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon ítélet (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, 69. pont), amelyben a Bíróság lényegében azt mondta ki, hogy a szelektivitás vélelme annyiban alkalmazandó, amennyiben e végzés joghatásai „kizárólag a szóban forgó jogvitában részt vevő felekre korlátozódtak”.

91 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.).

alapján egyedi támogatásokat lehet nyújtani a vállalkozásoknak. Másodszor, e támogatások nyújtásához semmilyen további végrehajtási intézkedésre nincs szükség. Harmadszor, azon vállalkozásokat, amelyek részére egyedi támogatásokat lehet nyújtani, „általános vagy elvont módon" kell meghatározni.[92] Hozzá kell tenni, hogy – amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 346. és 347. pontjában megjegyezte, és amint azt a Bíróság a közelmúltban megerősítette –, e feltételek teljesülése különösen azt jelenti, hogy a támogatási program lényeges elemei az e program jogi alapjaként azonosított rendelkezésekből következnek, valamint hogy a nemzeti adóhatóság az intézkedés elfogadásának időpontjában nem rendelkezik olyan mérlegelési jogkörrel, amely lehetővé tenné számára a támogatás összegének, jellemzőinek vagy odaítélési feltételeinek befolyásolását.[93]

186. Írország kifogásai azonban nem arra vonatkoznak, hogy a jelen ügyben nem teljesülnek e feltételek. Írország ugyanis semmilyen bizonyítékot nem terjesztett elő, amely megkérdőjelezné különösen a Törvényszék azon megállapításait, amelyek a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén állítólagosan nyújtott állami támogatás alkotóelemeinek jogi forrására, valamint a luxemburgi adóhatóságnak a feltételes adómegállapítási határozatok elfogadása során rendelkezésére álló mérlegelési mozgástér terjedelmére vonatkoztak volna.[94]

187. Írország lényegében azt állítja, hogy egy olyan helyzet, amelyben valamennyi adójogi állásfoglalás egyszerűen egy jogszabályi rendelkezést alkalmaz, amely egyébként számos más egyedi állásfoglalás alapját képezi, azt jelenti, hogy támogatási programról, valamint az e program alapján nyújtott egyedi intézkedések soráról van szó. Ily módon Írország álláspontom szerint a „támogatási program" 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában előírtnál *szélesebb terjedelmű* fogalmára hivatkozik. Érvelése további részében ugyanis Írország azt kifogásolja, hogy a Törvényszék ezt a fogalmat egy másodlagos jogi aktusból vezette le annak ellenére, hogy a szelektivitás mint az állami támogatás fogalmának alkotóeleme közvetlenül a Szerződésből ered, és nem függhet a jogszabályokban szereplő fogalommeghatározásoktól.

188. A szelektivitás ítélkezési gyakorlatban jellemzett fogalma ugyanis Írország szerint azt bizonyítja, hogy egy olyan helyzetben, mint amely a vizsgálat tárgyát képezi, összehasonlító vizsgálatot kell végezni, amely azon más vállalkozások helyzetének figyelembevételén alapul, amelyek a feltételes adómegállapítási határozat címzettjének minősülő vállalkozással azonos bánásmódban részesülhettek.

189. Érve alátámasztása érdekében Írország a Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítéletre[95] hivatkozik. Márpedig számomra nyilvánvalónak tűnik, hogy ez az ítélet egyáltalán nem támaszthatja alá ezt az érvet, mivel semmi kétség nem állt fenn azzal kapcsolatban, hogy az annak alapjául szolgáló ügyben a Bizottság által tévesen szelektívnek minősített állami intézkedés, vagyis a lübecki repülőtér üzemeltetője által elfogadott, az e repülőteret használó valamennyi légitársaság által fizetendő díjakra vonatkozó rendelet támogatási program volt, ami szükségessé teszi a jelen indítvány előző pontjában leírt összehasonlító vizsgálatot.

190. Írország ugyanezen célból a Bíróság által a Bizottság kontra MOL ügyben hozott ítéletre[96] is hivatkozik. Emlékeztetőül, ez az ügy egy magyar bányászati törvényre vonatkozott, amely előírta, hogy minden bányavállalkozó, aki tevékenységét kitermelési engedély alapján végzi, jogosult arra,

92 2021. szeptember 16-i Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítélet (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 60. pont).

93 2021. szeptember 16-i Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítélet (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 105. pont).

94 A megtámadott ítélet 351. és 352. pontja.

95 2016. december 21-i ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

96 2015. június 4-i ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

hogy egy alkalommal kérje a bányafelügyelettől az érintett bányatelkek tekintetében a kitermelésre előírt határidő meghosszabbítását. A bányafelügyelettel történő megállapodás esetén a hatáskörrel rendelkező miniszter és az érintett vállalkozó között létrejött szerződés az említett bányatelkek vonatkozásában – a törvény által előzetesen megállapított felső és alsó határ keretein belül – meghatározta a bányajáradék mértékét.

191. Márpedig igaz, hogy az említett hatóság és a MOL vállalkozás között létrejött meghosszabbítási megállapodás szelektív jellegét illetően a Bíróság a Törvényszékhez hasonlóan valóban úgy ítélte meg, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania az ilyen jelleg fennállását, mivel nem vizsgálta meg, hogy e vállalkozás minden, potenciálisan hasonló helyzetben lévő vállalkozáshoz képest kedvező elbánásban részesült-e. Az is bizonyos, hogy a szóban forgóhoz hasonló meghosszabbítási megállapodások megkötésekor a nemzeti hatóság a bányászati törvény egyik rendelkezését alkalmazta, és hogy az hasonló helyzetekben más megállapodások alapját is képezhette. Mindazonáltal nem hiszem, hogy ebből az ítéletből arra lehetne következtetni, amint azt Írország teszi, hogy e két tényező elegendő a jelen ügyben a támogatási program alapján nyújtott támogatás fennállásának, és ennélfogva a szelektivitás vélelme alkalmazhatatlanságának megállapításához. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy ebben az ügyben a Bíróságnak arról kellett határoznia, hogy a nemzeti hatóságot a meghosszabbítási megállapodások megkötése során a bányajáradék meghatározása tekintetében megillető mérlegelési mozgástér lehetővé teszi-e annak megállapítását, hogy a szóban forgó megállapodás szelektív volt. Miután kiemelte az említett intézkedés egyedi jellegét („további díjak kiszabását előíró fakultatív nemzeti jogi rendelkezések”), a Bíróság erre nemleges választ adott, kifejtve, hogy „a jelen ügyben vizsgált mérlegelési mozgástér a gazdasági szereplőkre háruló további teher kiegyensúlyozására szolgál annak érdekében, hogy figyelembe vegye az egyenlő bánásmód elvéből eredő követelményeket, vagyis *jellegét tekintve* különbözik attól az esettől, amelyben az ilyen mozgástér gyakorlása egy meghatározott gazdasági szereplő javát szolgáló előny biztosításához kötődik”. [97]

192. Mivel tehát a szelektivitás vélelmének alkalmazhatatlansága a vizsgálat tárgyát képező állami intézkedéstől függött, [98] nem látom be, hogyan lehetne úgy tekinteni, hogy ez az ítélet a Bíróság által vizsgált eseten túl is alkalmazható kritériumokat tartalmaz. Ahhoz, hogy a jelen ügyben is ugyanerre a következtetésre lehessen jutni, véleményem szerint azt kellene megállapítani, hogy itt is „további díjak kiszabását előíró fakultatív nemzeti jogi rendelkezésről” van szó. E tekintetben rá kell mutatni először is arra, hogy – amint azt a Luxemburgi Nagyhercegség a tárgyaláson megerősítette – az adókódex 164. cikkének (3) bekezdése nem fakultatív jellegű, mivel az integrált vállalkozásokra akkor is alkalmazandó, ha azok nem kérik feltételes adómegállapítási határozat meghozatalát a luxemburgi adóhatóságtól. Másodszor, számomra nyilvánvalónak tűnik, hogy ez a cikk nem szab ki további díjakat e vállalkozásokra.

193. Következésképpen az Írország által hivatkozott, szelektivitásra vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem teszi lehetővé a „támogatási program” fogalmának olyan értelmezését, amely tágabb hatályt tulajdonít e fogalomnak, mint amelyet e fogalom tekintetében a 2015/1589 rendelet elismer, amint azt e tagállam állítja. Ezért ez az ítélkezési gyakorlat nem teszi lehetővé annak kizárását, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat egyedi támogatásnak minősüljön, amint az a megtámadott ítélet 350–355. pontjából következik. Következésképpen úgy

[97] 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 65. pont). Kiemelés tőlem.

[98] E tekintetben lásd még: Wahl főtanácsnok Bizottság kontra MOL ügyre vonatkozó indítványa (C-15/14 P, EU:C:2015:32, 67. pont), amely szerint „a szóban forgó intézkedés teljességgel egyedülálló jellegére tekintettel óvakodni kell az uniós bíróság által eddig vizsgált programok szelektivitása vizsgálatával való mindenfajta elsietett analógiától”.

vélem, hogy a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy a Bizottság helyesen állapította meg a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív jellegét a szelektivitás vélelmének alkalmazásával.

194. Az eddigi megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az Írország által előterjesztett második jogalapot mint megalapozatlant utasítsa el.

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

196. Ez a „támogatási program” 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában szereplő fogalmára vonatkozóan a Bíróság által a közelmúltban – a többletnyereség belga hatóságok által feltételes adómegállapítási határozatok formájában biztosított adómentessége tárgyában – hozott Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítéletben megfogalmazott értelmezés figyelembevételének következménye. Az említett cikk által előírt első feltétel teljesülésére vonatkozó vizsgálat során a Bíróság ugyanis pontosította, hogy az egyedi támogatások nyújtásának alapjául szolgáló programot alkotó „jogi aktus” a tagállami adóhatóságok állandó gyakorlata is lehet, „amennyiben e gyakorlat olyan »szisztematikus megközelítést« mutat, amelynek jellemzői megfelelnek a[z említett cikkben] előírt követelményeknek”, valamint hogy az ilyen közigazgatási gyakorlat figyelembevétele nem korlátozódik arra a helyzetre, amelyben nem létezik semmilyen, a szóban forgó program alapját képező jogi rendelkezés.[99] Márpedig, amint az ebből az ítéletből kitűnik, az említett közigazgatási gyakorlat fennállása általában arra utal, hogy a többi feltétel is fennáll, mivel a Bíróság úgy tekinti, hogy a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában előírt feltételek „szorosan kapcsolód[nak]” egymáshoz.[100]

IV. A Törvényszék előtti keresetről

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

198. A jelen indítvány 101–113. és 167–174. pontjában kifejtettekből következik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítéletben tévesen alkalmazta a jogot, amikor jóváhagyta a gazdasági előny fennállásának a szokásos piaci ár olyan elvét magában foglaló referenciakeretre tekintettel történő vizsgálatát, amely nem a nemzeti adójogból ered, és így a Törvényszék megsértette az Unió és a tagállamok közötti hatáskörmegosztásra vonatkozó rendelkezéseket is.

[99] 2021. szeptember 16-i Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítélet (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 79-81. pont).

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

199. A Bíróságnak tehát véleményem szerint helyt kell adnia a Luxemburgi Nagyhercegség által a T-755/15. sz. ügyben előterjesztett első jogalap első és harmadik részének, valamint az FFT által a T-759/15. sz. ügyben felhozott első jogalap első kifogásának, és következésképpen meg kell semmisítenie a vitatott határozatot.

V. A költségekről

200. 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.

201. Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése alapján, amelyet e szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazni kell, a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Írország, az FFT és a Luxemburgi Nagyhercegség kérelmének megfelelően a Bizottságot kell kötelezni a Luxemburgi Nagyhercegség részéről a Törvényszék előtt, valamint Írország részéről a jelen fellebbezés keretében felmerült költségek viselésére. Ezenkívül kötelezni kell a Bizottságot az FFT részéről a Törvényszék előtt és a jelen fellebbezés keretében felmerült költségek viselésére.

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

VI. Végkövetkeztetés

203. A fentiekre tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a következőképpen határozzon:

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

2) A Bíróság a Luxemburgi Nagyhercegség és a Fiat Chrysler Finance Europe által az Európai Unió Törvényszéke előtt indított kereseteknek helyt ad.

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

4) A Bíróság az Európai Bizottságot kötelezi saját költségei, továbbá a Luxemburgi Nagyhercegség részéről a Törvényszék előtt, valamint Írország részéről a jelen fellebbezés keretében felmerült költségek viselésére. Ezenkívül a Bíróság a Bizottságot kötelezi a Fiat Chrysler Finance Europe részéről a Törvényszék előtt és a jelen fellebbezés keretében felmerült költségek viselésére.

5) A Luxemburgi Nagyhercegség maga viseli a jelen fellebbezés keretében felmerült saját költségeit.