



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. december 3.¹

C-337/19. P. sz. ügy

**Európai Bizottság
kontra
Belga Királyság és**

Magnetrol International

„Fellebbezés – Állami támogatások – Feltételes adómegállapítás (*tax ruling*) – A nyereség kiigazítása az úgynevezett többletnyereség alapján – (EU) 2015/1589 rendelet – Az 1. cikk d) pontja – Támogatási program – A jogi aktus fogalma – Az adóhatóságok állandó közigazgatási gyakorlata mint jogi aktus – Az állandó közigazgatási gyakorlat Európai Bizottság általi bizonyítása – Reprezentatív minta – További végrehajtási intézkedések hiánya – A kedvezményezett vállalkozások általános vagy elvont megjelölése – A csatlakozó fellebbezés elfogadhatósága”

I. Bevezetés

1. Valamely tagállam hatóságainak állandó közigazgatási gyakorlatát is magában foglalhatja-e az EUMSZ 108. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló (EU) 2015/1589 rendelet² 1. cikkének d) pontja értelmében vett „támogatási program” fogalma? És ha igen, milyen követelményeket kell támasztani az ilyen állandó közigazgatási gyakorlatnak az Európai Bizottság általi bizonyításával szemben?

2. Ez a két kérdés áll a Bizottság által a Törvényszék 2019. február 14-i ítélete³ ellen benyújtott jelen fellebbezés középpontjában. A jogvita hátterét a belga adóhatóságok által 2004 és 2014 között folytatott, a belgiumi jogszabályi helyzeten túlmutató azon gyakorlat képezi, hogy a határokon átnyúló csoportok vállalkozásainak nyereségét az úgynevezett többletnyereség alapján feltételes adómegállapítás (*tax ruling*) útján igazították ki (ezt a többletnyereség adómentességének is nevezik). Ennek keretében kérelemre az érintett vállalkozás tényleges nyeresége helyett egy összehasonlítható önálló vállalkozás nyereségét vették figyelembe az adóztatás során. A Bizottság ezt tiltott állami támogatásnak minősítette a 2016. január 11-i (EU) 2016/1699 határozattal.⁴

¹ Eredeti nyelv: német.

² 2015. július 13-i tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.).

³ Belgium és Magnetrol International kontra Bizottság ítélet (T-131/16 és T-263/16, EU:T:2019:91).

⁴ A Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról szóló határozat (HL 2016. L 260., 61. o.), 1. cikk.

3. A fellebbezés tárgyát e tekintetben nem az képezi, hogy az ilyen feltételes adómegállapítás érdemben állami támogatást képez-e.⁵ Sokkal inkább kizárólag annak kérdéséről van szó, hogy a Bizottság kifogásolhatja-e támogatási programként sok ilyen feltételes adómegállapítás együttesét, és ha igen, milyen feltételek mellett. E kérdés nagy gyakorlati jelentőségét szemlélteti az a körülmény, hogy a jelen esetben egy mintaperről van szó, miközben a Törvényszék előtt fel vannak függesztve a feltételezett támogatás 28 további kedvezményezettje által benyújtott keresetek tárgyában folyamatban lévő eljárások.⁶

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. A jelen fellebbezés jogi hátterét az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk, valamint a 2015/1589 rendelet képezi.

5. A 2015/1589 rendelet 1. cikke különböző fogalom meghatározásokat tartalmaz. Az 1. cikk d) pontja szerint a „»támogatási program«: olyan jogi aktus, amely alapján – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – egyedi támogatásokat lehet megítélni azon vállalkozások számára, amelyeket a jogi aktusban általános vagy elvont módon jelöltek meg, illetve olyan jogi aktus, amelynek alapján a meghatározott projekthez nem kapcsolódó támogatást egy vagy több vállalkozásnak lehet megítélni határozatlan időre és/vagy meghatározatlan összegben”.

6. E rendelet 1. cikkének e) pontja értelmében az „»egyedi támogatás«: olyan támogatás, amelyet nem egy támogatási program alapján ítéltek oda, és azon támogatás, amely támogatási program alapján kötelező bejelentés alá tartozik”.

B. A belga jog

1. A jövedelemadóról szóló törvénykönyv

7. Belgiumban a jövedelmek adóztatására vonatkozó szabályokat a Code des impôts sur les revenus 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv, a továbbiakban: CIR 92) foglalta egységes szerkezetbe. A CIR 92 1. cikkének (1) bekezdése szerint jövedelemadóként többek között a belföldi illetőségű társaságok teljes jövedelmét terhelő adó, az úgynevezett társasági adó kivetésére kerül sor.

8. A CIR 92 185. cikke e tekintetben előírja, hogy a társaságok nyereségük teljes összege után, beleértve a kifizetett osztalékokat is, kötelesek adót fizetni.

⁵ Lásd ezzel kapcsolatban: a folyamatban lévő Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügy (C-885/19 P); a folyamatban lévő Írország kontra Bizottság és társai ügy (C-898/19 P); a folyamatban lévő Bizottság kontra Írország és társai ügy (C-465/20 P).

⁶ Lásd többek között a jelen fellebbezési eljárás beavatkozó felei által benyújtott keresetek tárgyában folyamatban lévő alábbi ügyeket: Soudal kontra Bizottság ügy (T-201/16); Atlas Copco Airpower és Atlas Copco kontra Bizottság ügy (T-278/16); Esko-Graphics kontra Bizottság ügy (T-335/16); Anheuser-Busch Inbev és Ampar kontra Bizottság ügy (T-370/16); Flir Systems Trading Belgium ügy (T-467/16); Wabco Europe kontra Bizottság ügy (T-637/16); Celio International kontra Bizottság ügy (T-832/16).

2. A 2002. december 24-i törvény

9. 2002. december 24-én Belgium elfogadta a társasági adó módosításáról és a feltételes adómegállapítási határozatok rendszerének bevezetéséről szóló törvényt.⁷

10. E törvény 20. cikke előírja, hogy a Service public fédéral des Finances (szövetségi adóhivatal, Belgium) feltételes adómegállapítással határoz az adójogi rendelkezések alkalmazásával kapcsolatos valamennyi kérelem tárgyában. A feltételes határozat olyan jogi aktusként van meghatározva, amely által a szövetségi adóhivatal a hatályos rendelkezéseknek megfelelően meghatározza, hogy hogyan alkalmazandó a törvény egy olyan konkrét helyzetre vagy műveletre, amelynek adó szempontjából eddig nem voltak hatásai. A feltételes adómegállapítási határozat nem vonhat maga után adómentességet vagy az adó összegének mérséklését.

11. A 2002. december 24-i törvény 22. cikke értelmében nem lehet feltételes adómegállapítási határozatot kibocsátani többek között akkor, amikor a kérelem az adózás szempontjából a kérelmezőre már hatással rendelkező helyzetekhez vagy műveletekhez kötődik.

3. A CIR 92 módosításáról szóló 2004. június 21-i törvény

12. A CIR 92 és a 2002. december 24-i törvény módosításáról szóló 2004. június 21-i törvénnyel⁸ Belgium a multinacionális csoporton belüli kapcsolt vállalkozások határokon átnyúló ügyleteire vonatkozó új adójogi rendelkezéseket vezetett be, amelyek többek között a nyereség korrekcióját, az úgynevezett „viszontmódosítást” írták elő.

13. A belga kormány által a képviselőház elé terjesztett törvénytervezetben szereplő indokolás szerint egyfelől az említett törvény célja a CIR 92 kiigazítása volt a nemzetközi szinten általában elfogadott szokásos piaci ár elvének kifejezett átvétele érdekében. Másfelől e törvénytervezet a 2002. december 24-i törvény módosítására irányult abból a célból, hogy hatáskörrel ruházza fel a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó hatóságot e határozatok elfogadására. A szokásos piaci ár elvét a CIR 92 185. cikkének – a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) jövedelem- és tőkeadóztatási modellegyezménye 9. cikkének szövegén alapuló – (2) bekezdéssel történő kiegészítése vezette be a belga jogba.

14. A CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének célja annak biztosítása, hogy a Belgiumban adóköteles társaságok adóalapját a csoporton belüli, határokon átnyúló ügyletekből származó nyereségek korrekciójával ki lehessen igazítani abban az esetben, ha az alkalmazott transzferár nem tükrözi a piaci mechanizmusokat és a szokásos piaci ár elvét. Emellett, a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja által bevezetett „megfelelő kiigazítás” fogalmát a (lehetséges) kettős adóztatás elkerülésére vagy megszüntetésére irányuló cél indokolja. Egyebekben az indokolás szerint e kiigazítást esetenként kell a rendelkezésre álló azon adatok alapján elvégezni, amelyeket többek között az adóalanyok szolgáltatnak. Viszontmódosítás csak akkor hajtható végre, ha az adóhatóság úgy ítéli meg, hogy egy más tagállamban végzett elsődleges kiigazítás – mind az elvét, mind az összegét tekintve – indokolt.

⁷ *Moniteur belge*, 410. sz., 2002. december 31., második kiadás, 58817. o.

⁸ *Moniteur belge*, 2004. július 9.

15. A CIR 92 185. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„[K]apcsolt vállalkozásokból álló multinacionális csoporthoz tartozó két vállalkozás esetében és határokon átnyúló kölcsönös kapcsolataik vonatkozásában:

- a) amennyiben a két vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataiban olyan feltételeket teremt vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazott feltételektől, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, de azok miatt nem realizált, az érintett vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható;
- b) ha egy vállalkozás nyereségéhez hozzászámítják azt a nyereséget, amelyet egy másik vállalkozás nyereségéhez is hozzászámítanak, és ez a hozzáadott nyereség olyan nyereség, amelyet akkor ért volna el ez a másik vállalkozás, ha a két vállalkozás között alkalmazott feltételek megegyeztek volna a független vállalkozások között alkalmazott feltételekkel, akkor az első vállalkozás nyereségét megfelelő módon ki kell igazítani.

Az első albekezdés feltételes adómegállapítási határozat útján alkalmazandó, a kettős adóztatás megszüntetéséről szóló egyezmény alkalmazásának sérelme nélkül.”⁹

4. A belga adóhatóságok álláspontja

16. A belga adóhatóságok álláspontja a szokásos piaci ár elvének alkalmazásáról szóló 2006. július 4-i körlevélből, valamint a parlamenti kérdésekre a belga pénzügyminiszter által adott válaszokból tűnik ki.

17. A 2006. július 4-i körlevelet a pénzügyminiszter nevében küldték meg az általános adóhatóság tisztviselői részére, annak érdekében, hogy megmagyarázzák többek között a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének beiktatását és e törvénykönyv megfelelő kiigazítását. A körlevél kiemeli, hogy ezeknek a 2004. július 19. óta hatályos módosításoknak a célja a szokásos piaci ár elvének a belga jogba történő átültetése volt. E módosítások olyan jogalapot képeznek, amely lehetővé teszi a kapcsolt vállalkozások multinacionális csoporton belüli, határokon átnyúló kapcsolataiból származó adóköteles nyereségek kiigazítását.

18. Egyfelől a körlevél rámutat, hogy a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szabályozott pozitív kiigazítás lehetővé teszi a multinacionális csoporthoz tartozó belföldi illetőségű társaságok nyereségének felfelé történő módosítását. Ez azt szolgálja, hogy ez utóbbiba a belföldi illetőségű társaság azon nyeresége is beszámítható legyen, amelyet szokásos piaci ár mellett egy adott ügylet alkalmával elért volna.

19. Másfelől a körlevél megjegyzi, hogy a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontjában előírt negatív viszontmódosítás célja a (lehetséges) kettős adóztatás elkerülése. E kiigazítást esetenként kell a rendelkezésre álló azon adatok alapján elvégezni, amelyeket többek között az adóalanyok szolgáltatnak. Viszontmódosításra kizárólag abban az esetben van lehetőség, ha az adóhatóság vagy a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó hatóság úgy ítéli meg, hogy a kiigazítás – mind az elvét, mind az összegét tekintve – indokolt. A CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem alkalmazható, ha a partnerállamban elért nyereség mértékét oly módon növelték, hogy magasabb lett annál, mint amelyet a szokásos piaci ár elvének alkalmazása mellett értek volna el.

⁹ A CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdését nem tartalmazza a megtámadott ítélet 8. pontja, ismerteti viszont a vitatott határozat (29) preambulumbekkezdése.

20. 2005. április 13-án a belga pénzügyminiszter a többletnyereség adómentességére vonatkozó parlamenti kérdésekre válaszul egyrészt megerősítette, hogy a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a szokásos piaci feltételek melletti nyereség elérése érdekében alkalmazott módszer kapcsán hoznak meg egy feltételes adómegállapítási határozatot; másrészt megerősítette, hogy egy Belgiumban jelen lévő nemzetközi csoport belgiumi pénzügyi jelentéseiben megjelenő azon nyereségek, amelyek meghaladják a szokásos piaci feltételek melletti nyereséget, nem vehetők figyelembe a belgiumi adóköteles nyereségek meghatározása során; harmadrészt pedig megerősítette, hogy nem a belga adóhatóságok feladata annak meghatározása, hogy a csoport mely más külföldi vállalkozásainak nyereségéhez kell e többletnyereséget hozzáadni.

21. 2007. április 11-én a CIR 92 185. cikke (2) bekezdése a) és b) pontjának alkalmazására vonatkozóan feltett újabb parlamenti kérdések keretében a belga pénzügyminiszter kijelentette, hogy mindaddig csak negatív kiigazítás iránti kérelmek érkeztek. Emellett kifejtette, hogy azon módszer meghatározásához, amelyet a feltételes adómegállapítások keretében a belga vállalkozás szokásos piaci feltételek melletti nyereségének megállapításához alkalmaznak, figyelembe kell venni az ellátott feladatokat, a vállalt kockázatokat és a Belgiumban még adójogi hatással nem járó tevékenységekhez felhasznált eszközöket. Így egy nemzetközi csoport belga pénzügyi jelentésekkel Belgiumban kimutatott nyereségének a szokásos piaci feltételek melletti nyereséget meghaladó része nem számítható a Belgiumban adóköteles nyereségek közé. Végül a belga pénzügyminiszter újból rámutatott, hogy nem a belga adóhatóság feladata annak meghatározása, hogy a többletnyereséget melyik külföldi társasághoz kell rendelni. E tekintetben nincs lehetőség a külföldi adóhatóságokkal való információcserére.

22. Végezetül 2015. január 6-án a belga pénzügyminiszter megerősítette, hogy az érintett vállalkozás szokásos piaci feltételek melletti nyereségének megfelelő nyereség megadóztatásának elve az alapja a feltételes adómegállapításnak, és helybenhagyta az elődje által 2007. április 11-én arra vonatkozóan adott válaszokat, hogy nem a belga adóhatóság feladata annak meghatározása, hogy a Belgiumban nem adóköteles többletnyereséget melyik külföldi társasághoz kell rendelni.

III. A tényállás és a Törvényszék előtti eljárás

A. A jogvita háttere

23. 2004 és 2014 között a belga adóhatóság „határokon átnyúló csoportok” 55 belgiumi illetőségű vállalkozásának nyeresége tekintetében végzett el negatív kiigazításokat 66 feltételes adómegállapítási határozat útján.

24. Ennek során a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontját vette alapul. E rendelkezés lehetővé teszi két, csoporton belüli kapcsolt vállalkozás között a nyereségek kiigazítását, ha a két vállalkozás között alkalmazott feltételek megegyeztek volna a független vállalkozások között alkalmazott feltételekkel.

25. A Bizottság véleménye szerint azonban a belga adóhatóságok a CIR 92 185. cikkének (2) bekezdésében előírtaktól eltérően nem két kapcsolt vállalkozás közötti szolgáltatások díjait értékelték újra a szokásos piaci ár mércéje alapján, hanem végeredményben egy nem kapcsolt vállalkozás nyereségével hasonlították össze a „határokon átnyúló csoportban” részt vevő vállalkozás nyereségét. A többletnyereséget konkrétan úgy határozták meg, hogy megbecsülték azt a feltételezett átlagos nyereséget, amelyet egy önálló vállalkozás összehasonlítható tevékenység végzésével

összehasonlítható körülmények között ért volna el, és ezt az összeget kivonták az érintett belga vállalkozás által ténylegesen elért nyereségből.¹⁰ Belgium véleménye szerint a fennmaradó összeg a szinergiákból, a méretgazdaságosságból vagy a multinacionális csoportban való részvételből származó egyéb előnyökből adódik, és az egy összehasonlítható önálló vállalkozásnál nem jelenne meg.¹¹

26. 2016. január 11-i határozatával a Bizottság megállapította, hogy a Belgium által a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján feltételes adómegállapítás formájában nyújtott kiigazítások az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett támogatási programot képeznek, amely nem egyeztethető össze a belső piaccal, és amelyet az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével hajtottak végre.

27. Egyebekben a Bizottság elrendelte az ily módon nyújtott támogatások visszatéríttetését, amelyek kedvezményezettjeinek végleges listáját Belgiumnak kellett összeállítania. A vitatott határozat mellékletéből azonban eleve kitűnik 55 kedvezményezett, köztük a Magnetrol International NV, a Soudal BV, az Esko-Graphics BVBA, a Flir Systems Trading Belgium BVBA, az Anheuser-Busch InBev SA/NV, az Ampar BVBA, a Wabco Europe BVBA, az Atlas Copco Airpower NV, az Atlas Copco AB és a Celio International NV.

28. A Bizottság összességében a CIR 92 185. cikke (2) bekezdése b) pontja belga adóhatóság általi alkalmazásának módján alapuló támogatási programként értékelte a vitatott határozat (94)–(110) preambulumbekkezdésében a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatok meghozatalát. Emellett a Bizottság megállapította, hogy e mentességeket anélkül nyújtották, hogy az alaprendelkezések végrehajtására irányuló intézkedésekre lett volna szükség, mivel a belga hatóságok szisztematikus megközelítésben fogadták el a feltételes adómegállapítási határozatokat. Egyebekben a Bizottság megjegyezte, hogy a programra vonatkozó alaprendelkezések általános és elvont módon határozták meg a mentességek kedvezményezettjeit. E rendelkezések ugyanis kapcsolt vállalkozásokból álló multinacionális csoporthoz tartozó vállalkozásokra vonatkoztak.¹²

B. A Törvényszék előtti eljárás

29. 2016. március 22-én, illetve május 25-én Belgium és a Magnetrol International egy-egy keresetet indított a vitatott határozat ellen, a Törvényszék pedig a szóbeli szakasz lefolytatása céljából egyesítette ezeket az ügyeket. Írország beavatkozó félként támogatta Belgiumot.

30. Belgium és a Magnetrol International lényegében a következő jogalapokra hivatkozott:

- a Bizottság beavatkozott a Belgiumot a közvetlen adózás területén megillető kizárólagos joghatóságba;
- a támogatási program fennállásának megállapítása téves;
- a többletnyereségre vonatkozó feltételes adómegállapítás állami támogatásnak minősítése téves, valamint a Bizottság megsértette a jogszerűség és a bizalomvédelem elvét.

¹⁰ A vitatott határozat (13) preambulumbekkezdése.

¹¹ A vitatott határozat (14) preambulumbekkezdése.

¹² Lásd a megtámadott ítélet 17. pontját.

31. A megtámadott ítélettel a Törvényszék megsemmisítette a vitatott határozatot. Jóllehet a Törvényszék mint megalapozatlant elutasította azt a jogalapot, amely szerint a Bizottság beavatkozott Belgium adóztatási joghatóságába (a megtámadott ítélet 59–74. pontja). A Törvényszék megállapította azonban, hogy a Belgium és a Magnetrol International által hivatkozott, a 2015/1589 rendelet 1. cikke d) pontjának a támogatási program állítólagos fennállását illetően való megsértésére alapított jogalapok megalapozottak (a megtámadott ítélet 75–135. pontja). Ezért nem kellett megvizsgálni az egyéb jogalapokat (a megtámadott ítélet 136. pontja).

IV. A Bíróság előtti eljárás

32. 2019. április 24-én a Bizottság fellebbezést nyújtott be a Törvényszék ítélete ellen.

33. 2019. július 18-án Belgium csatlakozó fellebbezést nyújtott be.

34. 2019. október 15-i végzéseivel a Bíróság elnöke megengedte, hogy a Soudal, az Esko-Graphics, a Flir Systems Trading Belgium, az Anheuser-Busch InBev és az Ampar, a Wabco Europe, az Atlas Copco Airpower és az Atlas Copco, valamint a Celio International a Magnetrol International támogatása végett beavatkozzon.

35. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

- helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet annyiban, amennyiben a Törvényszék megállapította, hogy a vitatott határozatban a Bizottság tévesen tekintette a többletnyereség rendszerét a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett támogatási programnak;
- az ügyet a fennmaradó jogalapok tárgyában történő határozathozatal céljából utalja vissza a Törvényszék elé;
- a költségekről egyelőre ne határozzon.

36. Belgium, a Magnetrol International és a beavatkozó felek azt kérik, hogy a Bíróság:

- utasítsa el a fellebbezést; és
- a Bizottságot kötelezze az eljárás költségeinek viselésére.

37. Csatlakozó fellebbezésében Belgium azt kéri, hogy a Bíróság:

- helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet annyiban, amennyiben a Törvényszék elutasította Belgium első jogalapját, és hozzon határozatot e jogalap tárgyában;
- egyebekben hagyja helyben a megtámadott ítéletet;
- a Bizottságot kötelezze a csatlakozó fellebbezéssel kapcsolatos költségek viselésére.

38. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a csatlakozó fellebbezést.

39. A Bizottság, Belgium, a Magnetrol International és a beavatkozó felek írásban és a 2020. szeptember 24-i tárgyaláson szóban fejtették ki álláspontjukat a fellebbezéssel kapcsolatban.¹³

V. Értékelés

A. A fellebbezés elfogadhatóságáról

40. Belgium, a Magnetrol International, a Soudal, az Esko-Graphics és a Wabco Europe szerint a Bizottság fellebbezése teljes egészében elfogadhatatlan. Egyrészt a Bizottság kérelmeit kifogásolják. Másrészt a Bizottság a tényállás újraértékelését kívánja elérni. Harmadrészt pedig a Bizottság nem fejt ki, hogy miben nyilvánul meg a Törvényszék általi téves jogalkalmazás.

1. A Bizottság kérelmeiről

41. A Magnetrol International, a Soudal, az Esko-Graphics és a Wabco Europe először is úgy véli, hogy a Bizottság kérelmei elfogadhatatlanok. A Bizottság csak az ítélet rá nézve hátrányos részének hatályon kívül helyezését kéri. A rendelkező rész megtámadott része azonban, amelyben a Törvényszék megsemmisítette a vitatott határozatot, oszthatatlan.

42. A Bíróság eljárási szabályzata 169. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezésben foglalt kérelmeknek a Törvényszék határozata rendelkező részében szereplő döntésének egészben vagy részben történő hatályon kívül helyezésére kell irányulniuk.

43. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság „helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet annyiban, amennyiben a Törvényszék megállapította, hogy a vitatott határozatban a Bizottság tévesen tekintette a többletnyereség rendszerét a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett támogatási programnak”. A Bizottság fellebbezési kérelméből e tekintetben egyértelműen kitűnik, hogy az a rendelkező részben szereplő azon döntés hatályon kívül helyezésére irányul, amellyel a Törvényszék megsemmisítette a vitatott határozatot. Ez megfelel a Törvényszék azon döntése egészben történő hatályon kívül helyezésének, amellyel a Törvényszék teljes egészükben helyt adott Belgium és a Magnetrol International kereseteinek. A Törvényszék ugyanis nem utasította el például részben ezeket a kereseteket.

44. Mivel ebből egyértelműen kitűnik, hogy a fellebbezés a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezésére irányul,¹⁴ a Bizottság kérelmei elfogadhatók e tekintetben.

2. Arról a kifogásról, hogy a Bizottság a Törvényszék által megállapított tényállás újraértékelését kívánja elérni

45. Belgium, a Soudal és az Esko-Graphics kifogásolja továbbá, hogy a Bizottság a tényállás Bíróság általi újraértékelését kéri. Fellebbezésével a Bizottság végső soron a vitatott határozat indokolását kívánja helyettesíteni.

¹³ A Celio International csak szóban fejtette ki álláspontját.

¹⁴ Lásd például: 2016. április 7-i Akhras kontra Tanács ítélet (C-193/15 P, EU:C:2016:219, 34. pont).

46. Az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének második albekezdéséből és a Bíróság alapokmánya 58. cikkének első bekezdéséből következően a fellebbezés jogkérdésekre korlátozódik. Ezért kizárólag a Törvényszék rendelkezik hatáskörrel a releváns tények megállapítására és értékelésére, valamint a bizonyítékok értékelésére. E tények és bizonyítékok értékelése tehát – az elferdítés esetét kivéve – nem minősül jogkérdésnek, amelyet mint ilyet fellebbezés keretében a Bíróságnak kellene megvizsgálnia.¹⁵

47. A Bizottság mindazonáltal éppen nem arra szorítkozik, hogy a releváns tények Törvényszék általi megállapítását és értékelését kifogásolja. Ellenkezőleg, többször is kifejti, hogy a Törvényszék elferdítette a tényeket. Ettől eltekintve a Bizottság nem a tényállással kapcsolatos kifogásokra szorítkozik, hanem – amint azt a következőkben bemutatom –¹⁶ téves jogalkalmazásra is hivatkozik.

3. A fellebbezés megfelelő indokolásáról

48. Belgium, a Soudal és az Esko-Graphics végezetül kifogásolja, hogy a Bizottság nem indokolta meg, hogy a Törvényszék mennyiben értelmezte tévesen a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontját.

49. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint többek között az eljárási szabályzat 168. cikke (1) bekezdésének d) pontjából és 169. cikkének (2) bekezdéséből következik, hogy a fellebbezésben pontosan meg kell jelölni azon határozat vitatott részeit, amelynek hatályon kívül helyezését kérik, és a kérelmet konkrétan alátámasztó jogi érveket. Az a fellebbezés, amely pusztán megismétli, vagy szó szerint átveszi a Törvényszék elé terjesztett jogalapokat és érveket, nem tesz eleget ezen indokolási követelményeknek.¹⁷

50. A Bizottság mindazonáltal a megtámadott ítélet meghatározott részeit kifogásolja, és e tekintetben konkrét pontokat jelöl meg.¹⁸ A Bizottság ezenfelül kifejti, hogy véleménye szerint a Törvényszék mennyiben alkalmazta tévesen a jogot a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában meghatározott egyes feltételek alkalmazása során.

51. A fellebbezés indokolása tehát megfelelő.

4. A fellebbezés elfogadhatóságára vonatkozó következtetés

52. Következésképpen a fellebbezés elfogadható.

¹⁵ Lásd legutóbb: 2019. november 28-i Brugg Kabel és Kabelwerke Brugg kontra Bizottság ítélet (C-591/18 P, nem tették közzé, EU:C:2019:1026, 32. pont); 2020. március 4-i Buonotourist kontra Bizottság ítélet (C-586/18 P, EU:C:2020:152, 67. pont); 2020. május 28-i Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos kontra Bizottság ítélet (C-309/19 P, EU:C:2020:401, 10. pont).

¹⁶ A jelen indítvány 58. pontja.

¹⁷ Lásd legutóbb: 2019. április 4-i OZ kontra EBB ítélet (C-558/17 P, EU:C:2019:289, 33. pont); 2020. január 15-i BS kontra Parlament végzés (C-642/19 P, nem tették közzé, EU:C:2020:32, 17. pont); 2020. szeptember 3-i ZW kontra EBB végzés (C-50/20 P, nem tették közzé, EU:C:2020:652, 15. pont).

¹⁸ Lásd a fellebbezés 17–20. pontjában szereplő áttekintést.

B. A fellebbezés megalapozottságáról

53. A Bizottság fellebbezését egy jogalap alkotja. A Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett támogatási program fogalmának értelmezése során, és elferdítette a vitatott határozatot annyiban, hogy nem került sor a támogatási program feltételeinek bizonyítására.

54. A Törvényszék álláspontja szerint a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a belga hatóságok általi nyereségkiigazítással kapcsolatos szisztematikus, a CIR 92 185. cikke (2) bekezdése b) pontjának hatályán túllépő gyakorlat támogatási programnak minősül (a megtámadott ítélet 135. pontja). A Bizottság nem vizsgálta meg valamennyi elfogadott feltételes adómegállapítási határozatot, hanem csak egy mintát azokból. A Törvényszék szerint azonban ezzel nem bizonyította, hogy a belga adóhatóságok valamennyi érintett adómegállapításban szisztematikus megközelítést alkalmaztak (a megtámadott ítélet 134. pontja).

55. A 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében a támogatási program olyan jogi aktus, amely alapján – anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség – egyedi támogatásokat lehet megítélni azon vállalkozások számára, amelyeket a jogi aktusban általános vagy elvont módon jelöltek meg.

56. E rendelet 1. cikkének e) pontja viszont úgy határozza meg az „egyedi támogatás” fogalmát, hogy az magában foglal minden olyan támogatást, amelyet nem egy támogatási program alapján ítétek oda, illetve amelyet támogatási program alapján ítétek oda, de kötelező bejelentés alá tartozik.

57. A 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett támogatási programnak ennél fogva három feltétele van: először is jogi aktusról kell szónak lennie. Másodsor, az egyedi támogatásokat további végrehajtási intézkedés nélkül kell megítélni. Harmadszor pedig, a vállalkozásoknak, amelyek számára a támogatást megítélik, általános vagy elvont módon kell megjelölve lenniük a jogi aktusban. E feltételeknek együttesen kell teljesülniük.

58. A Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy e feltételek egyike sem áll fenn. A Bizottság véleménye szerint a Törvényszék ennél fogva az 1. cikk d) pontjának mindhárom feltételét tévesen értelmezte (a jogalap első, második és harmadik része). A Bizottság fellebbezése végeredményben csak akkor lehet eredményes, ha mindhárom feltétel tekintetében ez a helyzet.

59. A jogalap negyedik és egyben utolsó része esetében viszont, amely szerint a Törvényszék ezenkívül figyelmen kívül hagyta a 2015/1589 rendelet 1. cikke d) pontjának értelmét és célját, valójában nem a jogalap önálló részéről van szó. Valamely rendelkezés értelmét és célját sokkal inkább az abban foglalt feltételek értelmezése során kell figyelembe venni. E rész vizsgálatára ezért a másik három résszel együtt kerül sor.

1. Az első feltételről: „jogi aktus” (a jogalap első része)

60. Jogalapjának első részével a Bizottság azt kifogásolja, hogy a megtámadott ítélet 78. és azt követő pontjaiban a Törvényszék tévesen értelmezte a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában meghatározott első feltételt, vagyis a „jogi aktus” fogalmát. A Törvényszék továbbá elferdítette a vitatott határozat (94)–(110) preambulumbekzdését, amikor a megtámadott ítélet 94. pontjában arra a következtetésre jutott, hogy csak a (99) preambulumbekzdésben felsorolt jogi aktusok képezik a szóban forgó program alapját.

61. A vitatott határozat (99) preambulumbekzdésében a Bizottság megállapította, hogy a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja, a 2004. június 21-i törvény indokolása, a 2006. július 4-i körlevél és a pénzügyminiszter által a CIR 92 185. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazására vonatkozó parlamenti kérdésekre adott válaszok képezik azokat a jogi aktusokat, amelyek alapján a többletnyereség adómentességét biztosítják.

62. A jogalap első része másfelől két érvre oszlik. Egyrészt a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett „jogi aktus” fogalma a Törvényszék álláspontjával ellentétben az állandó közigazgatási gyakorlatot is magában foglalhatja (erről lásd az a) pontot). Másrészt a Törvényszék figyelmen kívül hagyta, hogy a Bizottság megfelelően bizonyította is ezt az állandó közigazgatási gyakorlatot (erről lásd a b) pontot).

a) A „jogi aktus” fogalmáról

63. A Bizottság véleménye szerint a Törvényszék túlságosan megszorítóan értelmezte a jogi aktus fogalmát. A jogi aktus fogalma – a Törvényszék álláspontjával ellentétben – az állandó közigazgatási gyakorlatot is magában foglalhatja.

64. A 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett jogi aktus fogalmát tágan kell értelmezni.¹⁹ Míg csak néhány nyelvi változat utal arra, hogy jogalkotási aktusra lehet szükség,²⁰ addig a nyelvi változatok többsége²¹ alapján elegendőnek tűnik, ha – akár jogszabályban, akár más módon – jogkövetkezmény van meghatározva.²²

65. Az állami támogatások ellenőrzésének hatékony érvényesülése is a tág értelmezés mellett szól. Míg az e) pont egyedi esetekre, addig a d) pont hasonló esetek sokaságára vonatkozik. Veszélyeztetné a Bizottság munkájának hatékonyságát, ha a tagállamok megakadályozhatnák egy elvont támogatási program vizsgálatát azzal, hogy azt a jogalkotási szintről a közigazgatási szintre helyezik át. A Bizottságnak ebben az esetben minden határozattal egyesével kellene foglalkoznia, még ha azok hasonlóak is.

66. Úgy tűnik azonban, hogy a Bizottság érve a megtámadott ítélet nem teljes olvasatán alapul. Ítéletének 80. és azt követő pontjaiban a Törvényszék első lépésben azt vizsgálta, hogy a vitatott határozat (99) preambulumbekzdésében azonosított jogi aktusok képezik-e a biztosított negatív korrekciók alapját. Az ítélet 96. pontjában a Törvényszék azzal az érveléssel adott nemleges választ erre a kérdésre, hogy e jogi aktusok nem tartalmazzák a Bizottság által kifogásolt program alapelemeit. Ezt követően a 121. és azt követő pontokban a Törvényszék második lépésben megvizsgálta, hogy kétségbe vonhatják-e ezt a következtetést a Bizottság azon érvei, amelyek egy állandó közigazgatási gyakorlat fennállásán alapulnak. Ezt az állandó közigazgatási gyakorlatot a Törvényszék „szisztematikus megközelítésnek” nevezi.

67. Jóllehet a Törvényszék helyesen hivatkozik a megtámadott ítélet 79. és 122. pontjában a Németország és Pleuger Worthington kontra Bizottság ítéletre. Ezen ítélet szerint a Bizottság a támogatási program bevezetéséről szóló jogi aktus azonosításának hiányában olyan körülmények összességére támaszkodhat, amelyek alkalmasak egy támogatási program fennállására való

¹⁹ Lásd különösen az angol („act”), az olasz („atto”) és a portugál („ato”) nyelvű változatot.

²⁰ A spanyol nyelvű változatban „dispositivo”, a franciában pedig „disposition”.

²¹ A dán nyelvű változatban „retsakt”, a németben „Regelung”, a hollandban „regeling”, a svédben pedig „rättsakt”.

²² Lásd: Wathélet főtanácsnok Scuola Elementare Maria Montessori kontra Bizottság és Bizottság kontra Scuola Elementare Maria Montessori és Ferracci egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:229, 34. és azt követő pontok).

következtetésre.²³ A felek némelyikének álláspontjával ellentétben azonban a Pleuger ítéletből²⁴ nem vonható le az a következtetés, hogy valamely közigazgatási gyakorlat csak jogalkotási aktus hiányában minősülhet támogatási programnak. Igaz ugyan, hogy a Pleuger ügyben a Bíróságnak csak egy olyan helyzet tárgyában kellett döntenie, amelyben nem lehetett azonosítani a támogatási program alapját képező jogi aktust. A Bíróság azonban ezzel nem foglalt állást azon esetekkel kapcsolatban, amelyekben a közigazgatási hatóságok a szövegén túlmutatóan meghatározott módon egységesen alkalmaznak valamely jogi aktust. Ennek megfelelően a Törvényszék egyáltalán nem zárja ki a megtámadott ítélet 123. pontjában, hogy a Bizottság megállapíthatja egy támogatási program fennállását, amennyiben a szisztematikus megközelítés jellemzői megfelelnek a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában foglalt követelményeknek. A Törvényszék sokkal inkább csak azt állapította meg a 124. pontban, hogy a Bizottság nem bizonyított egy ilyen szisztematikus megközelítés révén fennálló állandó közigazgatási gyakorlatot.

68. Ennélfogva hatástalan ezen, a Bizottság által a jogalapjának első része keretében felhozott érv.

b) Az állandó közigazgatási gyakorlat bizonyításáról

69. Az tehát a meghatározó, hogy a Törvényszék – a Bizottság állításának megfelelően – tévesen alkalmazta-e a jogot akkor, amikor túlságosan magas követelményeket támasztott az állandó közigazgatási gyakorlat bizonyításával kapcsolatban. Ítéletének 134. pontjában a Törvényszék e tekintetben megállapította, hogy a Bizottság nem bizonyította a vitatott határozatban a belga adóhatóságok valamennyi érintett feltételes adómegállapítási határozatban alkalmazott szisztematikus megközelítésének fennállását.

70. Amint azt fent kifejtettem,²⁵ a tények Törvényszék általi értékelése főszabály szerint nem minősül jogkérdésnek, amelyet mint ilyet a Bíróságnak felül kellene vizsgálnia. Amennyiben azonban a Törvényszék megállapította, illetve értékelte a tényállást, az EUMSZ 256. cikk értelmében a Bíróság rendelkezik hatáskörrel a tényállás jogi minősítésének és az abból a Törvényszék által levont jogkövetkezményeknek a felülvizsgálatára.²⁶

71. A Törvényszék konkrétan úgy véli, hogy a Bizottság nem bizonyította a jogilag megkövetelt módon a szisztematikus megközelítés fennállását (a megtámadott ítélet 126. pontja). A Bizottság sem a mintájának kiválasztását, sem pedig azon okokat nem pontosította, amelyek miatt ezt a mintát a feltételes adómegállapítások összessége vonatkozásában reprezentatívnak tekintette (a megtámadott ítélet 127. pontja). A valamennyi feltételes adómegállapítás bemutatására alkalmas példák felsorolására a kiválasztásukkal és reprezentatív jellegükkel kapcsolatos indokolás nélkül került sor (a megtámadott ítélet 128. pontja).

72. Amint azt a következőkben be kell mutatni, a Bizottság egy program fennállásának bizonyítása érdekében minták vizsgálatára is szorítkozhat (erről lásd az 1) pontot). Ezért meg kell vizsgálni, hogy a Törvényszék téves jogalkalmazás nélkül kifogásolta-e a minta Bizottság általi kiválasztását (erről lásd a 2) pontot).

²³ 1994. április 13-i Németország és Pleuger Worthington kontra Bizottság ítélet (C-324/90 és C-342/90, EU:C:1994:129, 14., 15. és 23. pont).

²⁴ 1994. április 13-i Németország és Pleuger Worthington kontra Bizottság ítélet (C-324/90 és C-342/90, EU:C:1994:129, 14., 15. és 23. pont).

²⁵ A jelen indítvány 46. pontja.

²⁶ 2017. december 14-i EBMA kontra Giant (China) ítélet (C-61/16 P, EU:C:2017:968, 33. pont); 2020. február 4-i Uniwersytet Wrocławski és Lengyelország kontra REA ítélet (C-515/17 P és C-561/17 P, EU:C:2020:73, 47. pont); 2020. június 18-i Bizottság kontra RQ ítélet (C-831/18 P, EU:C:2020:481, 93. pont).

1) A támogatási program fennállásának mintával történő bizonyításáról

73. A Bizottság jellemzően egyedi támogatásként kifogásolja a feltételes adómegállapítási határozatokat.²⁷ Ez azonban nem zárja ki, hogy a Bizottság feltételes adómegállapítási határozatok esetében is bizonyíthatja a tagállami adóhatóságok állandó közigazgatási gyakorlatát. Ehhez azonban a Bizottságnak bizonyítania kell, hogy az adóhatóságok szisztematikusan járnak el.

74. A közigazgatási gyakorlat esetében egy kellően tartós és általános gyakorlatról van szó.²⁸ Az ilyen gyakorlat akkor válik állandóvá, ha azt a benyomást kelti, hogy bizonyos kategóriába tartozó eseteket minden esetben e gyakorlatnak megfelelően kezelnek.

75. Az állandó közigazgatási gyakorlat bizonyítása során fennáll természetesen némi bizonytalanság, különösen ha az állam nem fogadott el azzal kapcsolatos közigazgatási rendelkezéseket. Nem elegendő azonban a közigazgatási gyakorlat pusztán látszata. Jogszabály fennállása esetén a Bizottságnak sokkal inkább bizonyítania kell, hogy a közigazgatási gyakorlat folyamatosan túlmutatott a jogszabályban meghatározott hatáskörök pusztán gyakorlásán. Máskülönben maga a jogszabály képezne a támogatási programot.

76. A jelen ügyben a Bizottság azt rója fel Belgiumnak, hogy adóhatóságai folyamatosan tévesen alkalmazták a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontját. Ugyanis míg e rendelkezés valamely csoport két vállalkozása között létrejött megállapodások tekintetében teszi lehetővé a nyereség kiigazítását, addig a belga adóhatóságok ilyen megállapodásoktól függetlenül biztosították a mentességet.

77. A Törvényszék megállapításai szerint elegendő volt, hogy a nyereségek olyan új helyzethez kapcsolódtak, mint például a központi vállalkozás Belgiumba való áthelyezésével járó átszervezés, új munkahelyek létrehozása vagy beruházások megvalósítása.²⁹ A belga hatóságok – amint azt a Bizottság a tárgyaláson újból szemléletesen bemutatta – még népszerűsítették is a (részben a többletnyereség adómentességének is nevezett) negatív nyereségkiigazítást biztosító feltételes adómegállapítás lehetőségét.³⁰

78. Ha azonban látszólag sok határozat ugyanazon a megközelítésen és indokoláson alapul, ez állandó közigazgatási gyakorlat fennállására utal.

79. A Bizottságnak ehhez nem kell egyesével megvizsgálnia valamennyi kifogásolt határozatot, hanem az állandó közigazgatási gyakorlat bizonyítását mintára is alapozhatja.³¹ A Bizottságnak azonban alá kell támasztania, hogy mintájának kiválasztása reprezentatív. A mintának kellőképpen jelentősnek kell lennie a konkrét ügy szempontjából.³² Ehhez a minta tisztán véletlenszerűen, vagy pedig úgy is kiválasztható, hogy egy konkrét részleges felmérésből a lehető legmegbízhatóbban lehessen következtetni a teljes sokaságra.

²⁷ Lásd: a Törvényszék 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélete (T-760/15, EU:T:2019:669); a folyamatban lévő Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügy (C-885/19 P); a folyamatban lévő Írország kontra Bizottság és társai ügy (C-898/19 P); a folyamatban lévő Bizottság kontra Írország és társai ügy (C-465/20 P).

²⁸ 2004. április 29-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-387/99, EU:C:2004:235, 42. pont); 2005. április 26-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-494/01, EU:C:2005:250, 28. pont).

²⁹ A megtámadott ítélet 90. pontja, illetve a vitatott határozat (103) és (139) preambulumbekkezdése.

³⁰ A vitatott határozat 52. lábjegyzete.

³¹ Lásd: 1987. október 14-i Németország kontra Bizottság ítélet (248/84, EU:C:1987:437, 18. pont); 2017. december 20-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, 77. pont).

³² 2017. december 20-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, 77. pont).

80. Az utóbbi módszer esetében a vitatott határozatból ki kell tűnnie a minta kiválasztása szempontjából meghatározó összes paraméternek. A Bizottság által a fellebbezésében a minta reprezentatív jellegének alátámasztása érdekében felsorolt indokok utólagosak, és ezért nem vehetők figyelembe.

2) Az állandó közigazgatási gyakorlat jelen ügybeli bizonyításáról

81. Kérdéses ezáltal, hogy a Törvényszék helyesen állapította-e meg a megtámadott ítélet 126. pontjában, hogy a vitatott határozatban a Bizottság nem bizonyította megfelelően az állandó közigazgatási gyakorlat fennállását.

82. A megtámadott ítélet 127. pontjában a Törvényszék megállapítja, hogy egy, az érintett 66 határozatból összeállított, 22 feltételes adómegállapításból álló mintát vizsgált. A Bizottság azonban sem e minta kiválasztását, sem pedig azon okokat nem pontosította, amelyek miatt ezt a mintát a feltételes adómegállapítások összessége vonatkozásában reprezentatívnak tekintette. A Bizottság arra szorítkozott, hogy a vizsgált határozatokkal lefedje a kifogásolt határozatok elfogadásának időszakát.

83. A megtámadott ítélet 128. pontjában a Törvényszék kifogásolja továbbá az azzal kapcsolatos pontosítások hiányát, hogy e mintából miért az adott 6 feltételes adómegállapítást írja le a vitatott határozat összefoglaló jelleggel. A vitatott határozat azt sem támasztja alá, hogy ez a 6 feltételes adómegállapítás kellőképpen reprezentatív a 66 feltételes adómegállapítás vonatkozásában.

84. A Törvényszék álláspontjával ellentétben a vitatott határozat nem kifogásolható annyiban, amennyiben a példaként felhozott 6 feltételes adómegállapítás esetében – a Törvényszék szavaival élve – csupán „bemutatás[ra] alkalmas példák[ról]”³³ van szó. A szemléltető példák ugyanis éppen nem valamely határozatot alátámasztó indokoknak minősülnek, hanem csupán e határozat szemléltetését szolgálják.

85. Ami azonban a vitatott határozatot alátámasztó indokokat illeti, a Bizottság általi kiválasztásnak – amint azt fent kifejtettem – reprezentatívnak kell lennie. Ehhez minden olyan paramétert figyelembe kell venni, amely alapján a minta kiválasztására sor került. Ezeket átfogó értékelés útján kell értékelni.³⁴

86. A jelen esetben a Bizottság először 22-t vizsgált meg a 66 érintett feltételes adómegállapítási határozat közül, a minta tehát a határozatok 1/3-át foglalta magában. Ez a szám nem kifogásolható. Ezenkívül valamennyi határozat ugyanattól a kibocsátótól, vagyis a feltételes adómegállapításokkal foglalkozó belga hatóságtól származott.

87. Ezen túlmenően mind a 22 kiválasztott és megvizsgált feltételes határozat valamely multinacionális csoport részét képező kérelmezők javára igazította ki a nyereséget. A belga adóhatóságok ezáltal a CIR 92 185. cikkének (2) bekezdésében előírtaktól eltérően – a Bizottság szóhasználatával – fiktív módon adóztatták meg a nyereséget bizonyos vállalkozások esetében.

³³ A megtámadott ítélet 128. pontja.

³⁴ Az indokolási kötelezettséggel kapcsolatban általánosságban lásd az állandó ítélkezési gyakorlatot: 1998. április 2-i Bizottság kontra Sytraval és Brink's France ítélet (C-367/95 P, EU:C:1998:154, 63. pont); 2008. december 11-i Bizottság kontra Département du Loiret ítélet (C-295/07 P, EU:C:2008:707, 43. pont); 2016. március 10-i HeidelbergCement kontra Bizottság ítélet (C-247/14 P, EU:C:2016:149, 16. pont); 2020. június 4-i Magyarország kontra Bizottság ítélet (C-456/18 P, EU:C:2020:421, 57. pont).

88. A Bizottság végül 2004-ből, 2007-ből, 2010-ből és 2013-ből választott ki határozatokat. Jóllehet ez csak a vitatott határozat (3) preambulumbekzdéséből derül ki. Ez a preambulumbekzdés nem a vitatott határozatnak az intézkedés értékelésére vonatkozó szakaszában szerepel, hanem az eljárás bemutatására korlátozódik.

89. A vitatott határozat (59) preambulumbekzdésében szembetűnően bemutatott táblázatból kiderül azonban, hogy ez a mintában foglalt 22 határozat a kiválasztott évek összes határozatát jelenti. Mivel 2004-ben nem fogadtak el határozatot, a Bizottság a 2005. évet – az ilyen jellegű feltételes határozatok elfogadásának első évét – vette figyelembe. A megtámadott ítélet 127. pontjában a Törvényszék e tekintetben helyesen dokumentálta a Bizottság azzal kapcsolatos megállapításait, hogy ezen évek vizsgálatával azon időszak elejére, közepére és végére tért ki, amelynek során a határozatokat elfogadták.

90. A Bizottság tehát alátámasztotta a vitatott határozatban, hogy a minta összességében reprezentatív, és ennél fogva elegendő az állandó közigazgatási gyakorlat bizonyításához.

91. Ezen az a körülmény sem változtat, hogy az előzetes szakaszt követően visszavontak egyes kérelmeket. A megtámadott ítélet 112. pontja szerint 2014-ben például a kérelmeknek csak mintegy 50%-a eredményezte végül feltételes adómegállapítási határozat meghozatalát. A kérelmek másik felében nem született határozat.

92. Ez azonban nem bír jelentőséggel, mivel egyrészt a Bizottság egyáltalán nem vette fel mintájába a 2014. évet. Másrészt pedig a belga hatóságok közölték a Bizottsággal, „hogy a vitatott program bevezetése óta soha nem utasítottak el a többletnyereség adómentességét lehetővé tevő feltételes adómegállapítás iránti kérelmet”.³⁵ A Bizottság ilyen körülmények között abból indulhatott ki, hogy teljes mértékben figyelembe vette a belga adóhatóságok döntéshozatali gyakorlatát.

93. Az állami támogatások ellenőrzése keretében e tekintetben figyelembe kell venni, hogy a Bizottság rá van utalva az érintett tagállam együttműködésére. A 2015/1589 rendelet 5., 12. és 20. cikke alapján információnyújtási kérelmet intézhet a tagállamhoz. A Bizottság e tekintetben megbízhat abban, hogy a tagállam által szolgáltatott információk helyesek és hiánytalanok. Nem kell ezt meghaladóan vizsgálnia.

94. A Bizottság következőképpen megfelelően kifejtette a vitatott határozatban a minta kiválasztását, és azon okokat, amelyek miatt ezt a mintát a feltételes adómegállapítások összessége vonatkozásában reprezentatívnak tekintette. Nem kell tehát részletesen foglalkozni a Bizottság azon érvével, hogy már a vitatott határozatban az eljárást megindító határozatra való hivatkozás is elegendő az indokolási követelmények kielégítéséhez.³⁶

95. Következőképpen a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, mivel a mintát tévesen minősítette jogi szempontból nem kellőképpen reprezentatívnak, amely nem elegendő az állandó közigazgatási gyakorlat bizonyításához.

³⁵ „Kijelentjük, hogy egyetlen negatív határozat sem született”, a vitatott határozat (59) preambulumbekzdése, illetve 41. lábjegyzete.

³⁶ Nem nyilvánvaló, hogy ez a vitatott határozat kontextusához tartozik. Az eljárást megindító határozat és az elutasító határozat két, különböző szempontokból, különböző időpontokban elfogadott és eltérő bírósági felülvizsgálati mércék alá tartozó, különböző jogi aktus.

c) A jogalap első részére vonatkozó következtetés

96. Következésképpen a jogalap első része megalapozott.

2. A második feltételről: „anélkül, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség” (a jogalap második része)

97. Jogalapjának második része keretében a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában meghatározott második feltételt, vagyis hogy nincs szükség további végrehajtási intézkedésre.

98. A megtámadott ítélet 120. pontjában a Törvényszék megállapítja, hogy a Bizottság tévesen jutott arra a következtetésre, hogy a szóban forgó, a többletnyereség adómentességét célzó belga programhoz nincs szükség további végrehajtási intézkedésekre.

99. Ezt megelőzően a Törvényszék helyesen határozta meg a megtámadott ítélet 86. pontjában a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett támogatási program fennállásának azon feltételét, hogy az egyedi támogatásokat anélkül kell megítélni, hogy további végrehajtási intézkedésre volna szükség. Ehhez arra van szükség, hogy a szóban forgó támogatási program lényeges elemei a program alapjaként azonosított rendelkezésekből következzenek.

100. A Törvényszék általi – fent megállapított³⁷ – téves jogalkalmazás mindazonáltal a jogalap e része szempontjából is jelentőséggel bír. Mivel a Törvényszék nem tekintette kellőképpen bizonyítottnak a belga adóhatóságok állandó közigazgatási gyakorlatát, a végrehajtási intézkedések hiányával kapcsolatos feltételt kizárólag a nyereség kiigazításának a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontjában foglalt jogszabályi alapja szempontjából vizsgálta meg.

101. Ha a támogatási program jogszabályon alapul, e jogszabály közigazgatási hatóságok általi alkalmazása hagyományosan esetleges további végrehajtási intézkedést képez. Nem állnak azonban fenn ilyen további végrehajtási intézkedések, ha az egyedi támogatásokat a közigazgatási hatóságok egyedi döntési jogköre nélkül, pusztán a jogszabály alapján ítélik meg.

102. A megtámadott ítélet 87. pontjában a Törvényszék alapvetően helyesen állapítja meg, hogy a nemzeti hatóságok nem rendelkezhetnek „mérlegelési mozgástérrel”. Hatáskörüknek sokkal inkább a technikai alkalmazásra kell korlátozódnia. Csak így kizárt, hogy további végrehajtási intézkedések állnak fenn. Az tehát a döntő, hogy a hatóságok valódi döntéshozatali mozgástérrel vagy csak kötött döntéshozatali hatáskörrel rendelkeznek-e. Amint arra a Törvényszék a megtámadott ítélet 100. pontjában helyesen rámutat, a további végrehajtási intézkedések szükségessége szempontjából nem bír jelentőséggel, hogy az adóalanynak kérelmet kell benyújtania.

103. Ha azonban – mint a jelen esetben – egy állandó közigazgatási gyakorlat képezi a programot, rendszerint nem állnak fenn további végrehajtási intézkedések, mivel az állandó közigazgatási gyakorlatot eleve az egyedi támogatások megítélésére irányuló intézkedések összessége alkotja.

104. Állandó közigazgatási gyakorlat fennállása esetén csupán az képezhet további végrehajtási intézkedést, hogy e gyakorlat keretében egyedi döntési jogkört biztosítanak az egyes közigazgatási tisztviselőknek, amely lehetővé teszi számukra, hogy eltérjenek a tényleges gyakorlattól.

³⁷ A jelen indítvány 81. és azt követő pontjai.

105. A jelen ügyben nem ez a helyzet. Amennyiben a belga adóhatóságok a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének szövegén túlmutató módon a nyereséget egy csoporthoz nem tartozó vállalkozás nyereségével hasonlították össze, annyiban minden esetben a csoporthoz nem tartozó vállalkozás összehasonlított alacsonyabb nyereségéhez való hozzáigazításra került sor. Mivel e kiigazításra minden esetben azonos módszerrel került sor, a hatóság nem rendelkezett tehát önálló, egyedi döntéshozatali mozgástérrel.

106. A jelen esetben semmi nem utal különösen arra, hogy a belga adóhatóságok eltérően igazíthatják ki a nyereséget, ha két azonos, csoporthoz tartozó vállalkozás kér feltételes adómegállapítást, mert úgy vélik, hogy az egyik vállalkozást nagyobb kedvezményben kell részesíteni, mint a másikat.

107. E tekintetben a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor megállapította, hogy a jelen esetben további végrehajtási intézkedésekre volt szükség. Következésképpen a jogalap második része is megalapozott.

3. A harmadik feltételről: a kedvezményezettek általános vagy elvont megjelölése a jogi aktusban (a jogalap harmadik része)

108. Jogalapjának harmadik részével a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában meghatározott harmadik feltételt, vagyis a kedvezményezettek általános vagy elvont megjelölését, és elferdítette a vitatott határozat (66), (102) és (103), (109), valamint (139) és (140) preambulumbekzdését, amikor megállapította, hogy a többletnyereség mentesítése kedvezményezettjeinek meghatározásához további végrehajtási intézkedésekre volt szükség.

109. A Törvényszék a megtámadott ítélet 114–119. pontjában foglalkozik a kedvezményezettek meghatározásával. A megtámadott ítélet 119. pontjában a Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy a kedvezményezettek meghatározását szükségszerűen további végrehajtási intézkedések valósítják meg. A megtámadott ítélet 115. pontja szerint a kedvezményezetteket nem lehet kizárólag a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján azonosítani. A megtámadott ítélet 116. pontja szerint a programnak a Bizottság által a vitatott határozat (102) preambulumbekzdése szerint megállapított kedvezményezettjei a törvényben meghatározottnál konkrétabb kategóriába tartoznak. A Bizottság által azonosított egyéb jogi aktusok azonban nem nyújtanak további pontosításokat (a megtámadott ítélet 117. pontja).

110. A Törvényszék e tekintetben is tévesen alkalmazta a jogot. Jóllehet a megtámadott ítélet 115. pontjában a Törvényszék alapvetően a megfelelő mércét alkalmazza a kedvezményezetteknek a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett általános vagy elvont megjelölésével kapcsolatban. Az ilyen megjelölés akkor általános vagy elvont, ha a kedvezményezetteket azonosítani lehet további végrehajtási intézkedések nélkül, kizárólag a jogi aktus alapján.

111. Ugyanebben a pontban a Törvényszék azt is helyesen állapította meg, hogy a CIR 92 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján az adómentességben csak a „kapcsolt vállalkozásokból álló multinacionális csoporthoz” tartozó vállalkozások részesülhetnek. A Törvényszék ennyiben nem ferdtette el a vitatott határozat azonos módon megfogalmazott (109) preambulumbekzdését.

112. A megtámadott ítélet 116. pontjában azonban a Törvényszék figyelmen kívül hagyja, hogy a kedvezményezetteknek a vitatott határozat (102) preambulumbekzdésében szereplő pontosabb körülhatárolása maga is a támogatási program részét képezi.³⁸ Az, hogy a programnak a Bizottság által megállapított kedvezményezettjei eltérnek a CIR 92 182. cikkének (2) bekezdésében meghatározottaktól, egyszerűen abból a körülményből ered, hogy a Bizottság nem a CIR 92 185. cikkének (2) bekezdését minősítette támogatási programnak, hanem az állandó közigazgatási gyakorlatot.

113. A Törvényszék tehát helytelenül minősítette nem általánosnak vagy elvontnak a kedvezményezetteknek a jogi aktus – a jelen esetben az állandó közigazgatási gyakorlat – keretében történő meghatározását. Következésképpen a jogalap harmadik része is megalapozott.

4. A fellebbezés megalapozottságára vonatkozó következtetés

114. Következésképpen a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a jelen esetben nem teljesülnek a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontjában meghatározott feltételek. Ellenkezőleg, a Bizottság kellőképpen bizonyította a vitatott határozatban, hogy a multinacionális csoporthoz tartozó vállalkozások nyeresége negatív kiigazításának belga gyakorlata a 2015/1589 rendelet 1. cikkének d) pontja értelmében vett támogatási programot képez. A fellebbezés tehát megalapozott.

C. A Törvényszékhez benyújtott keresetről

115. Alapokmánya 61. cikkének első bekezdése szerint a Bíróság a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén az ügyet maga is érdemben eldöntheti, amennyiben a per állása megengedi, illetve visszautalhatja a Törvényszék elé.

116. A jelen ügyben a per állása nem engedi meg az ügy érdemi eldöntését. Ugyanis, még ha a Bíróság meg is állapítja, hogy a támogatási program fennállásának valamennyi feltétele teljesül, a Törvényszéknek meg kell még vizsgálnia, hogy állami támogatásoknak minősülnek-e a nyereség negatív kiigazítására vonatkozó feltételes adómegállapítási határozatok, és hogy az állítólagos támogatások visszatéríttetése sérti-e többek között a jogszerűség és a bizalomvédelem elvét, mert azt tévesen rendelték el.

117. A Törvényszék nem vizsgálta meg az ezzel kapcsolatos jogalapokat. A megfelelő jogalapok a jelen mintaperrel rokon felfüggesztett eljárásokban sem képezték kontradiktórius vita tárgyát a Törvényszék előtt. E jogalapok vizsgálata további pervezető intézkedés meghozatalát igényli.³⁹ Következésképpen a jogvitát határozathozatalra vissza kell utalni a Törvényszék elé.

D. A csatlakozó fellebbezés elfogadhatatlanságáról

118. Meg kell még vizsgálni, hogy elfogadható-e a Belgium által benyújtott csatlakozó fellebbezés.

³⁸ A jelen indítvány 78. pontja.

³⁹ A fordított helyzettel kapcsolatban lásd: 2020. szeptember 8-i Bizottság és Tanács kontra Carreras Sequeros és társai ítélet (C-119/19 P és C-126/19 P, EU:C:2020:676, 130. pont).

119. Az alapokmány 56. cikke második bekezdésének első mondata szerint fellebbezéssel bármelyik fél élhet, akinek indítványait egészben vagy részben elutasították. A jelen ügyben Belgium kérelme arra irányul, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a Törvényszék ítéletét annyiban, amennyiben a Törvényszék elutasította Belgium első jogalapját.

120. Még ha az eljárási szabályzat 178. cikkének (1) bekezdése szerint a csatlakozó fellebbezésben foglalt kérelmeknek „a Törvényszék határozata rendelkező részében szereplő döntésének egészben vagy részben történő hatályon kívül helyezésére kell [is] irányulniuk”, a Bíróság megállapította, hogy a fellebbezéssel kapcsolatos alapvető elvet képez, hogy a fellebbezésnek a Törvényszék határozatának rendelkező része ellen kell irányulnia, és az nem irányulhat kizárólag e határozat egyes indokainak módosítására.⁴⁰

121. Ez megfelel az eljárási szabályzat 169. cikkének (1) bekezdésében szereplő, a fellebbezésben foglalt kérelmekre vonatkozó általános rendelkezés megfogalmazásának is. Ez alapján az a fellebbezés, amely nem a megtámadott ítéletnek, azaz a rendelkező részének – akár részleges – hatályon kívül helyezésére, hanem mindössze ezen ítélet egyes indokainak módosítására irányul, elfogadhatatlan.⁴¹

122. Ennek az áll a hátterében, hogy minden fellebbezőnek érdeke kell, hogy fűződjön az eljáráshoz. Ez következik már az alapokmány 56. cikke második bekezdésének első mondatából is, és a csatlakozó fellebbezésekre is vonatkozik.

123. A jelen esetben nem áll fenn az eljáráshoz fűződő érdek. Az egyik eshetőség ugyanis az, hogy a Bíróság elutasítja a Bizottság fellebbezését, és a vitatott határozat megsemmisítése ezáltal – Belgium értelmezésének megfelelően – jogerőssé válik. A másik eshetőség pedig az, hogy a Bíróság visszautalja az ügyet a Törvényszék elé. A Törvényszéknek a tagállamok adóztatási joghatóságával kapcsolatos megállapításairól a Bíróság ez esetben csak egy további fellebbezés keretében döntene.

124. Belgium csatlakozó fellebbezése tehát elfogadhatatlan.

VI. A költségekről

125. Az eljárási szabályzat 184. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság maga hoz a jogvita kapcsán végleges határozatot, a Bíróság határoz a költségekről. Mivel a jelen ügyben nem ez a helyzet, a Bíróság a költségekről jelenleg nem határoz.

VII. Végkövetkeztetések

126. Azt javaslom a Bíróságnak, hogy a következőképpen határozzon:

1) A Bíróság a Belga Királyság csatlakozó fellebbezését mint elfogadhatatlant elutasítja.

⁴⁰ 2017. november 14-i British Airways kontra Bizottság ítélet (C-122/16 P, EU:C:2017:861, 51. pont); 2018. július 25-i Société des produits Nestlé és társai kontra Mondelez UK Holdings & Services ítélet (C-84/17 P, C-85/17 P és C-95/17 P, EU:C:2018:596, 41. pont); 2020. július 16-i Inclusion Alliance for Europe kontra Bizottság ítélet (C-378/16 P, EU:C:2020:575, 57. pont).

⁴¹ 2012. november 15-i Al-Aqsa kontra Tanács ítélet (C-539/10 P és C-550/10 P, EU:C:2012:711, 44. és 50. pont); 2018. július 25-i Société des produits Nestlé és társai kontra Mondelez UK Holdings & Services ítélet (C-84/17 P, C-85/17 P és C-95/17 P, EU:C:2018:596, 42. és 43. pont).

- 2) A Bíróság az Európai Unió Törvényszékének 2019. február 14-i Belgium és Magnetrol International kontra Bizottság ítéletét (T-131/16 és T-263/16, EU:T:2019:91) hatályon kívül helyezi.
- 3) A Bíróság az ügyet visszautalja a Törvényszék elé, hogy az hozzon határozatot a fennmaradó jogalapokról.
- 4) A Bíróság a költségekről jelenleg nem határoz.