



## Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2023. június 8.<sup>1</sup>

**C-457/21. P. sz. ügy**

**Európai Bizottság**  
**kontra**  
**Luxemburgi Nagyhercegség,**  
**Amazon.com, Inc.,**  
**Amazon EU S.à.r.l.**

„Fellebbezés – Állami támogatás – Előnyös transzferár biztosítása – Szelektív adójogi előny – A referenciarendszer meghatározása – OECD transzferár irányelvek mint referenciarendszer – A Bíróságnak a Bizottság és a Törvényszék által választott referenciarendszerhez való kötöttsége – A helyes transzferár értékelése – A tények értékelésének a jogkérdések értékelésétől való elhatárolása – Korlátozott értékelési kritérium az adójog nemzeti adóhatóságok általi esetlegesen téves alkalmazásának értékelése során – Feltételes adómegállapítás”

### I. Háttér

1. A szóban forgó fellebbezés ismét<sup>2</sup> egy feltételes adómegállapításnak az állami támogatásokra vonatkozó jog alapján történő felülvizsgálatára vonatkozik. Míg az ilyen feltételes adómegállapítások egyrészt a jogbiztonságot szolgálják, másrészt felmerül néha a látens gyanú, hogy egyes tagállamokban az adóhatóságok és az adóalanyok közötti versenyellenes összejátszáson alapulnak.

2. Itt is<sup>3</sup> transzferárakról van szó, amelyek eltérhetnek a szokásos piaci ár elvétől. 2003-ban a luxemburgi adóhatóság véleményt nyilvánított az Amazon.com tekintetében a két leányvállalat közötti jogdíj megfelelő összegéről. Ennek összege hatással van a luxemburgi székhelyű Amazon EU S.à.r.l. társaságiadó-kötelezettségére. Minél magasabb a jogdíj, annál kevesebb társasági adó fizetendő Luxemburgban. A megfelelő jogdíj megállapítása érdekében Luxemburg és az Amazon.com egy konkrét módszerben állapodott meg. A Bizottság ezt a transzferár-megállapodást támogatásnak tekintette, mivel nem felelt meg az OECD szokásos

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: német.

<sup>2</sup> Legutóbb e tekintetben lásd különösen: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859); Pikamäe főtanácsnok Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-898/19 P, EU:C:2021:1029); az Engie Global LNG Holding és társai kontra Bizottság és Luxemburg kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványom (C-454/21 P és C-451/21 P, EU:C:2023:383).

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

piaci ár elvének. A Bizottság más módszer alapján saját maga számította ki a jogdíj megfelelő összegét, és alacsonyabb összegű jogdíjat állapított meg. Mivel ez magasabb társaságiadó-terhet eredményezett volna, a feltételes adómegállapítás szelektív előnyt biztosított a jogdíjat fizető leányvállalatnak.

3. A Bizottság e támogatásról szóló határozatával szemben a Törvényszék előtt indított eljárásban a felek elsősorban az alkalmazott, illetve alkalmazandó módszer részleteiről vitatkoztak. Nem volt vita abban a kérdésben, hogy ebben az ügyben lehet-e az OECD szokásos piaci ár elve az állami támogatások ellenőrzésére alkalmazandó referenciarendszer. A Törvényszék nem tudta megállapítani a transzferárak téves meghatározását, és a szelektív előny fennállására vonatkozó bizonyíték hiánya miatt megsemmisítette ezt a határozatot.

4. A Törvényszék ezen ítéletét követően a Bíróság a Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügyben hozott ítéletében<sup>4</sup> pontosította, hogy az OECD-elvek csak akkor használhatók referenciarendszerként a szelektív előny fennállásának megállapításához, ha azokat a nemzeti jog átvette. A luxemburgi jogban nem ez a helyzet. A Bizottság mindazonáltal úgy véli, hogy a határozatának a Törvényszék általi megsemmisítése téves jogalkalmazást valósít meg. Mivel a referenciarendszert egyik fél sem vitatja, a Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügyben hozott ítélet nem befolyásolja a jelen fellebbezést. A Bizottság e tekintetben a kereseti kérelemhez kötöttség elvére hivatkozik.

5. Ha ez lenne a helyzet, felmerülne a kérdés, hogy a Bíróság milyen mértékben rendelkezik hatáskörrel a transzferár „helyes” kiszámításának felülvizsgálatára a fellebbezés keretében. A Bizottság különösen azt kifogásolja, hogy a Törvényszék bizonyos kérdéseket (az immateriális javak jogi tulajdona, a jogok és kötelezettségek szerződéses úton történő áthárítása, a közbeiktatott leányvállalatok funkcionális elemzése stb.) a Bizottságtól eltérően értékelt. A tények értékelése azonban főszabály szerint a Törvényszék hatáskörébe tartozik, és legfeljebb a tények elferdítése kifogásolható a Bírósághoz benyújtott fellebbezésben. Ezzel szemben a fellebbezés keretében a jogkérdések a Bíróság eredeti hatáskörébe tartoznak.<sup>5</sup> A jelen eset azonban azt bizonyítja, hogy ez az elhatárolás nehézségekbe ütközik a szelektív előny felülvizsgálata során. A bírósági felülvizsgálat intenzitásának korlátozása (azaz egy módosított értékelési kritérium) annyiban lehet szükséges, amennyiben a Bíróság a nemzeti adójogot a szelektív előny fennállására tekintettel értelmezi.

## II. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

6. Az uniós jogi háttér az EUMSZ 107. és azt követő cikkek képezik.

<sup>4</sup> 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859).

<sup>5</sup> Lásd: az Európai Unió Bírósága alapokmányának 58. cikke.

## B. A luxemburgi jog

7. Az 1967. december 4-i, módosított loi concernant l'impôt sur le revenu (a jövedelemadóról szóló törvény, a továbbiakban: LIR) 164. cikkének (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

## C. Az OECD-modellegetezmény és -irányelvek

8. A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (a továbbiakban: „OECD”) több, nem kötelező irányelvet dolgozott ki a nemzetközi adójogi gyakorlat területén. Különösen a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD-modellegetezmény képezi számos, OECD-tagállamok és egyre több nem tagállam közötti kétoldalú adóegyetmény alapját. A multinacionális vállalatcsoporton belüli társaságok közötti megfelelő nyereségmegosztásra vonatkozó rendelkezéseket is tartalmaz. E tekintetben a 2003 és 2014 között hatályos változatában az OECD-modellegetezmény 9. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„[Amennyiben] két 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”.

9. Az OECD ezenkívül a transzferár irányelvekben iránymutatást nyújt az adóhatóságok és a multinacionális vállalatcsoportok számára a szokásos piaci ár elvének alkalmazásáról; ezeket az irányelveket folyamatosan fejlesztik. Az itt érintett évek tekintetében az 1995. július 13-i transzferár irányelvek (a továbbiakban: 1995. évi OECD transzferár irányelvek) különös jelentőséggel bírnak.

10. Az 1995. évi OECD transzferár irányelvek 1.13. pontja a következőképpen szól:

„Ez az iránymutatás elvileg érvényes, mivel a szabad piac működésének lehető legjobb közelítését biztosítja a kapcsolt vállalkozások között megvalósuló áru- és szolgáltatástranzfer esetén. Noha nem mindig könnyű a gyakorlati alkalmazása, a multinacionális vállalatcsoportok különböző tagjai számára általában megfelelő mértékű és az adóhatóságok számára elfogadható jövedelmet indukál. Annak az adóalanynak a speciális helyzetéből következő gazdasági valóságot tükrözi, aki a kapcsolt vállalkozásokkal a tranzakciókat végrehajtja a piac rendes működését alapul véve.”

11. Az OECD transzferár irányelvek e tekintetben öt módszert írnak le a vállalatcsoporton belüli szokásos piaci ár megállapítására: i. összehasonlítható független árak módszere; ii. költség és jövedelem módszer; iii. viszonteladási árak módszere; iv. a nettó árrés tranzakciós módszere és v. a nyereségelosztás tranzakciós módszere. Általában véve az adott eset körülményeinek legmegfelelőbb transzferár-szabási módszert kell alkalmazni. Mindazonáltal nehéz esetekben, amikor egyik módszer sem megfelelő, rugalmas megközelítést kell alkalmazni a több módszerrel kapott adatok egyidejű használatához. A multinacionális vállalatcsoportok a transzferár megállapításához teljesen szabadon választhatnak az irányelvekben bemutatottaktól eltérő módszereket is, amennyiben a megállapított árak megfelelnek a szokásos piaci ár elvének.

### III. A jogvita előzményei

12. A jogvita alapja a Luxemburgi Nagyhercegség által az Amazon.com kérésére kiadott feltételes adómegállapítás, amely két, 2003-ban Luxemburgban, a luxemburgi társasági adó céljából újonnan alapított társaság társaságiadó-jogi megítélését szabályozza a 2006–2014 közötti időszakra vonatkozóan.

#### A. A feltételes adómegállapítás bemutatása

13. Ennek háttérében az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező Amazon.com, Inc. és az általa ellenőrzött vállalkozások (a továbbiakban együtt: Amazon-csoport) tevékenységének tervezett átszervezése állt. Az Amazon-csoport európai vállalatai online tevékenységeket folytatnak, többek között online kiskereskedelmi ügyleteket bonyolítanak, és különböző online szolgáltatások nyújtását végzik. E célból az Amazon-csoport több internetes oldalt működtet az Európai Unió különböző nyelvein, köztük az amazon.de, amazon.fr, amazon.it és amazon.es oldalakat.

14. 2006 májusát megelőzően az Amazon-csoport európai tevékenységeit az Egyesült Államokból irányították. Közelebbről az európai internetes oldalakon a kiskereskedelmi értékesítéssel és szolgáltatásokkal kapcsolatos tevékenységeket két, az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező vállalkozás, az Amazon.com International Sales, Inc. (a továbbiakban: AIS) és az Amazon International Marketplace (a továbbiakban: AIM), valamint más, Franciaországban, Németországban és az Egyesült Királyságban letelepedett vállalkozások működtették.

15. Ez a 2006-ban végrehajtott átszervezés két, Luxemburgban székhellyel rendelkező társaság létrehozása köré szerveződött. Közelebbről egyrészt az Amazon Europe Holding Technologies SCS-ről (a továbbiakban: LuxSCS), egy luxemburgi betéti társaságról (Société en Commandite Simple) – amelynek tagjai amerikai vállalkozások voltak –, másrészt pedig az Amazon EU S.à.r.l.-ről (a továbbiakban: LuxOpCo) volt szó.

16. A LuxSCS először több megállapodást kötött az Amazon-csoport egyes egyesült államokbeli vállalkozásaival, nevezetesen:

- az előzőleg már létező szellemi tulajdonjogokra vonatkozó licenciamegállapodásokat és átruházási megállapodásokat (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, a továbbiakban együtt: belépési megállapodás) az Amazon Technologies, Inc.-vel (a továbbiakban: ATI), az Amazon-csoport Egyesült Államokban székhellyel rendelkező jogalanyával;
- egy 2005-ben az ATI-vel és az A 9.com, Inc.-vel, az Amazon-csoport egyesült államokbeli székhelyű vállalkozásával kötött költségmegosztási megállapodást. A belépési megállapodás és a költségmegosztási megállapodás alapján a LuxSCS megszerezte az A 9.com és az ATI tulajdonában lévő és általuk fejlesztett bizonyos szellemi tulajdonjogok és a „származékos művek” hasznosításának jogát. A költségmegosztási megállapodás által érintett immateriális eszközök lényegében a szellemi tulajdonjogok három kategóriáját foglalták magukban, mégpedig a technológiát, a vevőadatokat és a védjegyeket. A költségmegosztási megállapodás és a belépési megállapodás értelmében a LuxSCS az immateriális eszközöket allicensia keretében is átruházhatta, többek között európai internetes oldalak üzemeltetése céljából. E jogok ellenértékeként a LuxSCS-nek belépési díjakat kellett fizetnie, valamint éves szinten

részt kellett vállalnia a költségmegosztási megállapodás fejlesztési programjához kapcsolódó költségekből.

17. Másodszer a LuxSCS a maga részéről a fent említett immateriális eszközökre vonatkozó licenciamegállapodást (a továbbiakban: licenciamegállapodás) kötött a LuxOpCo-val, amely 2006. április 30-án lépett hatályba. Ennek értelmében a LuxOpCo licencivevőként megszerezte az immateriális eszközök használatának jogát a LuxSCS részére fizetendő díj (a továbbiakban: díj) ellenében.

18. Végül a LuxSCS licenciamegállapodást és átruházási megállapodást kötött szellemi tulajdonjogokról az Amazon.co.uk Ltd., az Amazon.fr S.à.r.l. és az Amazon.de GmbH társaságokkal, amelynek értelmében a LuxSCS megkapott bizonyos védjegyeket és szellemi tulajdonjogokat az európai weboldalakon.

19. 2003-ban az Amazon.com megfelelő feltételes adómegállapítást kért. Ez a LuxOpCo által a LuxSCS-nek 2006. április 30-tól fizetendő díj mértékének kiszámítására vonatkozott, és egy transzferárazási jelentésen alapult. E jelentés szerzői lényegében a transzferárak megállapításának olyan módszerét javasolták, amely álláspontjuk szerint lehetővé teszi azon társaságiadó-kötelezettség meghatározását, amelyet a LuxOpCo-nak Luxemburgban kellett teljesítenie. Az Amazon.com különösen annak megerősítését kérte, hogy a licenciamegállapodás alapján fizetendő éves díj mértékének meghatározása céljából a transzferárra vonatkozó megállapodás a LuxOpCo számára „megfelelő és elfogadható nyereséget” biztosít a transzferárra vonatkozó politika, valamint a LIR 56. cikke és 164. cikkének (3) bekezdése tekintetében. A LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetendő díj kiszámításának a módszerét a kérelemben a következőképpen írták le:

„1. kiszámolni és a LuxOpCo-hoz rendelni a »LuxOpCo hozamot«, ami a legkisebb összeggel egyenlő a) a vizsgált évben az EU-ra vonatkozóan a LuxOpCo által viselt összes működési költség [bizalmas]%-a és b) az ugyanezen évben az európai weboldalaknak köszönhetően az EU-ban elért üzemeltetési eredmény között;

2. a licencdíj az EU-ban elért üzemeltetési eredmény a LuxOpCo hozamával csökkentve, de nem lehet nullánál kisebb érték;

3. az éves díj mértéke egyenlő a licencdíjat az adott évben az EU-ban elért összes forgalommal elosztva kapott összeggel;

4. az előzőek ellenére a LuxOpCo hozamának összege évtől függetlenül az EU-ban elért forgalom 0,45%-ánál nem alacsonyabb és a 0,55%-ánál nem magasabb;

5. a) ha a LuxOpCo 1. lépésben meghatározott hozama alacsonyabb, mint az EU-ban elért forgalom 0,45%-a, akkor a LuxOpCo hozamát kiigazítják annak érdekében, hogy elérje az alacsonyabb összeget i. az EU-ban elért forgalom vagy kamatfizetés és adózás előtti eredmény 0,45%-a és ii. az EU-ban elért, kamatfizetés és adózás előtti eredmény közül;

b) ha a LuxOpCo 1. lépésben meghatározott hozama meghaladja az EU-ban elért forgalom 0,55%-át, a LuxOpCo forgalmát kiigazítják, hogy elérje az alacsonyabb összeget az i. EU-ban elért forgalom 0,55%-a és ii. az EU-ban elért, kamatfizetés és adózás előtti eredmény közül.”

20. Ezenkívül az Amazon.com a LuxSCS, az Egyesült Államokban működő tagjai, valamint az e szerkezetben kifizetett osztalékok adóügyi kezelésének a megerősítését kérte a luxemburgi adóhatóságtól. A levélből kitűnt, hogy a LuxSCS mint Société en Commandite Simple (betéti társaság) nem rendelkezik tagjaitól elkülönülő saját adóalanyisággal, és következésképpen nem tartozik sem a társasági adó, sem pedig a vagyoadó hatálya alá Luxemburgban.

21. A luxemburgi adóhatóság 2003 novemberében feltételes adómegállapítási határozattal jóváhagyta ezt az értékelést és ezt a számítást.

## **B. Az eljárás és a Bizottság határozata**

22. 2014. június 24-én az Európai Bizottság információkat kért a Luxemburgi Nagyhercegségtől az Amazon-csoportnak biztosított feltételes adómegállapításokra vonatkozóan. 2014. október 7-én a Bizottság közzétette azon határozatát, hogy az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást indít.

23. Az ily módon megindított vizsgálat keretében a Bizottság különböző információkat kért a Luxemburgi Nagyhercegségtől és az Amazon.comtól. Az információkérésekre adott válaszok keretében az Amazon.com benyújtotta a United States Tax Court (az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága) 2017. március 23-i véleményének másolatát, amelyet az az Internal Revenue Service (a szövetségi kormány adóhatósága, Egyesült Államok, IRS) által a fenti 16. pontban említett megállapodásokhoz kapcsolódó kifizetések összegével kapcsolatban benyújtott keresettel összefüggésben szolgáltatott.

24. Ezenfelül az Amazon.com benyújtott a Bizottsághoz egy új, 2017-es transzferárazási jelentést, amelynek célja annak utólagos vizsgálata volt, hogy a LuxOpCo által a LuxSCS részére a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alapján fizetett díj megfelel-e a szokásos piaci ár elvének.

25. 2017. október 4-én a Bizottság elfogadta a Luxemburg által az Amazon javára végrehajtott SA.38944. (2014/C., korábbi 2014/NN.) számú állami támogatásról szóló (EU) 2018/859 határozatot (a továbbiakban: vitatott határozat).<sup>6</sup>

26. E határozat 1. cikke részben a következőképpen szól:

„Egyrészt a [szóban forgó] feltételes adómegállapítás, amely révén a Luxemburgi Nagyhercegség jóváhagyta [a] [...] transzferárképzési módszert, [a LuxOpCo] számára ily módon lehetővé téve, hogy a 2006–2014 közötti időszakban Luxemburgban meghatározza a társasági jövedelmek terhelő adókötelezettségét, másrészt az említett határozaton alapuló, társasági jövedelmekre vonatkozó éves adóbevallás utólagos elfogadása [...] állami támogatásnak minősül [...]”

27. Ennek során a Bizottság megállapította, hogy amennyiben valamely feltételes adómegállapítás – megalapozatlanul – olyan eredményt hagy jóvá, amely nem megbízható módon tükrözi azt az eredményt, amelyre az általános adórendszer szokásos alkalmazása vezetne, az a határozat szelektív előnyt biztosíthat a kedvezményezett számára. E szelektív bánásmód révén a szóban forgó adófizetőnek a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest kevesebb adót kell fizetnie. A Bizottság azt is megállapította, hogy a jelen ügyben a szóban forgó feltételes

<sup>6</sup> HL 2018. L 153., 1. o.

adómegállapítás szelektív előnyt biztosított a LuxOpCo számára azáltal, hogy csökkentette az általa Luxemburgban fizetendő társasági adót. E következtetés egy fő és három másodlagos megállapításon alapul.

28. A vitatott határozat 9.2.1. szakaszában a Bizottság úgy vélte, hogy a feltételes adómegállapítási határozat eltért a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésétől. Egy olyan transzferárra vonatkozó megállapodás jóváhagyása, amely a LuxOpCo számára kizárólag az úgynevezett „gyakori” funkciókért biztosított díjazást, és amely a LuxOpCo által e díjazáson felül elért teljes nyereséget díj formájában a LuxSCS-nek juttatta, nem felel meg a szokásos piaci feltételek elvének.

29. A Bizottság szerint ugyanis az összehasonlítható független árak módszere helyett az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer lett volna a legalkalmasabb transzferárazási módszer a LuxOpCo által a hasznosítási megállapodás alapján fizetendő díj értékeléséhez. Úgy ítélte meg, hogy az egyedi és értékes funkciókat ellátó fél a LuxOpCo, nem pedig a LuxSCS volt. Következésképpen az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából tesztelendő félnek a LuxSCS-nek, nem pedig a LuxOpCo-nak kellett volna lennie. Ez alacsonyabb díjat, következésképpen pedig magasabb társaságiadó-terhet eredményezett volna a LuxOpCo számára.

30. A vitatott határozatnak „A gazdasági előny meglétének másodlagos megállapítása” című 9.2.2. szakaszában a Bizottság bemutatta az előnyre vonatkozó alternatív megállapítását, amely szerint, még ha feltételezzük is, hogy a LuxSCS funkcióinak a 2003. évi transzferárazási jelentésben elvégzett elemzése helyes lett volna, a szóban forgó feltételes adómegállapítás által jóváhagyott transzferár-képzési módszer mindenféleképpen olyan helytelen módszertani döntéseken alapult, amelyek eredménye eltért a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésétől. Ennyiben a Bizottság három különálló másodlagos megállapítást tett.

31. Első másodlagos megállapítása keretében a Bizottság azt állította, hogy a LuxOpCo-t tévesen tekintették úgy, mint amely kizárólag „rendes” ügyviteli feladatokat lát el, és hogy a nyereségmegosztás módszerét (a hozzájárulások elemzésével) kellett volna alkalmazni. Második másodlagos megállapítása keretében a Bizottság megállapította, hogy téves volt a működési költségek kiválasztása nyereségmutatóként. Az előnyre vonatkozó harmadik másodlagos megállapítása keretében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az Unióban elért forgalom 0,55%-os felső határának megállapítása nem megfelelő.

### **C. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet**

32. A Törvényszék Hivatalához 2017. december 14-én benyújtott keresetlevélben a Luxemburgi Nagyhercegség előterjesztette a keresetet a T-816/17. sz. ügyben.

33. A Törvényszék Hivatalához 2018. május 22-én benyújtott keresetlevélben az Amazon EU és az Amazon.com (a továbbiakban együtt: Amazon) előterjesztették a keresetet a T-318/18. sz. ügyben.

34. A Törvényszék Hivatalához 2018. április 16-án benyújtott beadványában Írország kérte, hogy a T-816/17. sz. ügybe a Luxemburgi Nagyhercegség kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson. 2018. május 29-i végzésével a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott Írország beavatkozási kérelmének.

35. A Törvényszék a T-816/17. és a T-318/18. sz. ügyet a szóbeli szakasz lefolytatása és később az ítélelhozatal céljából egyesítette.

36. A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon több, egymást többnyire átfedő jogalapra alapította keresetét. A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon lényegében a Bizottságnak a LuxOpCo számára nyújtott, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállására vonatkozó megállapítását vitatta. Ennek során vitatták a Bizottságnak a LuxOpCo részére nyújtott, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett adóelőny fennállására vonatkozó másodlagos megállapításait is. Különösen a Bizottságnak a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektivitására vonatkozó megállapításait és másodlagos megállapításait vitatták. Itt a Luxemburgi Nagyhercegség arra is hivatkozott, hogy a Bizottság megsértette a tagállamok közvetlen adóztatás területén fennálló kizárólagos hatáskörét. Különösen azt vitatták, hogy a 2017. évi OECD-irányelvek, ahogyan azokat a Bizottság a vitatott határozat elfogadásakor használta, relevánsak lennének a jelen ügyben.

37. Beavatkozási beadványában Írország többek között az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a megsértésére hivatkozik, amennyiben a Bizottság nem bizonyította a LuxOpCo javára nyújtott előny fennállását és az intézkedés szelektivitását, valamint az EUSZ 4. és EUMSZ 5. cikk megsértésére, amennyiben a Bizottság kerülő úton történő adóharmonizációt hajtott végre.

38. A megtámadott ítéletben a Törvényszék helyt adott a keresetnek, és megsemmisítette a vitatott bizottsági határozatot. Ugyanakkor a megtámadott ítélet 133. és azt követő pontjaiban a Törvényszék mint elfogadhatatlant elutasította Írország azon érvét, amely szerint a Bizottság az OECD-irányelvekkel összhangban a luxemburgi jogban nem szereplő szokásos piaci ár elvét alkalmazta, azzal az indokkal, hogy Írország érvelésének semmi köze nincs a Luxemburgi Nagyhercegség által a jogalapjaiban kifejtett megfontolásokhoz.

39. Írország érvei lényegében a Bizottság által a Luxemburgi Nagyhercegséget terhelő, a szokásos piaci ár elvének alkalmazására vonatkozó kötelezettséget illetően hivatkozott jogalapra vonatkoznak. Írország tehát ezen, a Bizottság által a vitatott határozatban alkalmazott elvnek a jogforrásait vitatja. Ráadásul Írország érvei ezen elv tartalmának értelmezésére vonatkoznak, nem pedig annak valamely transzferár-meghatározási módszer útján történő alkalmazására. A Luxemburgi Nagyhercegség első jogalapja azonban nem arra a kérdésre vonatkozik, hogy mi az említett elv jogforrása, ahogy ezen elv értelmezésével kapcsolatos kérdésekre sem.

#### **IV. A Bíróság előtti eljárás**

40. 2021. július 27-án a Bizottság a Törvényszék ítélete ellen benyújtotta a jelen fellebbezést. A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

- helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszéke (hetedik kibővített tanács) T-816/17. és T-318/18. sz., Luxemburg és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2021. május 12-én hozott ítéletét (EU:T:2021:252);
- utasítsa el a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalapot, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett második, negyedik, ötödik és nyolcadik jogalapot;
- utalja vissza az ügyet az Európai Unió Törvényszéke elé a még el nem bírált jogalapok újbóli elbírálása céljából;
- másodlagosan az ügy érdemében hozzon jogerős ítéletet a Bíróság alapokmánya 61. cikkének értelmében;



– amennyiben az ügyet visszautalja a Törvényszék elé, a költségekről egyelőre ne határozzon, vagy amennyiben az ügyben jogerős ítéletet hoz, Luxemburgot, az Amazon EU-t és az Amazon.com-ot kötelezze az eljárás költségeinek viselésére.

41. Luxemburg, az Amazon EU és az Amazon.com azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezést, és kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére. Luxemburg másodlagosan azt kéri, hogy a Bíróság utalja vissza az ügyet az Európai Unió Törvényszéke elé.

42. A Bíróság előtt Írország kivételével valamennyi érdekelt fél írásbeli észrevételeket nyújtott be a Bíróság által feltett kérdésekre vonatkozóan, és 2023. március 16-án Írország részvételével szóbeli észrevételeket terjesztett elő a fellebbezéssel kapcsolatban.

## V. A jogkérdésről

43. Fellebbezésének alátámasztása érdekében a Bizottság két jogalapra hivatkozik. Az első jogalap a vitatott határozatban megállapított előnynek a megtámadott ítélet 162–297. pontjában foglalt kifogásolását támadja. A Törvényszék egyrészt tévesen alkalmazta a szokásos piaci ár elvét, amikor a Bizottság funkcionális elemzését tévesnek találta. Másrészt a Törvényszék tévesen kifogásolta a megfelelő díjnak a vitatott határozatban való kiszámítását.

44. Második jogalapjával a Bizottság a határozatban másodlagosan megállapított előnynek a megtámadott ítélet 314–538. pontjában való elutasítását támadja. Itt a Törvényszék egyrészt tévedett az előny bizonyítására vonatkozó követelményeket illetően. Másrészt tévesen alkalmazta a szokásos piaci ár elvét, és ezenkívül a szelektív előny fennállásának tagadása érdekében olyan saját érveket sorolt fel, amelyeket a felperesek nem terjesztettek elő.

45. E jogalapok fényében az első felmerülő kérdés az, hogy a Bíróságnak foglalkoznia kell-e a jogdíj „helyes” transzferárának az OECD szokásos piaci ár elvével összhangban történő kiszámításának részleteivel. Ez azt feltételezné, hogy ezek az elvek képezik a vonatkozó referenciarendszert, ami a Bíróság Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügyben hozott ítélete<sup>7</sup> óta kérdéses (lásd: A.1.b.3. pont). A „helyes” transzferár kiszámításának részleteivel azonban akkor kellene foglalkoznia, ha az alkalmazandó referenciarendszer kérdése itt már nem merül fel, mivel a Törvényszék előtti eljárásban e tekintetben nem terjesztettek elő megfelelő jogalapot (lásd: A.1.b.2. pont).

46. Abban az esetben, ha az 1995. évi OECD transzferár irányelveket is be kellene vonni, tisztázni kell, hogy a Bíróság a fellebbezés során milyen mértékben vizsgálhatja felül a transzferárnak a Törvényszék által alkalmazott „helyes” kiszámítását. E tekintetben különbséget kell tenni a tények értékelése és a jogkérdések értékelése között is (lásd: A.2.b.1. pont). A nemzeti adójog alkalmazásának értékelése szempontjából a releváns értékelési kritérium is jelentőséggel bír (lásd: A.2.b.2. pont). Ezek a kérdések a fellebbezés második jogalapját is érintik (lásd: B. pont).

<sup>7</sup> 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859).

## **A. Az első jogalapról: a vitatott határozatban megállapított, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti előny téves kifogásolása**

### ***1. A támogatás (szelektív előny) fennállásáról***

47. Első jogalapjával a Bizottság arra hivatkozik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 162–297. pontjában tévesen kifogásolta a Bizottság azon megközelítését, amely szerint a LuxOpCo egyedi és értékes feladatokat lát el, így a LuxSCS részére teljesített díjak túlzóak voltak. E tekintetben a Törvényszék tévesen alkalmazta a szokásos piaci ár elvét, és ennél fogva tévesen semmisítette meg a vitatott határozatot.

48. Végeredményben a Bizottság azt rója fel a Törvényszéknek, hogy Luxemburg és az Amazon álláspontjával összhangban úgy ítélte meg, hogy a feltételes adómegállapítások nem minősülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak.

#### ***a) A Törvényszék megállapításai***

49. A megtámadott ítélet 296. pontjában a Törvényszék azzal indokolta a támogatás fennállásának hiányát, hogy a Bizottság nem bizonyította szelektív előny fennállását. Az előnyre vonatkozó fő megállapításban hivatkozott tényezők tehát nem teszik lehetővé annak megállapítását, hogy a LuxOpCo adóterhét mesterségesen csökkentették a díj túlértékelése miatt. A LuxOpCo által a LuxSCS-nek fizetett megfelelő díjnak Luxemburg által alkalmazott kiszámítása jogilag nem kifogásolható. Luxemburg helyesen alkalmazta a vonatkozó OECD-irányelveket.

50. A Törvényszék e tekintetben a 137. pontban megállapította, hogy a jelen ügyben alkalmazandó szokásos piaci ár elve levezethető LIR 164. cikkének (3) bekezdéséből. E körülmény kitűnik a vitatott határozat (241) preambulumbekkezdéséből, anélkül hogy e következtetést a felek vitatták volna.

51. A 154. pontban a Törvényszék megállapította, hogy Bizottság a szelektív előny fennállására vonatkozó értékeléseit alapíthatta az 1995. évi OECD-irányelvekre. Ezzel szemben a 2017. évi OECD-irányelveket, amelyek akkor még nem voltak hatályban, a határozatban foglaltaktól eltérően nem lehetett volna alkalmazni. A Törvényszék a 162. és azt követő pontokban azt is megállapította, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban választott, üzleti nettó nyereségen alapuló módszer és annak a LuxSCS-re történő alkalmazása téves.

52. Végeredményben a Luxemburg és az Amazon által előterjesztett, a szelektív előny fennállásának vitatására irányuló jogalapok vizsgálata során a Törvényszék megállapította, hogy a LIR – 1995. évi OECD-irányelvekkel összefüggésben értelmezett – 164. cikkének (3) bekezdése képezi azt a releváns referenciarendszert, amelyre a Bizottság támaszkodott. E referenciarendszer alkalmazásával arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság a LuxSCS-re alkalmazott, üzleti nettó nyereségen alapuló módszer kiválasztásakor a határozatában tévesen állapította meg a szelektív előny fennállását.

## b) Értékelés

### 1) Szelektív előny megléte

53. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti „állami támogatásnak” minősítés megköveteli, hogy először is állami vagy állami forrásból történő beavatkozásról legyen szó. Másodszer, e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor, a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie.<sup>8</sup>

54. A jelen ügyben kizárólag a szelektív előny fennállása problematikus. Az adóügyi intézkedések esetében a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően a szelektivitást több szakaszban kell meghatározni. Ennek kapcsán első lépésben az érintett tagállamban érvényes általános vagy „normál” adószabályozást (az úgynevezett referenciarendszert) kell meghatározni.<sup>9</sup> Ebből az általános vagy „normál” adórendszerből kiindulva második lépésben azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér-e az említett általános rendszertől, mivel különbséget tesz az ezen általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között.<sup>10</sup> Ha a „normál adóztatástól” való eltérés megállapításra került, az utolsó lépés annak vizsgálata, hogy indokolt-e az eltérés.

55. A referenciarendszer meghatározása során kiindulópont mindig csak az egyes nemzeti jogalkotók arra vonatkozó döntése lehet, hogy mit tekintenek normál adóztatásnak. Ezért az adóterhekkel kapcsolatos alapvető döntések, különösen az adózási technikára vonatkozó döntések, de az adózás célkitűzései és elvei is a tagállamok hatáskörébe tartoznak.<sup>11</sup> Így sem a Bizottság, sem a Bíróság nem mérheti a nemzeti adójogszabályokat egy ideális vagy fiktív adórendszerhez.<sup>12</sup> Azokon a területeken kívül, amelyeken az uniós adójog harmonizáció tárgyát képezi, az érintett tagállam állapítja meg a saját hatásköreinek gyakorlása révén és az adóztatási autonómiájának tiszteletben tartásával az adó azon alapvető jellemzőit, amelyek meghatározzák a referenciarendszert vagy a „normál” adószabályozást, amely alapján a szelektivitásra vonatkozó feltételt elemezni kell.<sup>13</sup>

<sup>8</sup> 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetéseképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 82. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. pont).

<sup>9</sup> 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. és 55. pont).

<sup>10</sup> 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).

<sup>11</sup> Pikamäe főtanácsnok Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 60. és azt követő pontok); lásd még: a Fossil (Gibraltár) ügyre vonatkozó indítványom (C-705/20, EU:C:2022:181, 57. pont); a Bizottság kontra Lengyelország ügyre vonatkozó indítványom (C-562/19 P, EU:C:2020:834, 39. pont); a Bizottság kontra Magyarország ügyre vonatkozó indítványom (C-596/19 P, EU:C:2020:835, 43. pont).

Helybenhagyta: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73. pont), 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltár) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 59. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. és 39. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44. és 45. pont).

<sup>12</sup> Pikamäe főtanácsnok Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 64. pont). Ugyanebben az értelemben továbbá: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 74. pont – ebből következik, hogy a közvetlen adózás területén a referenciarendszer meghatározásakor kizárólag az érintett tagállamban alkalmazandó nemzeti jogot kell figyelembe venni).

<sup>13</sup> Lásd ebben az értelemben: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. és 39. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44. és 45. pont).

56. E referenciarendszer meghatározása képezi a szelektivitás értékelésével összefüggésben elvégzendő összehasonlító elemzés kiindulópontját. Ennélfogva az e meghatározás során elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitásra és ennélfogva az EUMSZ 107. cikk értelmében vett támogatásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét.<sup>14</sup> Következésképpen a Bizottság fellebbezése csak akkor lehet sikeres, ha a Törvényszék tévesen állapította meg a támogatás fennállásának a hiányát, holott a Bizottság által használt referenciarendszer volt a helyes (lásd: A.1.b.3. pont). Ugyanez lenne a helyzet, ha a Bíróságot kötné a Törvényszék által elfogadott és helyesnek ítélt referenciarendszer (lásd mindjárt: A.1.b.2. pont).

## 2) A referenciarendszernek a fellebbezésben való felülvizsgálata

57. Először azt kell tisztázni, hogy referenciarendszernek a vitatott határozatban való esetlegesen téves meghatározása hatással lehet-e a Törvényszék ítéletére. A Bizottság erre nemleges választ ad, mivel sem Luxemburg, sem az Amazon nem kérdőjelezte meg a referenciarendszer meghatározását a kereseteikben. A Törvényszék ugyancsak a Bizottság által használt referenciarendszerből indult ki. Következésképpen a Bíróság már nem kifogásolhatja a referenciarendszer megválasztását. Ezen érvelésnek azonban nem lehet helyt adni.

58. Mind az Írország által támogatott Luxemburg, mind az Amazon vitatta a szelektív előny meglétét, és így megkérdőjelezte a vitatott határozat jogszerűségét az állami támogatásnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti objektív fogalma fényében. A Törvényszék ezt követően a szelektív előny bizonyításának hiánya miatt semmisítette meg a határozatot. A Bizottság tehát a támogatás e fogalmának téves értelmezése miatt támadja meg a határozat megsemmisítését.

59. E megsemmisítés azonban csak akkor téves, ha a vitatott határozat helyesen állapította meg a szelektív előny fennállását. Ebben az esetben a Törvényszék ezzel ellentétes ítéletét hatályon kívül kellene helyezni. E megállapítás jogszerűsége és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett tiltott támogatás megléte megállapításának jogszerűsége azonban – a fenti 56. pontban leírtak szerint – szükségszerűen feltételezi a referenciarendszer helyes meghatározását. E meghatározás nélkül nem lehetséges az előny szelektivitása értékelésének feltételét képező összehasonlító elemzés. Az a kérdés, hogy a vitatott határozatban helyesen határozták-e meg a referenciarendszert, elválaszthatatlanul összefügg a szelektív előny meglétének kérdésével. E kérdés tehát elengedhetetlen feltételként a fellebbezés keretében szintén felülvizsgálendő jogkérdésnek minősül.

60. Luxemburg és az Amazon a szelektív előny fennállásának hiányára hivatkozva megkérdőjelezte a vitatott határozat jogszerűségét. A referenciarendszernek a határozatban történt megállapítását nem lehet elszigetelten vizsgálni. Nem emelkedhetett külön jogerőre sem, és így nem kerülheti el az uniós bíróságok utólagos felülvizsgálatát. Ezen azon körülmény sem változtat, hogy sem Luxemburg, sem az Amazon nem támadta meg kifejezetten a Bizottság által használt referenciarendszert. Ellenkezőleg, a szelektív előny fennállása ellen irányuló jogalapjaikkal a felperesek egyidejűleg a szelektív előny fennállásának megállapításához szükséges

<sup>14</sup> 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71. pont); 2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

valamennyi feltételt is vitatták. Ez magában foglalja a helyesen meghatározott referenciarendszert is, mivel ellenkező esetben – amint azt a Bíróság már több alkalommal megállapította<sup>15</sup> – a szelektív előny vizsgálata *önmagában* téves.

61. Ezen oknál fogva annak sincs jelentősége, hogy a megtámadott ítélet 136. és azt követő pontjaiban a Törvényszék pusztán formai okok miatt mint elfogadhatatlanokat elutasította a beavatkozó Írország érveit. Írország a referenciarendszerre összpontosított. Igaz, hogy Írország nem támadta meg ezt az elutasítást. A megfelelő referenciarendszer kérdése azonban elengedhetetlen feltételként a szelektív előny fennállásának a többi fél (Luxembourg és az Amazon) által felvetett kérdéskörébe tartozik.

62. Ellentétben azzal, amit a Bizottság a Bíróság írásbeli kérdéseire adott válaszában állít,<sup>16</sup> ez nem ellentétes a kereseti kérelemhez kötöttség elvével sem. A vitatott határozatnak a referenciarendszer téves megválasztása miatti megsemmisítése nem terjeszkedik túl a kereseti kérelmeken. Ezek pontosan erre a megsemmisítésre irányultak a szelektív előny fennállásának a hiánya miatt. Ugyanez vonatkozik a fellebbezésre is, mivel a Bizottság úgy véli, hogy a Törvényszék tévesen adott nemleges választ a szelektív előny fennállására.

63. E tekintetben a Bíróság itt először azt vizsgálhatja (és kell is vizsgálnia), hogy a Törvényszék és a Bizottság által alkalmazott referenciarendszer helyesen került-e meghatározásra, és hogy – ahogyan azt a Törvényszék is megállapította – ebből valóban nem származott-e szelektív előny. Ha nem ez a helyzet, akkor a Bíróság végső soron nem mondhatja ki, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot.

64. Lehetséges, hogy a Törvényszék okfejtése volt téves, ebben az esetben az eredmény mégis helyes marad, így a hiba semmiképp sincs hatással a Törvényszék határozatának rendelkező részére.<sup>17</sup> Ha a Törvényszék ítéletének indokolása sérti az uniós jogot, de az ítélet rendelkező része egyéb jogi indokok miatt megalapozottnak bizonyul, az ilyen jogsértés nem eredményezheti a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezését. Ebben az esetben csak az indokolást kell megváltoztatni.<sup>18</sup>

### 3) A helyes referenciarendszer megválasztásáról

65. Ezért tisztázni kell, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban használt referenciarendszer helyesen lett-e kiválasztva.

66. A vitatott határozat (241) preambulumbekkezdésében a Bizottság a LIR – 2016 végéig a szokásos piaci ár elvét rögzítő – 164. cikkének (3) bekezdését azonosította a releváns nemzeti jogi keretként. Mivel ez nem tesz különbséget nemzetközi és nemzeti ügyletek között, ki kell jelenteni, hogy a transzferárra vonatkozó luxemburgi szabályok megfelelnek az OECD transzferár irányelveknek, még akkor is, ha a LIR 164. cikkének (3) bekezdése nem hivatkozik kifejezetten

<sup>15</sup> 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71. pont); 2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

<sup>16</sup> A 2023. február 22-i beadvány 24. pontja.

<sup>17</sup> 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet (C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 65. pont).

<sup>18</sup> Így kifejezetten: 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet (C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 118. pont); lásd ebben az értelemben: 2008. szeptember 9-i FIAMM és társai kontra Tanács és Bizottság ítélet (C-120/06 P és C-121/06 P, EU:C:2008:476, 187. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). E tekintetben lásd még: a Telefónica kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványom (C-274/12 P, EU:C:2013:204, 16. pont).

ezekre az irányelvekre. Ugyanakkor az ott szereplő lábjegyzetben a Bizottság a vitatott határozat (294) preambulumbekzdésére hivatkozik, amely Luxemburg azon álláspontját ismerteti, hogy a luxemburgi jogban nem szerepel semmilyen hivatkozás az 1995. évi OECD transzferár irányelvekre. Ellenkezőleg, akkoriban a transzferárakra vonatkozó nemzeti szabályokat alkalmazták.

67. E tekintetben továbbra is homályos az a releváns referenciarendszer, amely alapján a Bizottság megvizsgálta és megállapította a szelektív előny fennállását. A vitatott határozat (392) és azt követő preambulumbekzdéseiben az intézkedésnek az állami támogatások jogára tekintettel történő értékelésével kapcsolatos fejtegetésekben a Bizottság a szokásos piaci ár elvének meg nem felelő módon alkalmazott ákról beszél (a (402) preambulumbekzdés), vagy a piacon alapuló megbízható becsült eredménytől eltérő eredményről (a (406) preambulumbekzdés; lásd még: (584) preambulumbekzdés), anélkül azonban, hogy ezeket a luxemburgi jog konkrét jogi normái alá sorolná.

68. A lábjegyzetekből azonban kitűnik, hogy a Bizottság kizárólag a különböző időszakból származó OECD transzferár irányelvekre hivatkozik. Így egy 2003-as feltételes adómegállapítási határozat felülvizsgálata során a 2010. évi OECD transzferár irányelvekre (lásd csak: 409., 419., 429., 646., 677. lábjegyzet) vagy akár a 2017. évi OECD transzferár irányelvekre (lásd: 410., 417., 447., 679. lábjegyzet) vagy az 1995. évi OECD transzferár irányelvekre (lásd: 411., 418., 430., 647. lábjegyzet) vagy mindháromra együttesen (lásd csak: 426., 427. és 428., 635., 649. lábjegyzet) hivatkozik.

69. Ezzel szemben úgy tűnik, hogy a luxemburgi jog nem játszott szerepet ebben a vizsgálatban. Ez egyértelműen kitűnik a vitatott határozat (410) és (411) preambulumbekzdéséből. A Bizottság úgy véli, hogy a szelektív előny az 1995., 2010. és 2017. évi OECD transzferár irányelvekből következő téves funkcionális elemzésből következik.

70. Ahogy arra a Bíróság azonban nemrégiben rámutatott,<sup>19</sup> az ezzel kapcsolatos harmonizáció hiányában azon módszerek és kritériumok esetleges meghatározása, amelyek lehetővé teszik a „szokásos piaci árnak megfelelő” eredmény meghatározását, a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik. Jóllehet az OECD tagállamai elismerik a szokásos piaci ár elve alkalmazásával járó előnyt a társaságok nyereségének különböző országok közötti megfelelő felosztását illetően, jelentős különbségek vannak ezen államok között a transzferárak meghatározására szolgáló módszerek részletes alkalmazásában. Amint azt maga a Bizottság is említette a vitatott határozat (255) és azt követő preambulumbekzdéseiben, az OECD-irányelvek több módszert sorolnak fel az ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok közötti ügyletek és a nyereség felosztása céljából a szokásos piaci ár megközelítése érdekében.

71. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív adóelőny fennállásának vizsgálata során és az általában a vállalkozásra nehezedő adóteher megállapítása céljából tehát nem vehetők figyelembe a szóban forgó nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok, kivéve ha azokra az utóbbi kifejezetten hivatkozik.<sup>20</sup> Amint azt a Bíróság a továbbiakban kifejti,<sup>21</sup> e megállapítás az adó törvényessége elvének kifejeződése is, amely általános jogelvként az uniós jogrend részét képezi, és amely megköveteli, hogy minden adófizetési kötelezettséget, valamint az

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

<sup>20</sup> 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, a 96. pont vége).

<sup>21</sup> 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 97. pont).

összes olyan lényeges elemet, amelyek meghatározzák az adó alapvető jellemzőit, törvény írjon elő. Hiszen az adóalanynak képesnek kell lennie a fizetendő adóösszeget előre látni és kiszámítani, valamint ezen adóösszeg esedékességének időpontját meghatározni.<sup>22</sup>

72. Ha komolyan vesszük az adó törvényességének elvét, az OECD transzferár irányelvek alkalmazása a hatályos joghoz hasonlóan és referenciarendszerként csak akkor lehetséges, ha az alkalmazandó jog kifejezetten utal ezekre az irányelvekre. Véleményem szerint egy jogszabályi tényállási elem (itt a rejtett nyereségfelosztás) konkretizálására szolgáló állandó közigazgatási gyakorlat is elegendő lehet ahhoz, hogy a referenciarendszer részben vagy egészben kibővüljön az OECD transzferár irányelvekkel. Márpedig az állandó közigazgatási gyakorlat<sup>23</sup> referenciarendszerként való figyelembevétele feltételezi, hogy a Bizottság azonosította a közigazgatási gyakorlatot az adott tagállamban, és ezt rögzítette a határozatában. Jelen esetben azonban nem ez a helyzet. Ezenkívül objektíve kizártnak tűnik, hogy a 2003. évi luxemburgi közigazgatási gyakorlat már figyelembe vette a még el nem fogadott 2010. és 2017. évi transzferár irányelveket.

73. Azzal, hogy a Bizottság a jogdíj megfelelő mértékének felülvizsgálata során kizárólag az 1995. évi, 2010. évi, sőt 2017. évi OECD transzferár irányelvekre támaszkodott, valójában – ahogyan korábban a Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügyben<sup>24</sup> – a szokásos piaci árnak a luxemburgi jogban meghatározottól eltérő elvét alkalmazta. Amint az a vitatott határozat (241) és (294) preambulumbekzdéséből kitűnik, a luxemburgi jog ugyanis nem hivatkozik az OECD transzferár irányelvekre.

74. Ellentétben azzal, amit a Bizottság szóban állított, az, hogy a luxemburgi közigazgatási gyakorlat 2003-ban figyelembe vette az 1995. évi OECD transzferár irányelveket a transzferárak meghatározása során, semmit nem változtat ezen a tényen. Igaz, hogy végeredményben Luxemburg és az Amazon megerősítette ez utóbbit. Ugyanakkor mindketten hangsúlyozták azt is, hogy az OECD transzferár irányelvek figyelembevételét meg kell különböztetni azok kötelező erejű jogszabályként való alkalmazásától. Csak olyan nem kötelező erejű irányelvekről van szó, amelyeket a LIR 164. cikke (3) bekezdésének alkalmazásakor figyelembe vettek. A Bíróság írásbeli kérdésére Luxemburg a szóbeli szakaszban kifejtette, hogy az OECD transzferár irányelvek fontos értelmezési elvek voltak. Ezek azonban akkoriban nem voltak jogilag kötelező erejűek, és nem tekintették azokat kimerítő jellegűnek. Ezért más transzferárképzési módszereket is lehetett volna alkalmazni.

75. A vitatott határozatból nem derül ki, hogy Luxemburgban milyen mértékben vették figyelembe az 1995. évi OECD transzferár irányelveket. Az a tény, hogy a vitatott határozat többször hivatkozik az akkoriban még nem alkalmazandó, 2010. és 2017. évi OECD transzferár irányelvekre, inkább azt mutatja, hogy a Bizottság nem a 2003-as feltételes adómegállapítási határozat kibocsátásakor fennálló luxemburgi jogi helyzetet és közigazgatási gyakorlatot vette alapul.

76. A Bizottságnak a szóbeli szakaszban előadott érvéből, miszerint a Bizottság véleménye szerint a 2010. és 2017. évi transzferár irányelvekkel az OECD csupán (deklaratív módon) újra le kívánta írni a már meglévő 1995. évi transzferár irányelveket, és nem változtatott azok tartalmán, sem

<sup>22</sup> Lásd még ebben az értelemben: 2019. május 8-i Związek Gmin Zagłębia Miedziowego ítélet (C-566/17, EU:C:2019:390, 39. pont).

<sup>23</sup> Az állandó közigazgatási gyakorlatnak az állami támogatások joga szempontjából fennálló relevanciájáról lásd: a Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ügyre vonatkozó indítványom (C-337/19 P, EU:C:2020:990, 63. és azt követő pontok); 2021. szeptember 16-i Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítélet (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 71. és azt követő pontok).

<sup>24</sup> 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bíróság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859)

következik más. Az OECD a 2010. és 2017. évi OECD transzferár irányelvekkel valójában a transzferár meghatározásának tartalmát igyekezett továbbfejleszteni. OECD-szinten például a BEPS-projekt 8–10. cselekvési pontjai keretében kidolgozták az úgynevezett DEMPE-funkciókat (azaz a frissítés, fejlesztés, karbantartás, védelem és üzemeltetés [Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation] értékteremtő területeit).<sup>25</sup>

77. E fejlesztés célja az volt, hogy a transzferár-szabályokat összhangba hozzák az egymással közeli kapcsolatban álló vállalkozások közötti értékteremtéssel annak biztosítása érdekében, hogy a transzferárok tükrözzék az ügylet gazdasági körülményeit. 2017-ben az OECD transzferár irányelvek jelenleg hatályos változatába bekerült az úgynevezett DEMPE-konceptió. Ez a koncepció azonban nem található meg az 1995. évi transzferár irányelvekben. 2003-ban tehát – amint azt Luxemburg is jelezte a szóbeli szakaszban – még ismeretlen volt. Mindazonáltal a vitatott határozatban (lásd csak: (262) és azt követő preambulumbekendések) a Bizottság végeredményben pontosan erre összpontosít.

78. Így a Bizottság arra szorítkozott, hogy azonosítsa a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer által követett célban a szokásos piaci ár elvének absztrakt kifejezését, és megvizsgálja a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot, anélkül hogy figyelembe vette volna, hogy az említett elvet konkrétan milyen módon építették be a luxemburgi jogba – illetve alkalmazták –, különösen az integrált társaságokat illetően.

79. A fentiekből következik, hogy a Bizottság a szelektív előny vizsgálatához nem a feltételes adómegállapítási határozat kibocsátásának időpontjában hatályos luxemburgi nemzeti jogot használta a releváns referenciarendszerként. Így a vitatott határozat valamennyi későbbi megállapítása szintén téves jogalkalmazáson alapul. A Bizottság így tévesen alkalmazta a jogot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazása során. A Törvényszék tehát – bár más indokok alapján – helyesen semmisítette meg a vitatott határozatot a szelektív előny bizonyításának hiánya miatt. A Bíróságnak nem feladata eldönteni, hogy ezek az egyéb indokok – amelyeket a Bizottság a fellebbezésében kifejezetten támad – megalapozottak-e.

#### 4) Véggkövetkeztetések

80. Mivel a Bizottság nem a luxemburgi jogot (esetleg az akkori luxemburgi közigazgatási gyakorlattal együtt) vette alapul a szelektív előny vizsgálatának releváns referenciarendszereként, a vitatott határozatban foglalt megállapítások tévesek. A Törvényszék – bár más indokokból, mint amelyekre támaszkodott – helyesen semmisítette meg a vitatott bizottsági határozatot. A Bizottság első jogalapja ezért megalapozatlan.

## 2. Másodlagosan: a Törvényszék téves funkcionális elemzése – tény- vagy jogkérdés?

81. Ha viszont a Bíróság a Bizottság érvelését követné, amely szerint az alkalmazandó referenciarendszer megválasztását már nem kell vizsgálni, mivel a felek ezt a választást a jogalapjaikban nem támadták meg kifejezetten, akkor a Bizottság első fellebbezési jogalapját alaposabban kellene megvizsgálni.

<sup>25</sup> 2017. évi OECD transzferár irányelvek, VI. fejezet, és BEPS zárójelentés, 8–10. cselekvési pont, 141–160. o. A jelentést 2015. október 5-én tették közzé, és az OECD Tanácsa 2016. július 23-án fogadta el.



82. Ezzel a jogalappal a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék a szokásos piaci ár elvének alkalmazása során tévesen alkalmazta a jogot, amikor a Bizottság funkcionális elemzését tévesnek találta. Másrészt a Törvényszék a vitatott határozatban tévesen kifogásolta a megfelelő díj kiszámítását.

### **a) A Törvényszék megállapításai**

83. A megtámadott ítélet 156. és azt követő pontjaiban a Törvényszék szelektív előny fennállásának hiányával indokolta a támogatás fennállásának hiányát. A LuxOpCo által a LuxSCS-nek fizetett megfelelő díjnak Luxemburg által alkalmazott kiszámítása jogilag nem kifogásolható. Az OECD-irányelveket helyesen alkalmazták, amint az a fenti 49. és azt követő pontokban megállapításra került.

### **b) Értékelés**

#### *1) A szokásos piaci ár elvének helyes alkalmazása tény- vagy jogkérdés?*

84. A Bizottság végeredményben úgy véli, hogy a Törvényszék a szokásos piaci ár elvének alkalmazása során tévesen alkalmazta a jogot. E tekintetben tévesen kifogásolta a Bizottság által a vitatott határozatban elvégzett funkcionális elemzést. Helyes volt a Bizottság azon értékelése, miszerint a LuxSCS volt a legkevésbé összetett fél, amelyre a Bizottság által választott, a szokásos piaci ár elvének megfelelő módszert (a jelen ügyben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert) kellett alkalmazni. Ezzel szemben téves volt a Törvényszék azon értékelése, amely szerint a LuxSCS aktív funkciókat látott el (és ezért a LuxOpCo volt a vizsgálandó társaság).

85. Kérdéses, hogy ezek az állítólagos hibák felülvizsgálhatók-e a fellebbezés során. A tények értékelése – amely elvben magában foglalja a nemzeti jognak a Törvényszék általi értékelését is<sup>26</sup> – és a bizonyítékok értékelése ugyanis nem olyan jogkérdés, amelyet a Bíróság fellebbezés útján felülvizsgálhat.<sup>27</sup> A Bíróság hatásköre csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e.<sup>28</sup> Mindazonáltal a Bizottság a fellebbezésében nem hivatkozott a tények elferdítésére, és ez a jelen ügyben kizártnak tűnik. A Törvényszék „csupán” az érintett társaságok (LuxOpCo és LuxSCS) funkcióit értékelte eltérően, ezért a szokásos piaci ár elvének megfelelő eltérő módszert tartott helyesnek, és ez alapján végezte el a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat felülvizsgálatát. Ennek során – a Bizottsággal ellentétben – nem fedezhetett fel szelektív előnyt a LuxOpCO által a LuxSCS-nek fizetett, a feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott díjak összegében.

<sup>26</sup> Lásd: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 82. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetéseképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. pont); 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79. pont); 2002. október 24-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítélet (C-82/01 P, EU:C:2002:617, 63. pont).

<sup>27</sup> Lásd: az Európai Unió Bírósága alapokmányának 58. cikke.

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

86. A Bíróság ítélkezési gyakorlata időközben egyértelművé tette, hogy a releváns referenciarendszernek a Bizottság vagy a Törvényszék általi helyes meghatározása olyan jogkérdés, amely a fellebbezés szakaszában felülvizsgálat tárgyát képezheti.<sup>29</sup> Mivel az, hogy a Törvényszék e nemzeti jogot az uniós jogra tekintettel jogilag miként minősítette, a Bíróság által felülvizsgálható jogkérdésnek minősül.<sup>30</sup> Ez az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazási körében meghatározó, mivel a támogatás megállapításához szükséges szelektív előny csak a „normál” nemzeti adórendszerrel, a referenciarendszerrel való eltéréstől adódik. A szelektív előny fennállása vizsgálatának első szakaszában az alkalmazandó referenciarendszer kiválasztását vitató érvek ezért a fellebbezési eljárásban is elfogadhatók.

87. Ezzel szemben az a kérdés, hogy az e referenciarendszer alkalmazási körébe történő konkrét besorolást (tehát a nemzeti jog jelen ügyben történő alkalmazását) olyan jogkérdésnek kell-e tekinteni, amely a fellebbezés keretében a Bíróság általi felülvizsgálat tárgyát képezheti, vagy a nemzeti jog ezen alkalmazását a tények értékelésének kell-e tekinteni, még nem tisztázott kifejezetten.

88. Osztom a Bizottság véleményét, hogy végeredményben mind a referenciarendszer helyes meghatározását (értelmezését), mind az e referenciarendszer alkalmazási körébe történő helyes besorolást (alkalmazást) azonos módon kell kezelni. Mert a kettő aligha választható szét, ahogy ez az eljárás is mutatja.

89. Az OECD transzferár irányelvek helyes alkalmazásából következő transzferár-meghatározási módszer (összehasonlítható független árak módszere vagy az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer) még a referenciarendszer részét képezi-e, és így jogkérdésnek minősül-e? Vagy a transzferár-meghatározási módszer megválasztása a referenciarendszer (OECD transzferár irányelvek) alá való besorolásnak, és így ténykérdésnek minősül? A különbség mindenképpen fokozatos jellegű. Mivel az alkalmazandó transzferár-módszer meghatározása – mint egy tényállás – keretet biztosít a transzferár kiszámításához, úgy vélem, hogy az alkalmazandó transzferár-módszer meghatározása is a jogi referenciarendszer része.

90. Ez azonban ahhoz a problémához vezet, hogy a Bíróságnak a fellebbezés keretében a szelektív előny fennállásának ténybelileg és jogilag összetett kérdését kell részletesen megvizsgálnia. Ha ez az adójogi értelemben vett támogatásokkal összefüggésben a nemzeti referenciarendszertől való eltérést feltételez, akkor a Bíróságnak e tekintetben a nemzeti jogot kell értelmeznie és alkalmaznia (ebben az esetben a szokásos piaci ár luxemburgi elvét, illetve a Bizottság szerint az OECD transzferár irányelveket). Amint azt a közelmúltban már részletesen kifejtettem,<sup>31</sup> valójában nem ez a feladata. Az ezzel kapcsolatos problémákat módosított értékelési kritérium alapján kell figyelembe venni (lásd mindjárt: 91. és azt követő pontok).

<sup>29</sup> Lásd (a nemzeti jogban állítólag meglévő szokásos piaci ár elvével kapcsolatban): a nemrégiben hozott 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 85. pont); lásd analógia útján a KStG 8c. §-ának a Törvényszék általi téves értelmezésével kapcsolatban: 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetéseképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 80. és 81. pont).

<sup>30</sup> 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetéseképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. pont); lásd ebben az értelemben továbbá: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansesstadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61–63. pont); 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 83. pont).

<sup>31</sup> Lásd: az Engie Global LNG Holding és társai kontra Bizottság és Luxemburg kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványom (C-454/21 P és C-451/21 P, EU:C:2023:383, 86. és azt követő pontok).

## 2) *Jobb alternatíva: módosított értékelési kritérium*

91. Nem minden, az adóalany számára kedvező, a nemzeti referenciarendszertől (jelen esetben az adójogszabályoktól) való eltérés, és így nem minden, az adóalany számára kedvező téves adóhatározat minősülhet a Szerződések értelmében vett támogatásnak.

92. Még ha az ilyen értelmezésre ki is terjedne az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövege, ez az eredmény ellentétes lenne a Bíróság által az általános adótörvények formáját öltő támogatási programokra kidolgozott értékelési kritériummal. A Bíróság így hangsúlyozza, hogy az uniós adójogi harmonizáció jelenlegi állapotában a tagállamok szabadon határozhatják meg az általuk legmegfelelőbbnek ítélt adóztatási rendszert.<sup>32</sup> Ez az állami támogatások tekintetében is kifejezetten érvényes<sup>33</sup>. A tagállamok e mérlegelési mozgástere az egyes adók alapvető jellemzőinek meghatározására terjed ki, és különösen a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekre vonatkozó szokásos piaci ár elvének végrehajtására és kialakítására vonatkozik.<sup>34</sup>

93. A tagállamok azonban csak akkor lépik túl e mozgástér határait, ha annak érdekében élnek vissza az adójogukkal, hogy az „állami támogatások jogát megkerülve” előnyöket nyújtsanak egyes vállalkozásoknak.<sup>35</sup> Az adóügyi autonómiával való ilyen visszaélés feltételezhető az adójog nyilvánvalóan inkoherens kialakítása<sup>36</sup> esetén. Így a Bíróság az újabb ítélkezési gyakorlatában csak akkor vizsgálja felül az általános adóterhekről szóló határozatokat az állami támogatásokra vonatkozó jogszabályok alapján, ha azokat *nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető módon alakították ki* az állami támogatások területére vonatkozó uniós jogból eredő követelmények megkerülése érdekében.<sup>37</sup>

94. Nincs nyilvánvaló ok arra, hogy ezt az ítélkezési gyakorlatot ne alkalmazzuk az adóalany javára történő téves jogalkalmazásra. Ebből következik, hogy nem minden téves, hanem csak a nyilvánvalóan téves, az adóalany számára kedvező feltételes adómegállapítások jelentenek szelektív előnyt. Nyilvánvalóak az alkalmazandó nemzeti referenciarendszertől való olyan eltérések, amelyeket egy harmadik fél, például a Bizottság vagy az uniós bíróságok számára nem lehet hitelt érdemlően megmagyarázni, és így az érintett adóalany számára is nyilvánvalóak. Az ilyen esetek minősülnek az állami támogatásokra vonatkozó jogszabályok megkerülésének *a jogalkalmazás nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető módja* révén.

<sup>32</sup> 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37. pont); lásd továbbá ebben az értelemben az alapvető szabadságokkal kapcsolatban: 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139, 49. pont); 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet (C-323/18, EU:C:2020:140, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

<sup>33</sup> 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltar) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 59. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37. pont); lásd ebben az értelemben többek között: 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

<sup>34</sup> Ebben az értelemben továbbá: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95. és azt követő pontok).

<sup>35</sup> 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. pont).

<sup>36</sup> Mint például Gibaltár esetében: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101. és azt követő pontok). Az Egyesült Királyság ott szintén nem tudta megmagyarázni az alapul szolgáló adójogi paraméterek értelmét (149. pont).

<sup>37</sup> 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltar) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 61. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 42. és azt követő pontok, különösen a 44. pont); 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 48. és azt követő pontok, különösen az 50. pont). Már a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítéletben (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101. pont) beszél a Bíróság azon jogi alapokról, amelyek „valójában hátrányos megkülönböztetést valósít[anak] meg” (kiemelés tőlem) az adóalanyok között.

95. Ebben az értelemben fejtette ki Pikamäe főtanácsnok az „általános” adóztatás meghatározásának kritériumait illetően, hogy *pozitív* jogi szabályokat kell alkalmazni.<sup>38</sup> E szabályozási keret alkalmazása során bizonyos fokú mérlegelési mozgásteret kell biztosítani, például a vonatkozó transzferárak meghatározásakor.<sup>39</sup> A Bíróság ugyancsak kihangsúlyozza, hogy azon módszerek és kritériumok esetleges meghatározása, amelyek lehetővé teszik a „szokásos piaci árak megfelelő” eredmény meghatározását, a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik.<sup>40</sup>

96. Ezért az egyedi adómegállapítások (mind a rendes adómegállapító határozatok, mind a feltételes adómegállapítások) felülvizsgálata során csak korlátozott értékelési kritériumot kell alkalmazni, különösen, ha azok megfelelő transzferárra vonatkozó megállapításokat tartalmaznak. Amennyiben ez a hihetőségi vizsgálatra korlátozódik, a nemzeti adójogszabályok nem minden téves alkalmazása jelent szelektív előnyt. Szelektív előnynek csak az tekinthető, ha a feltételes adómegállapítás (vagy adómegállapító határozat) nyilvánvalóan eltér a referenciarendszertől az adóalany javára. Ha nincs ilyen nyilvánvaló eltérés, lehet a határozat esetleg jogellenes, de a referenciarendszertől való ezen esetleges eltérés miatt nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak.

97. Ebből következik, hogy a Bíróság nem köteles megvizsgálni, hogy ténylegesen az összehasonlítható független árak módszerét vagy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert kellett volna-e alkalmazni. Csak azt kell eldöntenie – ha az OECD-irányelvek képezik a releváns referenciarendszert –, hogy a luxemburgi adóhatóságok által alkalmazott módszer (a jelen ügyben az összehasonlítható független árak módszere) nyilvánvalóan a téves módszer volt-e.

98. Ez a jelen ügyben nem állapítható meg. Az OECD transzferár irányelvek mindkét módszert említik. A módszerek között e tekintetben nincs kötelező elsőbbségi vagy alárendeltségi viszony. Éppen ellenkezőleg, általában a legmegfelelőbb módszert kell választani.<sup>41</sup> Nehéz esetekben, amikor egyik módszer sem lenne célravezető, több módszer együttesen, rugalmasan alkalmazható. A multinacionális vállalatcsoportok a transzferárak megállapítása érdekében szabadon választhatnak akár az ezen irányelvekben bemutatottaktól eltérő módszereket is, amennyiben a megállapított árak megfelelnek a szokásos piaci ár elvének.

99. A vitatott határozat 252. pontjában a Bizottság maga is elismeri, hogy a Luxemburg által választott összehasonlítható független árak módszere releváns a jelen ügyben. Az összehasonlítható független árak módszerét a Bizottság a vitatott határozat (253) és (254) preambulumbekzdésében a transzferárakra vonatkozó közvetlen módszerként írja le, míg az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert közvetett módszerként. A Bizottságnak tehát a vitatott határozat (392)–(561) preambulumbekzdésében szereplő hosszú fejtegetésekre, valamint az – akkoriban még nem hatályos – 2010. és 2017. évi OECD transzferár irányelvekre van szüksége annak bizonyításához, hogy az összehasonlítható független árak módszere helyett az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a releváns módszer, és a LuxOpCo helyett a LuxSCS a figyelembe veendő társaság. Még ha ez (2017 óta) esetleg helyes is, azt is mutatja, hogy az összehasonlítható független árak módszerének választása és a LuxOpCo figyelembevétele (akkoriban) nem volt első látásra tévesnek tekinthető.

<sup>38</sup> Pikamäe főtanácsnok Írország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 106. pont).

<sup>39</sup> Pikamäe főtanácsnok Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, 118. pont).

<sup>40</sup> 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95. pont).

<sup>41</sup> Erre a Bizottság is rámutat a vitatott határozat (250) preambulumbekzdésében.

100. A Luxemburg által a feltételes adómegállapításokban elfogadott értelmezés lehet tehát téves, de nem jelenti a nemzeti jog (illetve a jelen ügyben a Bizottság és a Törvényszék által alapul vett OECD transzferár irányelvek) nyilvánvalóan téves értelmezését. Így a Törvényszék azon döntése, hogy a feltételes adómegállapítás nem biztosít szelektív előnyt, végeredményben szintén nem kifogásolható.

101. A Bizottság fellebbezésének első jogalapja így nem megalapozott. Ez akkor is érvényes, ha másodlagosan a Bizottság által tévesen alapul vett és a Törvényszék által tévesen helyesnek vélt referenciarendszert adottnak fogadnák el.

### **3. Az első jogalapra vonatkozó összefoglalás**

102. A Bizottság első fellebbezési jogalapja tehát semmilyen szempontból nem állja meg a helyét. A Törvényszék megtámadott ítélete végeredményben helyesnek bizonyul, mivel a Bizottság a vitatott határozatban téves referenciarendszert vett alapul, és ezért nem tudta bizonyítani a szelektív előny fennállását.

103. Még ha a tévesen alapul vett referenciarendszerből (az 1995., 2010. és esetleg akár a 2017. évi OECD transzferár irányelvekből) indulnánk is ki, a luxemburgi feltételes adómegállapítási határozatban választott összehasonlítható független árak módszere nem volt nyilvánvalóan téves módszer, és azt nem is alkalmazták nyilvánvalóan tévesen. Ezen oknál fogva a Bizottság a vitatott határozatban az elsődleges megállapításokkal (a vitatott határozat (409)–(561) preambulumbekzdése) sem tudta bizonyítani, hogy a feltételes adómegállapítás szelektív előnyt biztosított az Amazon számára.

### **B. A második jogalapról: az előny fennállásának tévesen értelmezett bizonyítási követelményei és a szokásos piaci ár elvének téves alkalmazása**

104. Második jogalapjával a Bizottság a határozatban másodlagosan és három különböző módon megállapított előnynek a megtámadott ítélet 314–538. pontjában való elutasítását támadja. Itt a Törvényszék egyrészt tévedett az előny bizonyítására vonatkozó követelményeket illetően. Másrészt tévesen alkalmazta a szokásos piaci ár elvét, és nem indokolta megfelelően a határozatát.

#### **1. A Törvényszék megállapításai**

105. A Törvényszék a megtámadott ítélet 308. pontjában megállapította, hogy a Bizottságnak kell bizonyítania, hogy a vállalkozás díjazásának kiszámításához használt feltételes adómegállapítás gazdasági előnyt biztosít. Ehhez bizonyítania kell, hogy e díjazás olyan mértékben eltér a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredménytől, hogy nem tekinthető olyan díjazásnak, amelyet a piacon versenyfeltételek mellett kaptak volna.

106. E tekintetben valóban a Bizottság feladata (lásd: a megtámadott ítélet 310. pontja) annak konkrét bizonyítása, hogy a módszertani hiba a feltételes adómegállapítás kedvezményezettje adóterhének csökkenéséhez vezetett. A Törvényszék azonban nem zárta ki, hogy bizonyos esetekben a módszertani hiba olyan mértékű lehet, hogy egyáltalán nem vezethet a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megközelítéshez, és szükségszerűen a piaci feltételek között megszerezhető díjazás alulértékelését eredményezi.

107. A megtámadott ítélet 312. pontjában azonban a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság a transzferárak elemzése során elkövetett hibák azonosítására szorítkozott. Ez főszabály szerint nem elegendő annak bizonyításához, hogy a LuxOpCo adóterhe ténylegesen csökkent. Ez annak tudható be, hogy a vitatott határozat nem hasonlította össze a Bizottság által javasolt transzferárazási módszer alkalmazásával kapott eredményt és a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alapján kapott eredményt.

108. A gazdasági előny fennállására vonatkozó első másodlagos megállapítást illetően a Törvényszék a megtámadott ítélet 520. pontjában megállapította, hogy a Bizottság nem bizonyította az előny fennállását, hanem legfeljebb az előny fennállásának valószínűségét.

109. A megtámadott ítélet 530. pontja szerint a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy ha a nyereségmegosztás módszerét alkalmazták volna (a hozzájárulások elemzésének változatában), akkor a LuxOpCo díjazása magasabb lett volna. Az első másodlagos megállapítás tehát nem teszi lehetővé azon következtetés alátámasztását, miszerint a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat gazdasági előnyt biztosított a LuxOpCo számára. Azonkívül ugyanis, hogy a Bizottság nem törekedett annak meghatározására, hogy milyen lett volna a LuxOpCo szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazása a Bizottság által saját funkcionális elemzésében azonosított funkciók tekintetében, az első másodlagos megállapítás nem tartalmaz olyan konkrét elemeket, amelyek lehetővé tennék annak jogilag megkövetelt módon történő bizonyítását, hogy a funkcionális elemzés hibái, valamint a Bizottság által a módszer mint olyan kiválasztására vonatkozóan azonosított módszertani hiba ténylegesen a LuxOpCo adóterhének csökkenéséhez vezettek.

110. Ezenkívül a gazdasági előny fennállására vonatkozó második másodlagos megállapítást illetően (a megtámadott ítélet 547. pontja) meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem próbálta meg bizonyítani, hogy mi lett volna a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazás, és még kevésbé, hogy a LuxOpCo-nak a szóban forgó feltételes adómegállapítás által jóváhagyott díjazása alacsonyabb volt-e annál a díjazásnál, amelyet a LuxOpCo a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek mellett kapott volna.

111. Ezenkívül a megtámadott ítélet 585. pontjában a gazdasági előny fennállására vonatkozó harmadik másodlagos megállapítást illetően a Törvényszék megállapította, hogy bármilyen helytelen is legyen a felső határral kapcsolatos mechanizmus, és bár azt az OECD-irányelvek 1995. évi változata nem írta elő, a Bizottság nem bizonyította, hogy ez a mechanizmus hatással volt a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetett díj szokásos piaci ár elvének megfelelő jellegére.

112. Összességében a Bizottság három másodlagos megállapításával sem tudta bizonyítani előny fennállását (a megtámadott ítélet 537., 548. és 586. pontja).

## **2. Értékelés**

113. A második fellebbezési jogalap is megalapozatlan, mivel a Törvényszék ítélete a jelen ügyben is megalapozottnak bizonyul, jóllehet más okokból. Amint az a jelen indítvány 53. és azt követő pontjaiban szereplő magyarázatokból kitűnik, a vitatott határozatot meg kell semmisíteni, mert már az alapul vett referenciarendszert tévesen határozta meg. A luxemburgi jog (a LIR 164. cikkének (3) bekezdése) helyett kizárólag az 1995. évi OECD transzferár irányelveket alkalmazta a 2003-as feltételes adómegállapítási határozat kibocsátását megelőző évekből, valamint a kibocsátás utáni évekből a 2010. és 2017. évi OECD transzferár irányelveket.

114. A második jogalapot csak abban az esetben kellene részletesebben megvizsgálni, ha a Bíróság abból indulna ki, hogy köti a referenciarendszer téves megválasztása, mivel Luxemburg és az Amazon a keresetben nem kifogásolta kifejezetten ezt a választást.

115. De még ebben az esetben sem lenne sikerre esélyes a Bizottság érvelése. A vitatott határozatban ugyanis a Bizottság – amint azt a Törvényszék helyesen állapította meg – nem bizonyította, hogy a feltételes adómegállapítási határozat nyilvánvalóan eltért a referenciarendszertől, és ezáltal szelektív előnyt biztosított az Amazon számára.

116. Az első két önálló megállapítás nem tárta fel az OECD transzferár irányelvek szerinti szokásos piaci ár elvének nyilvánvaló megsértését. Ezzel szemben a vitatott határozatban (az (575) és az azt követő preambulumbekendések) a Bizottság – véleményem szerint helyesen – a harmadik másodlagos megállapítás keretében jelezte, hogy a licencvevő adóköteles bevételének az éves értékesítésének 0,55%-ára történő korlátozása nem egyeztethető össze a megfelelő díjazás transzferár útján történő meghatározásával. Mivel főszabály szerint a független ügyletekben nem úgy alakítják ki a jogdíjat, hogy a licencvevő soha nem köteles egy bizonyos összeget (a jelen esetben az éves értékesítés 0,55%-át) meghaladó összeg után adót fizetni, ez az elem – véleményem szerint nyilvánvalóan – nem felel meg a szokásos piaci ár elvének.

117. Ezt mindazonáltal a Törvényszék is így állapította meg a megtámadott ítélet 575. és azt követő pontjaiban. Amint azt a Törvényszék szintén helyesen állapította meg (578. pont), e módszertani hiba (még ha nyilvánvaló is), önmagában nem alapoz meg szelektív előnyt, mivel a díjazás a felső korláttal kapcsolatos mechanizmus alkalmazását követően is a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományban maradt. Következésképpen a Bizottság nem bizonyította az előny fennállását.

118. E fejtegetések jogilag nem kifogásolhatók. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bizottságot terheli az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” és így a kedvezményezetteknek nyújtott szelektív előny nyújtására vonatkozó feltétel fennállásának bizonyítása is.<sup>42</sup> Ennek feltétele, hogy a Bizottság itt bizonyítsa, hogy az Amazon előnyben részesült. A szelektív előny azonban csak a feltételes adómegállapítási határozatban alkalmazott, az általános adózáshoz képest kedvezőbb elbánásból ered. Ezt a kedvezőbb elbánást kell a Bizottságnak bizonyítania.

119. A Bizottságnak átfogó mérlegelést kell lefolytatnia, figyelembe véve az adott ügyben releváns minden olyan körülményt, amely lehetővé teszi számára annak eldöntését, hogy a kedvezményezett vállalkozás már a rendes adórendelkezések (referenciarendszer) alapján nem juthatott volna-e hasonló könnyítésekhez. Ennek a transzferárak alkalmazási körében az a feltétele, hogy a Bizottság képes kiszámítani a „helyes” transzferárat.

120. Helytálló a Bizottság azon kifogása, hogy ez nagyon összetett. E kifogás ismét megerősíti azonban, hogy a nemzeti adójog nem minden téves alkalmazása minősülhet egyúttal szelektív előnynek,<sup>43</sup> hanem csak az adómegállapítás nyilvánvalóan téves megállapításai, amelyek az adókötelezettség összegét befolyásolják.

<sup>42</sup> Kifejezetten így: 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 62. pont). Lásd ebben az értelemben: 2018. szeptember 19-i Bizottság kontra Franciaország et IFP Énergies nouvelles ítélet (C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: 2021. november 11-i Autostrada Wielkopolska kontra Bizottság és Lengyelország ítélet (C-933/19 P, EU:C:2021:905, 108. pont).

<sup>43</sup> Lásd e tekintetben: a fenti 91. és azt követő pontok.

121. Ha a jogdíjfizetésnek a feltételes adómegállapítási határozatban jóváhagyott kiszámítása a megkérdőjelezhető módszer ellenére alacsonyabb lett volna a szokásos transzferárnál, akkor az Amazon számára a rendes adózáshoz képest nem történt előnyös elbánás. A magasabb rendes transzferár ugyanis még alacsonyabb adóterhet eredményezett volna. A Törvényszék jogosan kifogásolta az ilyen összehasonlítás hiányát. Ezért a második fellebbezési jogalap is megalapozatlan.

### C. Következtetések

122. Végeredményben a Bizottság által a fellebbezésének alátámasztására felhozott mindkét jogalap megalapozatlan. A megtámadott ítélet végeredményben – jóllehet más okokból, mint amelyekre a Törvényszék támaszkodott – helyállónak bizonyul. A határozatot már csak azért is meg kellett semmisíteni, mert a Bizottság téves referenciarendszert (az OECD transzferár irányelveket a luxemburgi jog helyett) vett alapul.

123. Továbbá a feltételes adómegállapítási határozat nem tartalmaz nyilvánvalóan helytelen – az adózó számára túlságosan kedvező – elismerést a jogdíj összegére vonatkozóan. Még ha a licenciavevő adóköteles összege felső határának rögzítése nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen is a független ügyletekben alkalmazott jogdíjfizetés számítási módszerével, a Bizottság a határozatban nem bizonyította, hogy az előnyt is biztosította.

### VI. A költségekről

124. Az eljárási szabályzat 184. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozatlan, a Bíróság határoz a költségekről.

125. A 184. cikk (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásokra is alkalmazandó 138. cikk (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel az Amazon és Luxemburg benyújtott erre irányuló kérelmet, kötelezni kell a Bizottságot az Amazon, valamint Luxemburg részéről a jelen fellebbezési eljárás keretében felmerült költségek viselésére.

126. A Bíróság eljárási szabályzata 184. cikkének (4) bekezdése előírja, hogy ha nem az elsőfokú eljárásban beavatkozó fél terjesztette elő a fellebbezést, a beavatkozó felet csak akkor lehet a saját költségeinek a viselésére kötelezni, ha részt vett a Bíróság előtti eljárás írásbeli vagy szóbeli szakaszában. A jelen ügyben Írország, aki beavatkozó félként vett részt az elsőfokú eljárásban, részt vett a Bíróság előtti eljárás szóbeli szakaszában, anélkül hogy fellebbezést terjesztett volna elő, ugyanakkor nem kérte a Bizottságnak a költségek viselésére kötelezését. E körülmények között úgy kell határozni, hogy Írország maga viseli a fellebbezési eljárással kapcsolatos saját költségeit.<sup>44</sup>

<sup>44</sup> Lásd ebben az értelemben: 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 60. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetése) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 113. és 114. pont).



## VII. Végkövetkeztetések

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

1. A Bíróság a fellebbezést elutasítja.
2. Az Európai Bizottság maga viseli saját költségeit, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség, az Amazon EU S.à.r.l. és az Amazon.com, Inc. részéről felmerült költségeket.
3. Írország maga viseli saját költségeit.