



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2023. szeptember 21.*

„Fellebbezés – Állami támogatások – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – A »támogatás« fogalma – A szelektív előnyre vonatkozó feltétel – A köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőinek adóügyi megítélése Németországban – Nyereséglefölözés – E lefölözés címén megfizetett összegeknek a nyereségadó vagy a társasági adó, valamint az iparüzési adó adóalapjából való részleges levonhatósága – Az Európai Bizottság határozata – A panasz elutasítása az előzetes vizsgálati szakasz végén, azzal az indokkal, hogy nem áll fenn az e levonhatóságban megnyilvánuló állami támogatás – A gazdasági előny fenn nem állásának és a szelektivitás hiányának egymástól elkülönülő megállapítása – Az Európai Unió Törvényszékéhez benyújtott, a szelektivitás hiányának megállapítására korlátozódó kereset – A kereset hatástalan jellege – A referencia-rendszer vagy a »normál« adóztatás Bizottság általi azonosítása – Az alkalmazandó nemzeti adójog e célból történő értelmezése – A nyereséglefölözés »kereskedelmi ügyletekből eredő költségek« címén levonható »különadónak« való minősítése – A *ne ultra petita* elve”

A C-831/21. P. sz. ügyben,

a **Fachverband Spielhallen eV** (székhelye: Berlin [Németország]),

LM

(képviselik őket: A. Bartosch és R. Schmidt Rechtsanwälte)

fellebbezőknek

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2021. december 28-án benyújtott fellebbezése tárgyában,

a többi fél az eljárásban:

az **Európai Bizottság** (képviselik kezdetben: K. Blanck és B. Stromsky, később: B. Stromsky, meghatalmazotti minőségben)

alperes az elsőfokú eljárásban,

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: J. Möller és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó fél az elsőfokú eljárásban,

* Az eljárás nyelve: német.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök (előadó), M. L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl és J. Passer bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

a főtanácsnok indítványának a 2023. május 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Fellebbezésükkel a Fachverband Spielhallen e.V. és LM az Európai Unió Törvényszéke 2021. október 22-i Fachverband Spielhallen és LM kontra Bizottság végzésének (T-510/20, a továbbiakban: megtámadott végzés, ECLI:EU:T:2021:745) hatályon kívül helyezését kérik, amellyel a Törvényszék elutasította az SA.44944 (2019/C, korábbi 2019/FC) és SA.53552 (2019/C, korábbi 2019/FC) számú állami támogatás – A köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőinek adóügyi megítélése Németországban, valamint a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetői számára Németországban nyújtott állítólagos garanciáról szóló, 2019. december 9-i C(2019) 8819 final bizottsági határozat (HL 2020. C 187., 80. o., a továbbiakban: vitatott határozat) megsemmisítése iránti keresetüket.

A jogvita előzményei és a vitatott határozat

- 2 A megtámadott végzés 1–18. pontja a következőképpen foglalja össze a jogvita előzményeit és a vitatott határozat tartalmát:
 - „1. 2016. március 22-én a fellebbezők, a Fachverband Spielhallen eV, amely 88 szerencsejátékgép-üzemeltetőt tömörítő szakmai egyesület, valamint LM, egy szerencsejátékgép-üzemeltető, három panaszt nyújtottak be a [Bizottsághoz] a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőinek a Németországban alkalmazott adóügyi megítélése tárgyában [azzal az indokkal, hogy az az uniós jog által tiltott állami támogatásnak minősül].
 2. [E panasz közül a harmadik közelebbről] Észak-Rajna-Vesztfália [tartományra] vonatkozott, ahol a kaszinókban nyújtott szerencsejáték-tevékenységeket a Spielbank-Gesetz NRW (Észak-Rajna-Vesztfália tartomány kaszinókról szóló törvénye, a továbbiakban: kaszinókról szóló törvény) szabályozta a 2020-ban történt felváltásáig. E törvény [értelmében] a Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (a továbbiakban: WestSpiel) volt a köztulajdonban lévő kaszinók egyetlen koncessziójogosultja e tartományban.

3. A kaszinókról szóló törvény értelmében a kaszinók által elért bevételek két különböző adószabályozás hatálya alá tartoztak. Egyrészt a szerencsejátékokból származó bevételek egy, a kaszinókat terhelő adóból álló különös adószabályozás hatálya alá tartoztak. Másrészt, a nem e játékokból származó bevételek – mint például a vendéglátóipari létesítményekből származó bevételek – a nyereségadóból vagy a társasági adóból, valamint az iparüzési adóból álló normál adóztatás (a továbbiakban: normál adóztatás) hatálya alá tartoztak.
4. Egyebekben a kaszinókról szóló törvény 14. §-a úgy rendelkezett, hogy a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetői által bevallott éves nyereségnek – függetlenül attól, hogy az szerencsejátékból származik-e, vagy sem – a 75%-át be kell fizetni Észak-Rajna-Vesztfália tartomány részére. Ugyanakkor arra az esetre, ha e nyereség fennmaradó egynegyede meghaladta a tőkét megtestesítő részvények, a tartalékok és a kockázati tőke-alapok összegének 7%-át, e nyereséget teljes egészében be kellett fizetni a tartomány részére (a továbbiakban: nyereséglefölözés).
5. A nyereséglefölözés azonban a nem szerencsejátékból származó jövedelemből eredő rész mértékéig »kereskedelmi ügyletekből eredő költségek« címén levonható volt az iparüzési adó és a nyereségadó vagy a társasági adó alapján. A fellebbezők a [...] panaszukban ezt a levonhatóságot (a továbbiakban: [a nyereséglefölözés levonhatósága vagy] vitatott intézkedés) vitatták [...]
6. A fellebbezőkkel folytatott levélváltást követően a Bizottság 2019. december 9-én úgy ítélte meg, hogy a vitatott intézkedés nem tartalmaz szelektív előnyt, és ennél fogva támogatást sem, ezért úgy határozott, hogy annak tekintetében nem indítja meg az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást [...]
7. A [vitatott] határozatban a [...] Bizottság megállapította, hogy a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőinek a nem a szerencsejátékból származó jövedelmei egyrészt a normál adóztatás, másrészt pedig az általa »különadónak« minősített nyereséglefölözés hatálya alá tartoznak.
8. A Bizottság megállapította, hogy az említett lefölözésnek a társasági és az iparüzési [...] adó alapján való levonhatósága nem egy meghatározott rendelkezésből ered, hanem a normál adóztatás általános adózási szabályainak alkalmazásából, amelyek szerint az adókat a »kereskedelmi ügyletekből eredő költségek« – mint a jelen ügyben a nyereséglefölözés – levonását követően a nettó nyereség alapján számítják ki. A Bizottság szerint ebből az következik, hogy a nyereséglefölözés levonhatósága nem biztosít szelektív előnyt.
9. A [vitatott] határozat további részében a Bizottság a vitatott intézkedés elemzését a fellebbezők által az előzetes vizsgálati szakaszban felhozott érvek fényében folytatta le.
10. A Bizottság elsősorban megjegyezte, hogy érveikkel a fellebbezők hallgatólagosan azt állították, hogy a nyereséglefölözés a nyereségadóhoz hasonló adó, amely adók többek között az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) 4. §-ának (5b) bekezdése alapján a normál adóztatás általános adózási szabályai szerint nem vonható le.

11. Márpedig a Bizottság szerint a nyereséglefölözést a nyereségre kivetett különadónak lehet tekinteni. E tekintetben arra hivatkozott, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 4. §-ának (5b) bekezdése kizárólag az iparüzési adó, és nem valamennyi nyereségadó tekintetében zárja ki a levonható működési költségnek való minősítést. A Bizottság szerint ténylegesen általános jelleggel egyetlen rendelkezés sem tiltja valamely, a nyereségre kivetett különadó levonhatóságát. [...]
12. E tekintetben másodsorban, a Bizottság válaszolt a fellebbezők által a Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény) 10. §-ának (2) bekezdésére alapított érvre, amely szerint a jövedelemadó és a természetes személyeket terhelő egyéb adók nem vonhatók le a társasági adó alapjának megállapítása céljából. Megjegyezte, hogy e rendelkezés az általános nyereségadókra vonatkozik, és semmi nem utal arra, hogy olyan különadóra is alkalmazandó lenne, mint a nyereséglefölözés, amelyet a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőin kívül semmilyen más adóalany nem fizet, és amelynek adóalapja nem felel meg pontosan az utóbbiak tevékenységéből származó jövedelmeknek. [...]
13. Harmadsorban, és a fellebbezők egy másik, arra alapított érvére válaszul, hogy az osztalékok a normál adóztatás általános adózási szabályai szerint nem vonhatók le az iparüzési adó és a nyereségadó alapjából, a Bizottság azt állította, hogy a nyereséglefölözés nem minősül osztaléknak. [...]
14. A fentiekre tekintettel a Bizottság a vitatott határozatban úgy ítélte meg, hogy a nyereséglefölözés levonhatósága megfelel a kereskedelmi ügyletekből eredő költségek címén történő levonhatósága általános szabályának, tehát nem szelektív jellegű.
15. Végül a Bizottság a [vitatott] határozat (159) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy ami konkrétan az előny kritériumát illeti, a többi gazdasági szereplő, és különösen a szerencsejátékgépek üzemeltetői nem tartoznak a nyereséglefölözés hatálya alá. Ennélfogva az a tény, hogy az említett lefölözést levonták más adók adóalapjából, a normál adóztatáshoz képest semmilyen előnyt nem biztosíthatott a WestSpiel számára.
16. A Bizottság azt állította, hogy 2014-ben a nyereséglefölözés 82,02 millió eurót tett ki, az iparüzési adó mértéke 17,7%, a társasági adó mértéke pedig 15,6% volt. Ezért megjegyezte, hogy ezen lefölözésnek a kaszinókról szóló törvény 14. §-ának korlátai között történő levonhatósága ahhoz vezetett, hogy ezen adómértékeket nem alkalmazzák erre az összegre. Következésképpen a WestSpiel által az iparüzési adó és társasági adó címén fizetendő teljes összeg 27,3 millió euróval csökkent. A WestSpiel által viselendő teljes adóteher ugyanakkor sokkal magasabb összeggel, nevezetesen pontosan ezen – a nyereséglefölözésnek megfelelő – 82,02 millió euró összeggel nőtt.
17. [Ezen] elemzésből a Bizottság arra a következtetésre jutott [...], hogy egy, a WestSpielhez hasonló üzemeltető azon lehetőségéből eredő állítólagos előnyt, hogy részben levonja a nyereséglefölözést a társasági adó és az iparüzési adó adóalapjából, mindenképpen meghaladta az említett lefölözés megfizetéséhez kapcsolódó súlyosabb teher, amely lefölözés csak a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőire vonatkozott, és mindig sokkal magasabb volt, mint e két adó.

18. A [vitatott] határozat 87. lábjegyzetében a Bizottság kifejtette, hogy mivel a társasági adó és az iparüzési adó arányos, a természetes személyek jövedelemadója pedig sávosan progresszív, a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőinek azon előnye, amely az adóalapnak a nyereséglefölözés egy részével történő csökkentéséből származik, alacsonyabb annál a hátránynál, amely abból ered, hogy ezen lefölözést meg kell fizetniük.”

A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott végzés

- 3 A Törvényszék Hivatalához 2020. augusztus 14-én benyújtott keresetlevelükkel a fellebbezők keresetet indítottak a vitatott határozat megsemmisítése iránt.
- 4 A fellebbezők keresetük alátámasztása érdekében egyetlen, az eljárási jogaik azáltal történő megsértésére alapított jogalapra hivatkoztak, hogy a Bizottság megtagadta az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében előírt hivatalos vizsgálati eljárás megindítását, pedig ezen intézmény az előzetes vizsgálati szakasz végén nem tudta leküzdeni az összes komoly nehézséget, amellyel szembesült.
- 5 A Törvényszék szerint ez az egyetlen jogalap lényegében öt részből állt.
- 6 Az első részben a fellebbezők azt állították, hogy a Bizottság tévesen feltételezte, hogy ők a nyereséglefölözést adónak tekintik, holott mindig jelezték, hogy olyan nyereségátcsoportosításról van szó, amely a normál adóztatás keretében nem vonható le. A második részben azzal érveltek, hogy a Bizottság annak téves megállapításával minősítette a nyereséglefölözést „különadónak”, hogy nem meghatározó, hogy a belső jog hogyan minősít valamely intézkedést. A harmadik részben vitatták azokat a kritériumokat, amelyeket a Bizottság a nyereséglefölözés adónak minősítése érdekében alkalmazott. A negyedik részben érvek során keresztül azt állították, hogy még azt feltételezve is, hogy a nyereséglefölözés adónak minősül, azt nem lehetett volna levonni a nyereségadó vagy a társasági adó és az iparüzési adó adóalapjából. Az ötödik részben a fellebbezők a vitatott határozat 77. lábjegyzetében szereplő, a nyereséglefölözés és a vállalkozások számára – például versenyellenes magatartás miatt – előírt, levonható különleges befizetések közötti összehasonlításra vonatkozó megjegyzéssel szemben terjesztettek elő érveket.
- 7 A megtámadott végzés 48. és 57. pontjában a Törvényszék ezen egyetlen jogalap vizsgálatának kiindulópontjaként azt vette figyelembe, hogy a fellebbezők kizárólag annyiban kifogásolják a vitatott határozat állítólagos hiányosságait, amennyiben a Bizottság ebben tagadta a vitatott intézkedés szelektív jellegét. Márpedig a Törvényszék szerint az említett határozatban a Bizottság nem végezte el az előny és a szelektivitás fennállására vonatkozó kritériumok összességének vizsgálatát, hanem egyrészt a fellebbezők érveire válaszolva azt kívánta bizonyítani, hogy a jelen ügyben hiányzik az állítólagos szelektivitás, másrészt és ettől elkülönülően pedig, hogy a gazdasági előny – a szelektivitással kapcsolatos kérdésektől függetlenül – hiányzik.
- 8 A megtámadott végzés 58. pontjában a Törvényszék megjegyezte, hogy a fellebbezők különösen nem vitatták a vitatott határozat (159) preambulumbekkezdésében és 87. lábjegyzetében tett azon megállapítást, amely szerint a nyereséglefölözés levonhatósága nem biztosít előnyt egy köztulajdonban lévő kaszinó WestSpielhez hasonló üzemeltetőjének, mivel az ezen üzemeltetőre a nyereséglefölözés címén háruló teher mindig és elkerülhetetlenül sokkal nagyobb, mint az az adó, amelyet az ennek megfelelő összeg után kellett volna megfizetni.

- 9 A megtámadott végzés 60–66. pontjában a Törvényszék mindazonáltal megvizsgálta, hogy a nyereségfölfözés levonhatóságából eredő előny fennállásának bizonyítása szempontjából relevánsak-e a válaszhoz csatolt, a 2014-es és a 2019-es pénzügyi év számviteli adatain alapuló különböző „adóztatási forgatókönyveket” ismertető mellékletek, de úgy ítélte meg, hogy e különböző elemek elkésettek és elfogadhatatlanok voltak.
- 10 A megtámadott végzés 67. pontjában a Törvényszék emlékeztetett arra, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak minősítéshez az e rendelkezés szerinti minden feltételnek teljesülnie kell, és ami pedig a szelektív előny fennállásával kapcsolatos feltételt illeti, az előny fennállását a szelektivitásra vonatkozó feltételtől függetlenül kell értékelni.
- 11 A Törvényszék ebből e végzés 68. pontjában azt a következtetést vonta le, hogy mivel a felperesek nem bizonyították, hogy a vitatott intézkedés előzetes vizsgálati szakaszában a Bizottság rendelkezésére álló információk és bizonyítékok értékelésének kétségeket és komoly nehézségeket kellett volna okoznia azon kérdést illetően, hogy a nyereségfölfözés levonhatósága előnyt jelent-e a WestSpiel számára, nyilvánvalóan megalapozatlanul állították, hogy a vitatott határozat megsértette az eljárási jogait.
- 12 A Törvényszék, miután a megtámadott végzés 69. és 70. pontjában megállapította, hogy nyilvánvalóan megalapozatlan a fellebbezők azon érve is, amely szerint a vitatott határozat ellentmondást tartalmaz, amennyiben a nyereségfölfözést hol különadónak, hol pedig a versenyellenes magatartásért kiszabott bírságokhoz hasonló különleges kifizetésnek minősíti, arra a következtetésre jutott, hogy az egyetlen jogalapot, és ennél fogva a kereset egészét mint jogilag nyilvánvalóan megalapozatlant el kell utasítani.

A felek kérelmei a fellebbezési eljárásban

- 13 A fellebbezők azt kérik, hogy a Bíróság:
 - helyezze hatályon kívül a megtámadott végzést;
 - az ügyet utalja vissza a Törvényszék elé, valamint
 - a költségekről jelenleg ne határozzon.
- 14 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:
 - utasítsa el a fellebbezést, és
 - kötelezze a fellebbezőket a költségek viselésére.

A fellebbezésről

A felek érvei

- 15 Fellebbezésük alátámasztása érdekében a fellebbezők egyetlen jogalapra hivatkoznak, amellyel lényegében azt állítják, hogy a Törvényszék azáltal, hogy a keresetüket azzal az indokkal utasította el, hogy a vitatott intézkedés nem biztosít gazdasági előnyt, anélkül, hogy elemezte volna, hogy ez

- az előny tárgyi szempontból szelektív-e, tévesen alkalmazta a jogot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt feltételek alkalmazása során, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy valamely intézkedést e rendelkezés értelmében állami támogatásnak lehessen minősíteni.
- 16 Amint azt a megtámadott végzés 52. pontjában a Törvényszék az uniós bíróságoknak a nemzeti adóintézkedésekre vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatára hivatkozva elismeri, a gazdasági előnyre és a szelektivitásra vonatkozó feltételeket együttesen kell vizsgálni.
 - 17 A tárgyi szelektivitásra vonatkozó feltétel három szakaszból álló vizsgálatának a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata által kialakított módszeréből az következik, hogy ahhoz, hogy meg lehessen állapítani a gazdasági előny hiányát, a Törvényszéknek feltétlenül a „normál” adóztatás meghatározásával kellett volna kezdenie.
 - 18 Márpedig a fellebbezők szerint a Törvényszék előtt éppen azt vitatták, hogy – amint azt a Bizottság a vitatott határozat (159) preambulumbekkezdésében állította – a nyereséglefölözést olyan „különadónak” lehet minősíteni, amelyet a német jog általános adózási szabályai értelmében le lehet vonni a nyereségadó vagy a társasági adó és az iparüzési adó adóalapjából.
 - 19 Ugyanakkor a megtámadott végzésben a Törvényszék a jogi értékelésében nem tért ki erre a vitás kérdésre, és ennél fogva ténylegesen átvette a „normál” adóztatásnak a vitatott határozat (159) preambulumbekkezdésében szereplő meghatározását.
 - 20 Ha a német adójog értelmében a nyereséglefölözés „különadónak” való minősítés téves lenne, és ha – amint azt a fellebbezők a Törvényszék előtt állították – a nyereséglefölözés nyereségátcsoportosításnak vagy nyereségfelosztásnak minősülne, e lefölözés levonhatósága a „normál” adóztatástól való eltérésnek minősülne, és így a vitatott intézkedés szelektív jellegű lenne.
 - 21 Mivel a „normál” adóztatásnak feltétlenül az alkalmazandó német adójogi szabályokból kell következnie, a felperesek előadják, hogy nem kétséges és egyébként nem is vitatott, hogy a nyereségek átcsoportosítása vagy felosztása nem vonható le az iparüzési adó vagy a társasági adó adóalapjából. E szabályok ugyanis tiltják a nyereséglefölözésből eredő gazdasági hátrányoknak az említett lefölözés levonhatóságából eredő előnyökkel történő ellentételezését.
 - 22 A fellebbezők ebből azt a következtetést vonják le, hogy a megtámadott végzésben a Törvényszék tévesen alkalmazta az „állami támogatás” EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében rögzített fogalmát, amikor anélkül tagadta a gazdasági előny fennállását, hogy előzetesen – a Bizottság által a vitatott határozatban végzett értékeléstől függetlenül – azonosította volna a „normál” adóztatást. Márpedig a „normál” adóztatás meghatározása elengedhetetlen lépés a gazdasági előny fennállásának vagy fenn nem állásának megállapításához.
 - 23 A Bizottság a maga részéről azt állítja, hogy a fellebbezés egyetlen jogalapja hatástalan, és mindenképpen teljesen megalapozatlan.
 - 24 E jogalap a megtámadott végzés téves értelmezésén alapul, mivel a Törvényszék e végzésben nem a gazdasági előny hiánya miatt utasította el a keresetet, hanem alapvetően azzal az indokkal, hogy a keresetlevél nem tartalmazott egyetlen jogalapot sem a vitatott intézkedés által eredményezett előny azon hiánya ellen, ahogy azt a vitatott határozat megállapította.

- 25 Márpedig előny hiányában az intézkedés semmi esetre sem minősülhet állami támogatásnak. Következésképpen, még feltételezve is azt, hogy a vitatott intézkedés szelektív, amint arra az elsőfokú eljárásban a fellebbezők hivatkoztak, nem bizonyították, hogy a Bizottság következtetése, nevezetesen az állami támogatás hiánya téves. Ilyen körülmények között a Törvényszék nem volt köteles megvizsgálni, hogy a jelen ügyben fennállt-e előny, vagy sem, és annak megállapítására szorítkozhatott, hogy a kereset nem irányult a támogatás fennállítására vonatkozó e feltételre.
- 26 Másodlagosan a Bizottság azzal érvel, hogy a *ne ultra petita* elve értelmében a Törvényszék semmiképpen nem állapíthatta meg a gazdasági előny hiányát, tekintettel arra, hogy e témakör nem képezte az első fokon benyújtott kereset tárgyát, és azt nem lehetett hivatalból figyelembe venni imperatív jogalap címén.
- 27 A Bizottság szerint a felperesek tévesen hivatkoznak az adótámogatások állítólagos sajátosságaira. Bár igaz, hogy az ilyen támogatásokat illetően az előnyre, illetve a szelektivitásra vonatkozó kritériumok együttesen vizsgálhatók, e kritériumok fogalmilag eltérőek. Ezenkívül az előny fennállásának és szelektivitásának bizonyítása nem teljesen és rendszerszerűen fedi egymást. A Bizottság így megjegyzi, hogy a jelen ügyben a vitatott intézkedés nem az általános adószabályozás alapján általában fizetendő adó csökkentésére irányult. Éppen ellenkezőleg, a nyereségfölfölözésnek a jövedelemadó vagy társasági adó, valamint a nyereségadó alapján való levonhatósága az észak-rajna-vesztfáliai köztulajdonban lévő kaszinókat a nyereségfölfölözés miatt terhelő adóteher csökkentésére irányul.
- 28 A Bizottság arra is hivatkozik, hogy a Törvényszék a megtámadott végzés 60–66. pontjában másodlagosan és gondosan megvizsgálta a fellebbezők által késedelmesen előterjesztett azon bizonyítékokat, amelyek távoli kapcsolatban állhatnak az előny fennállítására vonatkozó esetleges érvel. E tekintetben a Törvényszék bizonyította, hogy ezek az elfogadhatatlan bizonyítékok semmiképpen sem relevánsak, tekintettel arra, hogy nem tették lehetővé a vitatott határozatban szereplő, előny hiányára vonatkozó megállapítás sikeres vitatását.

A Bíróság álláspontja

- 29 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Először is a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. 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 (2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 Ami konkrétan a nemzeti adóintézkedések szelektív jellegét illeti, a Bíróság megállapította, hogy a Bizottságnak ahhoz, hogy egy ilyen jellegű intézkedést „szelektívnek” minősíthessen, háromlépcsős vizsgálatot kell végeznie. Először is azonosítania kell a referencia-rendszert, vagyis az érintett tagállamban alkalmazandó „normál” adószabályozást, másodszer pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér e referencia-rendszertől, mivel különbséget tesz az ez utóbbi rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a szóban forgó jogrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért a

priori szelektív jellegűek, amennyiben az érintett tagállam bizonyítja, harmadszor, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az ezen intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (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, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 31 Egyetlen jogalapjuk keretében a fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék nem vizsgálta meg a keresetük alátámasztására felhozott egyetlen jogalapot alkotó öt rész első három részében kifejtett, a vitatott határozat kifogásolására irányuló központi érvelésüket, miszerint a határozatban a Bizottság a szelektivitásra vonatkozó feltétel értékelése keretében tévesen azonosította az érintett tagállamban alkalmazandó referencia-rendszert vagy „normál” adóztatást azon vizsgálat első szakaszában, amelyet a Bizottságnak a jelen ítélet 30. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően el kell végeznie.
- 32 A Bizottság által elkövetett hiba különösen abban áll, hogy a Bizottság a vitatott intézkedést, vagyis a köztulajdonban álló kaszinókat terhelő nyereségfölfölözést „különadónak”, sőt „járulékos különadónak” minősítette, ami lehetővé tette számára annak megállapítását, hogy az e levonás címén megfizetett összegek levonhatók a nyereségadókból vagy társasági adókból, valamint az iparüzési adókból az alkalmazandó német adójogban előírt normál adóztatás általános adózási szabályainak megfelelően, amelyek lehetővé teszik „a kereskedelmi ügyletekből eredő költségek” levonhatóságát.
- 33 A felperesek azt állítják, hogy a nyereségfölfölözést nyereségek „átutalásának” vagy „felosztásának”, nem pedig „adónak” vagy „különadónak” kell minősíteni, így az alkalmazandó német adójognak megfelelően e nyereségfölfölözést nem kellett volna levonni az iparüzési adó adóalapjából. A ténylegesen megvalósult levonás tehát a „normál” adóztatástól való eltérést, következésképpen szelektív előnyt jelent.
- 34 E tekintetben felmerül a kérdés, hogy a Törvényszék helyesen állapíthatta-e meg, hogy mivel a Bizottság az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése szerinti előzetes vizsgálati eljárás végén hozott vitatott határozatban arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott intézkedés nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak”, mind az ezen intézkedés által biztosított gazdasági előny fenn nem állása, mind pedig az intézkedés szelektivitásának hiánya miatt, a kizárólag a szelektivitás hiányának megállapítása ellen irányuló keresetet mint hatástalant, és ennél fogva mint jogilag nyilvánvalóan megalapozatlant el kell utasítani, mivel még ha e jogalap megalapozottnak is bizonyulna, a szóban forgó intézkedés a vitatott határozatban megállapított gazdasági előny hiánya miatt akkor sem valósítana meg állami támogatást.
- 35 E tekintetben kétségtelen, hogy a Bíróság már kimondta, hogy a szelektivitásnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő követelményét világosan el kell határolni a gazdasági előny egyidejű kimutatásától, mivel ha a Bizottság feltárta a tágabb értelemben vett, közvetlenül vagy közvetetten valamely intézkedésből eredő előny fennállását, még azt is bizonyítani kell, hogy ez az előny kifejezetten egy vagy több vállalkozásnak kedvez (2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. pont).
- 36 Mindemellett a Bíróság hangsúlyozta, hogy a referencia-rendszer meghatározása különösen fontos a nemzeti adóintézkedések esetében, mivel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett gazdasági előny fennállását csupán egy úgynevezett „normál” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet, C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 37 Valamely adóintézkedés szelektív jellegének értékelése céljából fontos tehát, hogy a Bizottság a határozatában helyesen határozza meg az érintett tagállamban alkalmazandó általános adószabályozást vagy referencia-rendszert, és az e meghatározás vitatásával kapcsolatban eljáró bíróság azt helyesen vizsgálja meg. Mivel a referencia-rendszer meghatározása képezi a szelektivitás értékelésével összefüggésben elvégzendő összehasonlító vizsgálat kiindulópontját, az e meghatározás során elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét (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, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 38 Ebben az összefüggésben a Bíróság pontosította, hogy a referenciakeret meghatározásának – amelyet az érintett tagállammal folytatott kontradiktórius vitát követően kell elvégezni – az ezen tagállam nemzeti joga értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálatából kell következnie (2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet, C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 72. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 39 A Bíróság azt is megállapította, hogy azokon a területeken kívül, amelyeken az uniós adójog harmonizáció tárgyát képezi, az érintett tagállam állapítja meg a közvetlen adózás területén fennálló saját hatásköreinek gyakorlása révén és az adóztatási autonómiájának tiszteletben tartásával az adó azon alapvető jellemzőit, amelyek főszabály szerint meghatározzák a referencia-rendszert vagy a „normál” adószabályozást, amely alapján a szelektivitásra vonatkozó feltételt elemezni kell. Ugyanez érvényes többek között az adó alapjának és az adóztatandó tényállásnak a meghatározására (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, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Ebből következik, hogy kizárólag az érintett tagállamban alkalmazandó nemzeti jogot kell figyelembe venni a közvetlen adózás területén a referencia-rendszer azonosítása céljából, mivel ez az azonosítás maga is elengedhetetlen előfeltétele nem csupán az előny fennállásának, hanem annak megítélése szempontjából is, hogy az szelektív jellegű-e (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).
- 41 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 60. pontjában szintén rámutatott, a Törvényszéknek a jelen ítélet 34. pontjában összefoglalt megközelítése ellentétes a Bíróság ítélkezési gyakorlatában elismert, a jelen ítélet 36–40. pontjában hivatkozott elvekkel, amelyek szerint a vizsgálat, amelyet a Bizottságnak az adó jellegű támogatási programok szelektivitásának megállapítása érdekében el kell végeznie, a referenciakeret vagy „normál” adóztatás meghatározását illetően egybeesik az annak ellenőrzése érdekében elvégzendő vizsgálattal, hogy a vitatott intézkedés azzal a hatással jár-e, hogy előnyt biztosít a kedvezményezettjei számára.
- 42 Az említett elveknek megfelelően ugyanis ha a Törvényszék az alkalmazandó nemzeti jognak a Bizottság által a vitatott határozatban elvégzett értelmezése tekintetében őt megillető teljes körű bírósági felülvizsgálati jogkör gyakorlása keretében megvizsgálta volna a fellebbezőknek a referencia-rendszer e határozatban való azonosítása ellen irányuló, a jelen ítélet 32. és 33. pontjában összefoglalt érveit, és ha a Törvényszék e vizsgálatot követően arra a következtetésre jutott volna, hogy az e területen alkalmazandó német adójog szabályaira és elveire, valamint azoknak a nemzeti ítélkezési gyakorlatban és szakirodalomban történő értelmezésére tekintettel a Bizottság ezen azonosítás során valóban hibát követett el, egy ilyen

hiba szükségképpen hibássá tette volna a Bizottságnak a szelektív előny fennállásának feltételével kapcsolatos elemzését, mégpedig mindkét összetevőjében, nevezetesen a szelektivitásra és a gazdasági előnyre vonatkozó feltételben.

- 43 Ebből következik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy nem kell megvizsgálni a fellebbezők említett érveit, mivel azok – még ha megalapozottak is lennének – mindenképpen hatástalanok, mivel csak a szelektivitásra vonatkozó feltétel Bizottság általi, a vitatott határozatban szereplő elemzését érintik, az említett határozatban külön vizsgált gazdasági előnyre vonatkozó feltételt nem.
- 44 E következtetést nem kérdőjelezi meg a Bizottság által másodlagosan felhozott azon érv, amely szerint a Törvényszék megsértette volna a *ne ultra petita* elvét, ha a vitatott határozat jogszerűségét nemcsak a szelektivitás feltételének, hanem a gazdasági előny fennállására vonatkozó feltétel elemzése tekintetében is megvizsgálta volna.
- 45 Amint azt a Bíróság több alkalommal megállapította, mivel a jogszerűséget vizsgáló bíróság nem terjeszkedhet túl a kereseti kérelmen, az általa kimondott megsemmisítés nem lehet tágabb, mint amelyet a felperes kért (2017. november 14-i British Airways kontra Bizottság ítélet, C-122/16 P, EU:C:2017:861, 81. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 46 Jóllehet ugyanis a bíróságnak csak a felek kérelmeiről kell döntenie, akiknek a feladata a jogvita kereteinek a meghatározása, e bíróság – a *ne ultra petita* elve értelmében – nem kötheti magát kizárólag a felek által az állításaik alátámasztására felhozott érvekhez, mivel adott esetben arra kényszerülne, hogy határozatát téves jogi megállapításokra alapítsa (lásd ebben az értelemben: 2021. január 20-i Bizottság kontra Printeos ítélet, C-301/19 P, EU:C:2021:39, 58. pont).
- 47 Márpedig a fellebbezők első fokon a vitatott határozat megsemmisítését kérték többek között azzal érvelve, hogy abban a Bizottság a szelektivitás feltételének vizsgálatát végezte el, amely ellentétes az uniós joggal, mivel e vizsgálat a referencia-rendszer vagy a „normál” adóztatás azonosításán alapul, amely a német adójog „kereskedelmi ügyletekből eredő költségek” levonhatóságára vonatkozó szabályainak és elveinek pontatlan értelmezéséből ered.
- 48 Igaz ugyan, hogy a fellebbezők keresete formálisan csak a vitatott határozatban a szelektivitásra vonatkozó feltétel Bizottság általi, és nem a gazdasági előny fennállásával kapcsolatos értékelésre vonatkozott, ez nem változtat azon, hogy – amint az már kiemelésre került – érvelésük érdemben ugyanúgy releváns volt e két feltétel értékelése szempontjából, mivel a referencia-rendszer vagy a „normál” adóztatás azonosítására vonatkozott e határozatban, amely vizsgálat azonos e két feltétellel, és amely, ha ellentétes lenne az alkalmazandó nemzeti joggal, szükségképpen ugyanolyan mértékben tenné hibássá e két feltétel értékelését.
- 49 Következésképpen, ha a Törvényszék a kötelezettségének megfelelően megvizsgálta volna a fellebbezők ezen érvelését, egyáltalán nem módosította volna a kérelemnek a keresetben meghatározott tárgyát, és ennél fogva nem sértette volna meg a *ne ultra petita* elvét.
- 50 Hasonlóképpen, a Törvényszék nem sértette volna meg ezt az elvet, ha e vizsgálat végén arra a következtetésre jutott volna, hogy a vitatott határozatot meg kell semmisíteni, mivel e határozatban a Bizottság tévesen azonosította a referencia-rendszert vagy a „normál” adóztatást.
- 51 A fenti megfontolások összességére tekintettel a megtámadott ítéletet hatályon kívül kell helyezni.

Az ügynek a Törvényszék elé történő visszautalásáról

- 52 A Bíróság alapokmánya 61. cikke értelmében, ha a fellebbezés megalapozott, a Bíróság a Törvényszék határozatát hatályon kívül helyezi. Ha a per állása megengedi, az ügyet maga a Bíróság is érdemben eldöntheti, illetve határozathozatalra visszautalhatja a Törvényszékhez.
- 53 A jelen ítéletben megállapítást nyert, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor elmulasztotta megvizsgálni a fellebbezőknek a vitatott határozatban a referencia-rendszer vagy a „normál” adóztatás Bizottság általi azonosításának kifogásolására irányuló érvelését.
- 54 Mivel a Törvényszék, a fellebbezők által kifejezetten előadott érvelésére tekintettel nem végezte el az alkalmazandó nemzeti jognak a referencia-rendszer vagy az alkalmazandó „normál” adóztatás meghatározása céljából a Bizottság értelmezésének a hatáskörébe tartozó felülvizsgálatát, a Bíróság úgy ítéli meg, hogy a per állása nem engedi meg, hogy az ügyet érdemben eldöntse. Ennélfogva az ügyet vissza kell utalni a Törvényszék elé.

A költségekről

- 55 Mivel az ügyet a Bíróság visszautalta a Törvényszék elé, az eljárás költségeiről jelenleg nem kell határozni.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A Bíróság az Európai Unió Törvényszékének 2021. október 22-i Fachverband Spielhallen és LM kontra Bizottság végzését (T-510/20, ECLI:EU:T:2021:745) hatályon kívül helyezi.**
- 2) A Bíróság az ügyet visszautalja az Európai Unió Törvényszéke elé.**
- 3) A Bíróság a költségekről jelenleg nem határoz.**

Aláírások