



Határozatok Tára

LAILA MEDINA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2024. április 11.¹

C-555/22. P., C-556/22. P. és C-564/22. P. sz. egyesített ügyek

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága

kontra

Európai Bizottság (C-555/22 P),

ITV plc

kontra

Európai Bizottság (C-556/22 P),

valamint

LSEGH (Luxembourg) Ltd,

London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd.

kontra

Európai Bizottság (C-564/22 P)

„Fellebbezés – Állami támogatások – Feltételes adómegállapítási határozatok (*tax rulings*) – Az Egyesült Királyság által bizonyos multinacionális csoportok javára végrehajtott támogatási programok – A csoportfinanszírozásra vonatkozó és az ellenőrzött külföldi társaságokat (EKT) érintő adórendszer – Mentességek – Jelentős személyi funkciók – A nyereség mesterséges átirányítása – Az adóalap eróziója – A támogatási programot a belső piaccal összeegyeztethetetlennek és jogellenesnek nyilvánító, valamint a folyósított támogatások visszatéríttetését elrendelő határozat – Referenciakeret – Alkalmazandó nemzeti jog – »Rendes« adószabályozás”

1. Fellebbezéseikben Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (C-555/22 P), az ITV plc (C-556/22 P), valamint az LSEGH (Luxembourg) Ltd és London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd (együttesen: LSEGH) (C-564/22 P) a Törvényszék 2022. június 8-i Egyesült Királyság és ITV kontra Bizottság ítéletének (T-363/19 és T-456/19, EU:T:2022:349; a továbbiakban: megtámadott ítélet) hatályon kívül helyezését kéri. Ezen ítélet elutasította az Egyesült Királyságnak és az ITV-nek az (EU) 2019/1352 bizottsági határozat² megsemmisítésére irányuló keresetét.

2. Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságában (az ország említésének igen nagy száma miatt a továbbiakban: Egyesült Királyság) az ellenőrzött külföldi társaságokra (a továbbiakban: EKT) vonatkozó adószabályokat a Taxation (International and Other Provisions)

¹ Eredeti nyelv: angol.

² Az Egyesült Királyság által [az EKT]-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról szóló, 2019. április 2-i (EU) 2019/1352 bizottsági határozat (HL 2019. L 216., 1. o.; a továbbiakban: vitatott határozat).

Act 2010 (az adózásról szóló 2010. évi törvény [nemzetközi és egyéb rendelkezések]; a továbbiakban: az adózásról szóló 2010. évi törvény) 9A. része³ határozza meg, amely az Egyesült Királyság közvetlen adórendszerének nemzetközi vonatkozásaira irányadó szabályokat tartalmaz, beleértve a kettős adóztatás alóli mentességre vonatkozó és különböző adóelkerülés elleni rendelkezéseket.

I. A jogvita előzményei

3. A jogvita előzményeit a megtámadott ítélet 1–28. pontja ismerteti. Ezek a jelen indítvány céljából a következőképpen foglalhatók össze.

A. A vitatott határozat

4. Az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárás megindítását követően az Európai Bizottság elfogadta a vitatott határozatot, és megállapította, hogy a csoportfinanszírozási mentességi rendszer az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. részének 9. fejezetében (a továbbiakban: 9. fejezet) foglalt mentességek miatt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak minősül. Ennek oka, hogy ez a rendszer az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része 5. fejezete (a továbbiakban: 5. fejezet; vitatott program vagy szóban forgó mentességek) 371EB. cikkének hatálya alá tartozó minősített hitelviszonyokból származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségre vonatkozott. A Bizottság úgy vélte, hogy a szóban forgó mentességek a belső piaccal összeegyeztethetetlen „támogatási programnak” minősülnek, amelyet az Egyesült Királyság jogellenesen, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését megsértve hajtott végre.

5. A Bizottság azonban arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott program nem minősül támogatásnak, amennyiben az 5. fejezetben foglalt 371EC. cikk (az Egyesült Királyságból származó tőkebefektetések; a továbbiakban: Egyesült Királysághoz kötődő tőke kritériuma) szerinti, de az ezen fejezetben foglalt 371EB. cikk (egyesült királyságbeli tevékenységek) hatálya alá nem tartozó minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre alkalmazandó, azon tény alapján, hogy a jelentős személyi funkciókat (a továbbiakban: JSZF)⁴ az Egyesült Királyságban látták el (a továbbiakban: egyesült királysági JSZF-ek kritériuma).

6. A vitatott határozatban a Bizottság a szelektív előny fennállására összpontosított. A Bizottság tehát megállapította, hogy a szóban forgó mentességek lehetővé tették egy olyan, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság számára, amely egyébként (az 5. fejezet alapján) az EKT-kre kivetett különadó hatálya alá tartozott volna, hogy (a 9. fejezet alapján) azt kérje, hogy ez az EKT-kre kivetett különadó az EKT-nek a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségének csak 25%-át terhelje, ami azt jelenti, hogy e nyereség 75%-a mentesül az adó alól. Bizonyos feltételek mellett az utóbbi még alacsonyabb százalékos arányban is adóztatható, ami az EKT vonatkozó nyereségének akár 100%-os mentességéhez vezethet.

7. Ami a szóban forgó mentességek szelektív jellegét illeti, a Bizottság úgy vélte, hogy a referenciakeretet az EKT-kre alkalmazott szabályok alkották, és hogy e mentességek eltérést képeznek e kerettől.

³ Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. részének teljes szövegét az Egyesült Királyság C 555/22. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésének A.3. melléklete tartalmazza. Lásd e jogszabály szövegét a következő oldalon: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents/>.

⁴ Úgy kell tekinteni, hogy a JSZF-ek helymeghatározása jól mutatja, hogy hol kerül sor az eszközökkel kapcsolatos kockázatok kezelésére, és jelzi, hogy hol találhatóak a nyereséget termelő eszközök.

8. Ebben az összefüggésben a Bizottság megállapította, hogy a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget elérő EKT-eket ellenőrző adóalany helyzete összehasonlítható azon adóalany helyzetével, amely egyéb nem kereskedési pénzügyi nyereséget elérő EKT-t ellenőriz, különösen az EKT-k által az Egyesült Királyságban letelepedett társaságoknak nyújtott, úgynevezett „felfelé irányuló hitelek”, valamint az EKT-k által harmadik feleknek nyújtott, az Egyesült Királyság által „fiktív hitelnek” nevezett hitelek keretében.

9. A Bizottság emlékeztetett arra, hogy a referenciakerettől eltérő intézkedést mindazonáltal igazolhatja az említett keret jellege vagy általános felépítése, és hogy a tagállam⁵ feladata az ilyen igazolás bizonyítása. Az Egyesült Királyság először is azzal érvelt, hogy a szóban forgó mentességek célja az volt, hogy a rendszer kezelhető és alkalmazható legyen. Másodszor, a mentességek biztosították a letelepedés szabadságának gyakorlását az Unión belül.

10. E tekintetben a Bizottság elfogadta, hogy amennyiben a vitatott program az Egyesült Királysághoz kötődő tőke kritériuma alapján az 5. fejezet hatálya alá tartozó helyzetekre vonatkozik, úgy tekinthető, hogy e rendszer célja, hogy biztosítsa az EKT-kre alkalmazott szabályok „közigazgatási szempontú kezelhetőségét”. A vitatott program biztosította, hogy az EKT-kre kivetett különadó csak azokból az egyesült királysági pénzeszközökből származó nyereségeket terhelje, amelyekről észszerűen állítható, hogy mesterségesen átirányították őket az Egyesült Királyságból, és mindezt anélkül, hogy a társaságok és az adóhatóságok arra kényszerültek volna, hogy a tőke helyettesíthető jellegére figyelemmel túlságosan megterhelő módon vizsgálják a pénzeszközök eredetét.

11. Ezzel szemben a Bizottság megjegyezte, hogy a vitatott program *a priori* szelektív előnyhöz juttatta a minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő EKT-t ellenőrző egyesült királyságbeli társaságiadó-alanyokat az egyesült királysági JSZF-ek kritériumának megfelelő helyzetekben. A Bizottság megállapította, hogy ezen *a priori* szelektív előny nem igazolható sem az adókikerülés ellen alkalmazható és kezelhető szabályok szükségességével, sem a Szerződésekben rögzített szabadságoknak való megfelelés szükségességével.

12. Továbbá megállapította, hogy az (EU) 2016/1164 irányelv⁶ átültetésével összefüggésben az EKT-kre alkalmazott szabályok 2019. január 1-jétől hatályos azon módosításait követően, amelyek szerint az előző pontban említett nyereség tekintetében többé már nem lehetett a szóban forgó mentességek iránti kérelmet benyújtani, a vitatott program az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak megfelelővé vált.

13. Ami vitatott program belső piaccal való összeegyeztethetőségét illeti, a Bizottság lényegében azt állapította meg, hogy a program keretében nyújtott támogatások nem mozdították elő egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését, így az nem tartozott az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdése c) pontjának hatálya alá.

14. Végül a Bizottság elrendelte a vitatott program keretében nyújtott támogatások kedvezményezettekkel való visszatéríttetését.

⁵ Az Egyesült Királyság a releváns időpontban még tagállam volt.

⁶ A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.; helyesbítés: HL 2018. L 48., 44. o.).

II. A megtámadott ítélet

15. A Törvényszék elutasította az Egyesült Királyság kormánya, illetve az ITV által benyújtott keresetet. A Törvényszék többek között megállapította, hogy a szelektív előny fennállására vonatkozó feltétel teljesült. Ezzel összefüggésben elvégezte a klasszikus három szakaszból álló elemzést, amely a következőket foglalja magában: i. a referencia-rendszer azonosítása; ii. annak megállapítása, hogy a vitatott program eltér-e ettől a referencia-rendszertől, tekintettel az e rendszer által kitűzött célra, valamint iii. annak megállapítása, hogy a tagállam bizonyította-e, hogy a támogatási programmal megvalósított megkülönböztetés igazolt volt, mivel ez a megkülönböztetés a programot magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered.

A. 1. lépés: A referenciarendszer

16. A Törvényszék elutasította azokat a jogalapokat, amelyekkel az Egyesült Királyság és az ITV arra hivatkozott, hogy a Bizottság nyilvánvaló értékelési hibát követett el, amikor arra a következtetésre jutott, hogy a referenciakeretet kizárólag az „EKT-kre alkalmazott szabályok” alkotják, nem pedig az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszere (a továbbiakban: általános társaságiadó-rendszer) minősül annak.

17. E tekintetben a Törvényszék először is megállapította, hogy az általános társaságiadó-rendszer a területiség elvén alapul, amely szerint csak az Egyesült Királyságban elért nyereség adóztatható. Ezután megjegyezte, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok célja annak biztosítása, hogy az EKT által elért nyereségek, amelyek ezen elv alapján rendes körülmények között nem adóztathatók az Egyesült Királyságban, mégis megadóztathatók (ha úgy tekintik, hogy azokat mesterségesen átirányították az Egyesült Királyságból, és ezáltal mesterségesen megnövelték az EKT nyereségét, amely ezt követően olyan osztalékot fizet, amely nem adóköteles az Egyesült Királyságban). A Törvényszék ebből azt a következtetést vonta le, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok nem az általános társaságiadó-rendszer alóli kivételt, hanem annak kiterjesztését képezik, illetve olyan velejáráját, amely e rendszer logikájától eltérő és arról leválasztható logikát követ.⁷

18. Másodszor, a Törvényszék megvizsgálta, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok teljes körű szabályrendszert alkotnak-e, amely elkülönül az általános társaságiadó-rendszertől, különösen az olyan elemek tekintetében, mint az adóalap, az adóalany, az adóköteles esemény és az adókulcs.

19. Az adóalapot illetően a Törvényszék lényegében azt állapította meg, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok az EKT-k által az Egyesült Királyságon kívül elért olyan számviteli nyereségeknek a megadóztatására irányultak, amelyeket mesterségesen irányítottak át ebből az országból. Ezzel szemben az egyesült királyságbeli társasági adó az Egyesült Királyságban letelepedett társaságok által az Egyesült Királyságban elért nyereségre vonatkozott.⁸

20. Ami az adóalanyt illeti, a Törvényszék lényegében úgy ítélte meg, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok hatálya alá tartozó adóalanyokat az általános társaságiadó-rendszer hatálya alá tartozó adóalanyoktól az a sajátosság különbözteti meg, amely szerint e szabályok akkor alkalmazandók, ha az egyesült királysági illetőségű társaságok bizonyos érdekeltségekkel rendelkeznek az Egyesült Királyságon kívüli leányvállalatokban.⁹

⁷ Lásd: megtámadott ítélet, 77., 78. és 80–83. pont.

⁸ Lásd: megtámadott ítélet, 85. pont.

⁹ Lásd: megtámadott ítélet, 86. pont.

21. Ami az adóköteles eseményt illeti, a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az EKT-k különadójának kivetése szempontjából a döntő elem a nyereség Egyesült Királyságból való mesterséges átirányítása volt, míg az általános társaságiadó-rendszer szerint a nyereségnek az Egyesült Királyságban való elérése volt az, ami adókötelezettséget keletkeztet.¹⁰

22. Az adókulcsot illetően a Törvényszék – bár elismerte, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok nem tartalmazzák az EKT-k nyereségére alkalmazandó külön adókulcsot, és az általános társaságiadó-rendszerben előírt adókulcsra hivatkozott – úgy ítélte meg, hogy az EKT-kre kivetett különadót összességében egy speciális számítási mechanizmus határozza meg, amely adott esetben kiterjed az Egyesült Királyságban adózó kapcsolt társaság nyereségére alkalmazandó több adókulcs átlagának kiszámítására is.¹¹

23. Ezenkívül a Törvényszék megállapította, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok olyan különös rendelkezéseket tartalmaznak, amelyek az EKT-kre kivetett különadó kiszámítására, kezelésére és beszedésére, valamint különösen annak az egyesült királyságbeli illetőségű társaság által fizetendő adókkal és az EKT által az illetősége szerinti országban fizetett adókkal való kapcsolatára vonatkoznak. Ezen túlmenően a Törvényszék rámutatott, hogy a belföldi illetőségű társaság által az ellenőrzött külföldi társaság által elért nyereség után fizetendő adó összegének kiszámításakor az EKT fogadó országában esetlegesen megfizetett adók jóváírásáról kell rendelkezni.¹²

B. 2. lépés: Az előny fennállása és a vitatott program a priori szelektivitása

24. A Törvényszék először is lényegében úgy ítélte meg, hogy az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. részében meghatározott szabályok a nyereségek mesterséges átirányítását jelentő, többek között az adózásról szóló 2010. évi törvény 5. fejezetében foglalt helyzetek azonosítására vonatkozó kritériumokat állapítanak meg. A Törvényszék szerint így, amennyiben az e szabályok által előírt egyik feltétel teljesült, a szóban forgó EKT-k által elért nyereségeket az EKT-kre kivetett különadó útján adóztatták meg az Egyesült Királyságban. A Törvényszék ebből azt a következtetést vonta le, hogy az a tény, hogy a 9. fejezetben mentességeket biztosítanak a különadó alól azon nyereségekre, amely nyereségek egyébként a fent említett feltételek alapján annak hatálya alá tartoztak volna, előnynek minősült, nem pedig az EKT-k nyereségének megadóztatására vonatkozó modulációnak vagy az e nyereség megadóztatásával kapcsolatos határok kijelölésének.

25. Másodsor, a Törvényszék lényegében úgy ítélte meg, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok célja, hogy az Egyesült Királyságban végzett tevékenységekből és az ott található eszközökből származó, az EKT-khez mesterségesen átirányított nyereségeknek a megadóztatása révén megvédje az Egyesült Királyság társaságiadó-alapját.

26. Harmadszor, a Törvényszék lényegében úgy ítélte meg, hogy a csoportfinanszírozási mentesség a referenciakeret céljára tekintettel *a priori* szelektív volt.

¹⁰ Lásd: megtámadott ítélet, 87. pont.

¹¹ Lásd: megtámadott ítélet, 88. pont.

¹² Lásd: megtámadott ítélet, 89. és 90. pont.

C. 3. lépés: A szóban forgó mentességek indokltsága

27. A Törvényszék elutasította az Egyesült Királyság és az ITV azon érvelését, amely szerint a szóban forgó mentességek indokoltak voltak.

28. Ami az első indokot illeti, a Törvényszék mindenekelőtt megállapította, hogy bár az Egyesült Királyság hatóságai által az EKT-kre alkalmazott szabályok elfogadását megelőzően folytatott konzultációra adott válaszokból kiderült, hogy különösen a 75%-os részleges mentességre vonatkozó javaslatot támogatták túlnyomó többségben annak egyszerűsége és könnyű alkalmazhatósága miatt, az Egyesült Királyság nem nyújtott be olyan bizonyítékot, amely lehetővé tette volna a csoporton belüli hitelekkel kapcsolatos JSZK-ek azonosítása és helymeghatározása adminisztratív költségeinek számszerűsítését, hanem csupán általános állításokat tett. A Törvényszék arra is rámutatott, hogy nem bizonyították, hogy a 75%-os mentességi arány szükséges vagy megfelelő lenne a nem kereskedési pénzügyi nyereséget termelő, csoporton belüli hitelekkel összefüggésben ellátott JSZF-ek azonosításának és helymeghatározásának nehézségére vonatkozó kérdés megválaszolásához.

29. A második indokot illetően a Törvényszék a Cadbury Schweppes és a Cadbury Schweppes Overseas ítéletből¹³ arra következtetett, hogy mivel az EKT-kre kivetett különadó olyan nyereségekre vonatkozik, amelyeket az Egyesült Királyságban ellátott JSZF-ek kritériuma alapján mesterségesen átirányítottak kell tekinteni, ezt az különadót nem lehet a letelepedés szabadsága akadályának tekinteni, és következésképpen úgy ítélte meg, hogy a letelepedés szabadságának biztosítása szempontjából a szóban forgó mentességek nem indokolhatók.

III. A fellebbezésekkel kapcsolatos értékelés

A. Elfogadhatóság

30. A Bizottság álláspontja szerint a nemzeti jog ténykérdés, amely a Törvényszék kizárólagos hatáskörébe tartozik, kivéve, ha e jog értelmezése a bizonyítékok elferdítésén alapul. A Bizottság elfogadja, hogy a Fiat ítélet¹⁴ alapján a referenciarendszer helyes meghatározása jogi kérdés, azonban azt állítja, hogy az említett ítéletben a Bíróság által megállapított hiba arra vonatkozott, hogy a Törvényszék e meghatározás során megfelelő tényezőket vett-e figyelembe, nem pedig a nemzeti jog értelmezését érintette. Ezzel szemben a jelen ügyekben a fellebbezők nem azt állítják, hogy a Törvényszék téves információkra támaszkodott volna annak értékelésekor, hogy a Bizottság helyesen határozta-e meg a referenciakeretet.

31. Az Egyesült Királyság, az ITV és az LSEGH vitatja a fenti érveket, és azt állítja, hogy a fellebbezések elfogadhatóak.

32. Először is emlékeztetek arra, hogy a Fiat ítélet (82. pont) szerint „[k]étségtelen, hogy a Törvényszék által a nemzeti jog tekintetében tett megállapítások fellebbezés keretében történő vizsgálata során – amely megállapítások az állami támogatások területén ténybeli megállapításoknak minősülnek – a Bíróság hatásköre csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e”.

¹³ A nagytanács 2006. szeptember 12-i ítélete (C-196/04, EU:C:2006:544, 72. és 73. pont; a továbbiakban: Cadbury ítélet).

¹⁴ A nagytanács 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélete (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859; a továbbiakban: Fiat ítélet).

33. Ugyanakkor ez nem változtat azon, hogy a Bíróságot nem lehet megfosztani annak ellenőrzése lehetőségétől, hogy a fenti értékelés önmagában nem jelenti-e az uniós jog téves alkalmazását.¹⁵

34. A Bíróság ítélkezési gyakorlata ugyanis egyértelművé teszi, hogy „az a kérdés, hogy a Törvényszék megfelelően jelölte-e ki a releváns referencia[keretet] [...] olyan jogkérdés, amely a fellebbezés szakaszában a Bíróság általi felülvizsgálat tárgyát képezheti. Ugyanis, a szelektív előny fennállásának elemzése első szakaszának keretében a referencia[keret] kiválasztásának megkérdőjelezésére irányuló érvek elfogadhatók, mivel ez az elemzés a nemzeti jognak az uniós jog valamely rendelkezése alapján történő jogi minősítéséből indul ki.”¹⁶

35. Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis „[a]nnak elismerése, hogy a Bíróság nem határozhatja meg, hogy a Törvényszék téves jogalkalmazás nélkül fogadta-e el a releváns referenciakeret körülhatárolását, értelmezését és alkalmazását, mint a szelektív előny fennállásának vizsgálata szempontjából döntő tényezőt, azon lehetőség elfogadásához vezetne, hogy a Törvényszék adott esetben megsérthetné az elsődleges uniós jog valamely rendelkezését, nevezetesen az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, anélkül hogy e jogsértést a fellebbezés keretében szankcionálni lehetne, ami [...] ellentétes lenne az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének második albekezdésével”.¹⁷

36. Ezenfelül, amennyiben a Törvényszék megállapította, illetve értékelte a tényállást, az EUMSZ 256. cikk alapján a Bíróság rendelkezik hatáskörrel a tényállás jogi minősítésének a felülvizsgálatára, ami a tények elferdítése esetén a nemzeti jog tartalmának értékelésére is kiterjed. A Bíróságnak képesnek kell lennie annak felülvizsgálatára, hogy a Törvényszék „olyan megállapításokat tett[-e] [...], amelyek nyilvánvalóan ellentétesek a [nemzeti] jog szóban forgó rendelkezéseinek tartalmával”, vagy olyan jelentőséget tulajdonított-e e rendelkezéseknek, amellyel nyilvánvalóan nem rendelkeznek.¹⁸ Így a referenciarendszer meghatározása, és ezzel az a kérdés, hogy a Törvényszék elferdítette-e a nemzeti jogot, olyan jogkérdések, amelyek a fellebbezési szakaszban Bíróság felülvizsgálatának tárgyát képezhetik.¹⁹

37. Ebből következik, hogy a jelen fellebbezések elfogadhatók.

B. Az ügy érdeméről

38. Fellebbezésének alátámasztása érdekében (C-555/22. P. sz. ügy) az Egyesült Királyság öt jogalapra hivatkozik: i. téves jogalkalmazás, a tényállás elferdítése és téves minősítése a referenciakeret meghatározása tekintetében; ii. téves jogalkalmazás, a tényállás elferdítése és téves minősítése az előny fennállása tekintetében; iii. téves jogalkalmazás, a tényállás elferdítése és téves minősítése, valamint a szelektív jelleg tekintetében az indokolási kötelezettség megsértése; iv. téves jogalkalmazás, a tényállás elferdítése és téves minősítése az adminisztratív megvalósíthatóság tekintetében, valamint v. téves jogalkalmazás a letelepedés szabadsága tekintetében.

¹⁵ Lásd: nagytanács 2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélete (C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 76. és 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; a továbbiakban: Engie ítélet).

¹⁶ Fiat ítélet, 85. pont. Lásd még: Engie ítélet, 78. pont.

¹⁷ Lásd: Engie ítélet, 79. pont.

¹⁸ Lásd: 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-559/12 P, ECLI:EU:C:2014:217, 81. pont).

¹⁹ Fiat ítélet (82. és 85. pont).

39. Ezt követően az ITV (C-556/22. P. sz. ügy) négy fellebbezési jogalapra hivatkozik: i. a referenciakeret meghatározása során elkövetett hiba; ii. a szelektív előny meghatározása során elkövetett hiba; iii. a szóban forgó adómentességek indokoltságának minősítése során elkövetett hiba; valamint iv. a Cadbury ítélet alkalmazása során elkövetett hiba.

40. Végül az LSEGH (C-564/22. P. sz. ügy) öt fellebbezési jogalapra hivatkozik: i. a referenciakeret azonosítása során elkövetett téves jogalkalmazás; ii. a referenciakeret céljának meghatározása tekintetében elkövetett téves jogalkalmazás; iii. a gazdasági szereplők közötti hátrányos megkülönböztetés fennállása tekintetében elkövetett téves jogalkalmazás; iv. az EUMSZ 263. cikk és az EUMSZ 296. cikk megsértése, mivel a Törvényszék nem válaszolt meg egyes jogalapokat, és a saját indokolásával helyettesítette a Bizottság által a vitatott határozatban kifejtett indokolást, valamint v. a szóban forgó mentességek indokoltsága tekintetében elkövetett téves jogalkalmazás.

41. Noha a fellebbezők nem azonos számú jogalapra hivatkoznak, és noha e jogalapok keretében a fellebbezők egyes érveknek nagyobb vagy kisebb jelentőséget tulajdonítottak, vagy konkrét érveket terjesztettek elő, érveik mindazonáltal négy elemre összpontosítanak: i. a referenciakeret meghatározása; ii. a szelektív előny fennállása; iii. a vitatott program indokoltsága az EKT-kre alkalmazott szabályok közigazgatási megvalósíthatóságának szükségessége révén, valamint iv. e program indokoltsága a letelepedés szabadságának tiszteletben tartása érdekében.

42. Hangsúlyozni kell, hogy a fellebbezések túlnyomórészt az i. elemre (a referenciakeretre) összpontosítanak.

43. Ezért a fellebbezők különböző érveit együttesen e négy elem (amelyekre kiterjed a Törvényszék által elvégzett elemzés három egymást követő szakasza, az utolsó két elem pedig az elemzés harmadik szakaszát alkotja) alapján fogom megvizsgálni.

44. A fellebbezők érvei, amelyek szerint az 5. fejezetet és a 9. fejezetet együttesen kell értelmezni, mivel e két fejezet az Egyesült Királyság által alkalmazott kockázatalapú megközelítést tükrözi, nemcsak a szelektív előny fennállásának és indokoltságának értékelése szempontjából relevánsak, hanem magának a helyes referenciakeretnek a meghatározása szempontjából is.

45. Ezenfelül, noha a fellebbezők által a fenti iii. és iv. elem tekintetében felhozott érvek egy része az elemzés harmadik szakaszát érinti, ezen érvekkel már az indítvány referenciakeretre vonatkozó részében fogok foglalkozni.²⁰ Ez annyiban indokolt, amennyiben szoros kapcsolat áll fenn egyrészt a vonatkozó referenciakeret meghatározásával kapcsolatban felhozott érvek, másrészt az 5. fejezet és 9. fejezet együttes értelmezésének igazolására irányuló érvek között, amelyek szerint a szóban forgó mentességeket az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része 3. fejezetének (a továbbiakban: 3. fejezet) szűrőjéhez és a „gazdálkodó szervezetek szintjén biztosított mentességekhez” hasonlóknak kell tekinteni.

²⁰ Lásd a jelen indítvány 46. és azt követő pontjait.

1. Az Egyesült Királyság és az ITV első fellebbezési jogalapja, valamint az LSEGH első és második fellebbezési jogalapja – első lépés (a referenciakeret meghatározása)

a) A felek érvei

46. Az Egyesült Királyság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot és/vagy megsértette az uniós jogot, mivel elferdítette az alapul szolgáló tényállást, és jogilag rosszul minősítette azt, amikor arra a következtetésre jutott, hogy az Egyesült Királyság EKT-kre vonatkozó jogszabályát kell referenciakeretnek tekinteni.

47. Az ITV azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, és/vagy nyilvánvaló értékelési hibát követett el, amikor arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság nem tévedett, amikor kiválasztotta az annak elemzésére szolgáló referenciakeretet, hogy megsértették-e vagy sem az állami támogatásokkal kapcsolatos, az EUMSZ 107. cikkben és az EUMSZ 108. cikkben foglalt állami támogatási intézkedéseket.

48. Az LSEGH először is azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot azáltal, hogy elferdítette a nemzeti jogszabályokat, és figyelmen kívül hagyta a bizonyítékokat, amikor referenciakeretként az Egyesült Királyság EKT-kre vonatkozó szabályait azonosította, amelyeket az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része tartalmaz, ahelyett hogy az általános társaságiadó-rendszerből indult volna ki, amelynek e szabályok elválaszthatatlan részét képezik. Másodszor, még ha a referenciakeretet az Egyesült Királyság EKT-jogszabálya is képezte, a Törvényszék akkor is tévesen alkalmazta a jogot a referenciakeret céljának meghatározásakor, következésképpen pedig tévedett, amikor az 5. fejezetben foglalt rendelkezéseket azonosította akként, mint amelyek meghatározzák a nem kereskedési pénzügyi nyereség „általános” adóztatását, amelyhez képest a 9. fejezet szerinti csoportfinanszírozási mentesség „előnyt” biztosít.

49. A Bizottság vitatja a fellebbezők érvelését, és lényegében azt állítja, hogy a Törvényszék nem tartotta „általánosnak” az EKT-k teljes nyereségének megadóztatását, hanem megállapította, hogy e társaságok nyereségét az EKT-kre kivetett különadó terheli, függetlenül attól, hogy azt egy nem egyesült királyságbeli társaság érte el, amikor az mesterséges átirányításból származott. Ezért az EKT-kre vonatkozó szabályok lehetővé teszik, hogy az Egyesült Királyság adóalapjába vonhatja az Egyesült Királyságon belüli eszközökből és ott folytatott tevékenységekből származó olyan nyereségeket is, amelyek adóztatása egyébként elmaradna az Egyesült Királyságban. A Bizottság lényegében azzal érvel, hogy a „gazdálkodó szervezetekkel kapcsolatos mentességek” hatálya alá tartozó nyereségek esetében az átirányítás jelentős kockázata kizárt, míg a szóban forgó, 5. fejezetben foglalt feltételeknek megfelelő mentességek hatálya alá tartozó nyereségek esetében ez nem kizárt.

b) Értékelés

1) Bevezetés

50. Ami a referenciakeretet illeti, a fellebbezők lényegében azt állítják, hogy a Bizottság az EKT-kre alkalmazott szabályok „normál” adórendszernek való minősítését követően nem helyezte e szabályokat megfelelő kontextusba, amelyben azok az általános társaságiadó-rendszer alóli szigorúan körülhatárolt kivételt képeznek, és annak részét alkotják. Az utóbbi rendszer nagyrészt a területiség elvén alapul, és főszabály szerint csak az Egyesült Királyságban letelepedett társaságok által elért nyereség megadóztatását írja elő. Az EKT-kre alkalmazott

szabályok nem választhatók le az általános társaságiadó-rendszerről, hanem e rendszertől elválaszthatatlan korrekciós intézkedésnek minősülnek, amelynek célja az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának védelme az EKT-kat érintő visszaélésekkel szemben. A fellebbezők szerint a szóban forgó mentességeket nagyon tágan fogalmazták meg annak biztosítása érdekében, hogy az EKT-k nem kereskedési pénzügyi nyereségét ne terhelje (teljes mértékben) az EKT-kre kivetett különadó, ha az Egyesült Királyság adóalapját érintő kockázat alacsony, és ha ezért az említett különadó tekintetében nem indokolt a területiség elve alóli kivétel. E mentességek hasonlítanak a gazdálkodó szervezetekkel kapcsolatos mentességekhez, valamint a 3. fejezet szűrőjéhez. A fellebbezők szerint figyelembe kell venni azt a tényt is, hogy a 4. fejezet, amely az EKT-kre kivetett különadónak az EKT-k kereskedelmi pénzügyi nyereségére való alkalmazását érinti, mentességeket ír elő, míg az 5. fejezet maga nem rendelkezik semmilyen mentességről.

51. Amint azt a fenti 45. pontban említettem, ezek az érvek szorosan kapcsolódnak azokhoz az érvekhez, amelyekkel a fellebbezők azt állítják, hogy téves annak megállapítása, hogy az 5. fejezet meghatározza az annak megállapítását lehetővé tevő feltételeket, hogy az EKT-k nem kereskedési pénzügyi nyereségét mesterségesen átirányítotttnak kell tekinteni, míg a 9. fejezet mentességeket állapít meg bizonyos olyan nyereségek tekintetében, amelyek egyébként az 5. fejezet alapján az EKT-kre kivetett különadó hatálya alá tartoznának. A fellebbezők azt állítják, hogy ezek a fejezetek kiegészítik egymást, és egységes és koherens szabályrendszert alkotnak az EKT-k nem kereskedési pénzügyi nyereségének megadóztatására vonatkozóan. Így az említett fejezetek együttesen meghatározzák az EKT-kre kivetett különadó hatályát, figyelembe véve annak a kockázatnak az értékelését, amelyet az Egyesült Királyság adóalapja számára az említett nem kereskedési pénzügyi nyereség alapjául szolgáló tőke eredete és felhasználása jelent.

52. A fellebbezők továbbá azzal érvelnek, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályokat az általános társaságiadó-rendszer rendelkezéseivel együttesen kell értelmezni, amelyek értelmében egyrészt az EKT-k által az Egyesült Királyságban letelepedett anyavállalatok részére fizetett osztalékok nem adókötelesek, másrészt e társaságok levonhatják hiteleik kamatait, még abban az esetben is, ha az így felvett hiteleket EKT finanszírozására használják fel.

2) A referenciakeret meghatározására vonatkozó ítélkezési gyakorlat

53. A Bíróság kimondta, hogy „a referenciakeret meghatározása *különösen fontos az adóintézkedések esetében*, mivel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett gazdasági előny fennállását csupán egy úgynevezett »normál« adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani”.²¹

54. Ezenfelül „fontos [...], hogy a Bizottság a határozatában helyesen határozza meg az érintett tagállamban alkalmazandó általános adószabályozást vagy referencia[keretet], és az e meghatározás vitatásával kapcsolatban eljáró bíróság azt helyesen vizsgálja meg. Mivel a referencia[keret] 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.”²²

²¹ Fiat ítélet, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat (kiemelés tőlem).

²² Uo., 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

55. Emlékeztetni kell arra is, hogy a World Duty Free ítélet²³ szerint „a referenciakeret meghatározásának – amelyet az érintett tagállammal folytatott kontradiktórius vitát követően kell elvégezni – az ezen állam nemzeti joga értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálatából kell következnie. E tekintetben valamely adóintézkedés szelektivitása *nem értékelhető az érintett tagállam nemzeti jogának néhány olyan rendelkezése által alkotott referenciakeretre tekintettel, amelyeket mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretből*” (kiemelés tőlem).

56. Következésképpen, „amennyiben a szóban forgó adóintézkedés elválaszthatatlan az érintett tagállam általános adórendszerétől, e rendszert kell figyelembe venni. Ezzel szemben, amennyiben kitűnik, hogy az ilyen intézkedés egyértelműen elválasztható az említett általános [társaságiadó-]rendszerétől, nem zárható ki, hogy a figyelembe veendő referenciakeret szűkebb, mint ezen általános [társaságiadó-]rendszer, vagy akár azonos lehet magával az intézkedéssel is, ha az önálló jogi logikát követő szabályként jelenik meg, és ezen intézkedésen kívül nem lehet meghatározni koherens szabályösszességet”.²⁴

57. Ebből következik, hogy a Bíróságnak – mielőtt értékelné a szóban forgó intézkedés jellegét és azt, hogy az szelektív előnynek minősül-e – meg kell vizsgálnia, hogy a referenciakeretet helyesen határozták-e meg. Ehhez a Bíróságnak először is meg kell határoznia azt a kritériumot, amelyet annak megállapításához kell alkalmazni, hogy a nemzeti jog melyik értelmezése érvényesül: a Bizottság által javasolt értelmezés, vagy pedig a tagállam által támogatott értelmezés. Másodszor, a Bíróságnak azt kell értékelnie, hogy ez az irányadó értelmezés megcáfolható-e.

3) A referenciakeret meghatározásának kritériuma

58. A Fiat ítélet (73. pont)²⁵ egyértelművé teszi, 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[keretet]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*” (kiemelés tőlem).

59. Ezenfelül a Bíróság ítélezési gyakorlatában e tekintetben az adózás törvényességének elvére hivatkozik, amely általános jogelvként az uniós jogrend részét képezi, és amely megköveteli, hogy minden adófizetési kötelezettséget, valamint az összes olyan lényeges elemet, amelyek meghatározzák az adó alapvető jellemzőit, törvény írjon elő, továbbá hogy az adóalanynak képesnek kell lennie a fizetendő adóösszeget előre látni és kiszámítani, valamint ezen adóösszeg esedékességének időpontját meghatározni.²⁶

²³ A nagytanács 2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélete (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; a továbbiakban: World Duty Free ítélet).

²⁴ Uo., 63. pont.

²⁵ Lásd még: Engie ítélet, 112. és 118. pont.

²⁶ Engie ítélet, 119. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

60. Így a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a referenciakeretnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének az adóintézkedésekre történő alkalmazása céljából történő meghatározása során a Bizottság főszabály szerint köteles elfogadni a nemzeti jog releváns rendelkezéseinek az érintett tagállam által e tagállam és a Bizottság közötti kontradiktórius vita keretében adott értelmezését annyiban, amennyiben ez az értelmezés összeegyeztethető ezen rendelkezések szövegével.²⁷

61. Ugyanezen gondolatmenetet követve megjegyzem, hogy mind a Fiat ítélet (96. pont),²⁸ mind az Engie ítélet (44. pont) egyértelművé teszi, hogy a Bizottság elemzésének a nemzeti jogban *kifejezetten rögzített* adózási elveken kell alapulnia.²⁹

62. Ebből következik, hogy a referenciakeretet a szóban forgó adójogi szabályozás céljainak és alkotóelemeinek, valamint e szabályozás gyakorlati végrehajtásának meghatározására jogosult tagállam által értelmezett nemzeti jog alapján kell megállapítani.

63. A tagállami értelmezés azonban nem abszolút. A Bizottság eltérhet ettől az értelmezéstől, azonban csak a Bíróság ítélkezési gyakorlata által meghatározott feltételekkel. Ez a helyzet állhat elő különösen akkor, ha a Bizottság bizonyítani tudja, hogy e tagállam ítélkezési gyakorlatában vagy közigazgatási gyakorlatában más értelmezés érvényesül, amelynek során közigazgatási eljárás keretében kontradiktórius vitában előadott, megbízható és egybehangzó információkra kell támaszkodnia.³⁰

64. A jelen üggyhöz hasonló helyzetben, amikor a tagállam nem rendelkezik ilyen ítélkezési gyakorlattal vagy közigazgatási gyakorlattal, a fent tárgyalt feltételek arra engednek következtetni, hogy a Bizottság értelmezése csak akkor érvényesül a tagállam értelmezésével szemben, ha a Bizottság bizonyítani tudja, hogy az utóbbi értelmezés nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen a szóban forgó nemzeti rendelkezések szövegével és céljaival.

65. Ezenfelül a Bíróság által elfogadott megközelítés azt jelenti, hogy a Bizottságot terheli annak bizonyítása, hogy a tagállami értelmezés nyilvánvalóan téves és összeegyeztethetetlen a nemzeti rendelkezések szövegével és céljaival.

66. Elemzésem a jelen fellebbezések központi kérdésével foglalkozik: jelen ügyben az EKT-kre alkalmazott szabályok tekinthetők-e a megfelelő referenciakeretnek? E kérdés megválaszolásához kétlépcsős vizsgálatot alkalmazok, amely véleményem szerint a Bíróság fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatából vezethető le.³¹ Először is kísérletet teszek annak meghatározására, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok létüket meghatározó *önálló* jogi logikát követnek-e,³² vagy úgy kell-e tekinteni, hogy az általános társaságiadó-rendszer szerves részét képezik. Ezt követően a nemzeti jogot annak a kérdésnek a megválaszolásával vizsgálom, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályoknak az Egyesült Királyság általi értelmezése megfelel-e e nemzeti jog szövegének és céljainak, vagy a Bizottságnak sikerült-e bizonyítania, hogy az Egyesült Királyság értelmezése nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen e szöveggel és e célokkal.³³

²⁷ Uo., 111. és 120. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

²⁸ „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” (kiemelés tőlem).

²⁹ Ami a „kifejezett” szót illeti, azt a Bíróság a Fiat ítéletben és az Amazon ítéletben (2023. december 14-i Bizottság kontra Amazon.com és társai ítélet, C-457/21 P, EU:C:2023:985) használja, az Engie ítéletben azonban nem.

³⁰ Engie ítélet, 121. pont.

³¹ Lásd a jelen indítvány 53–65. pontját.

³² Lásd: World Duty Free ítélet, 63. pont.

³³ Lásd a jelen indítvány 1. részét (67–115. pont).

i) 1. rész: van-e az EKT-kre alkalmazott szabályok létezésének valamilyen elkülönülő alapja?

67. A megtámadott ítélet 82. pontjában a Törvényszék helyesen állapította meg, hogy az EKT-kre vonatkozó szabályozás az általános társaságiadó-rendszer velejárója.

68. Megállapította azonban, hogy „az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok tehát az Egyesült Királyság általános adórendszerétől eltérő logikán alapulnak. Ez a logika természetesen kiegészíti az általános adórendszert, vagy – amint arra a Bizottság a [vitatott határozat] (105) preambulumbekzdésében utal – a területiség elvén alapuló általános adórendszer velejárója, de attól elválasztható.”

69. Előjáróban megjegyzendő, hogy főszabály szerint a következmény nem választható el attól a fő elemtől, amelyből a meghatározás szerint ered, és következésképpen ugyanazt a logikát kell követnie. Meg kell tehát vizsgálni, hogy a jelen ügyben olyan különbségtételről van-e szó, amely igazolja az általános értelmezéstől való eltérést, ami lehetővé tenné a Törvényszék számára annak megállapítását, hogy az EKT-kre vonatkozó szabályozás ugyan az általános társaságiadó-rendszer velejárója, azonban külön logikán alapul.

70. Ennek megfelelően azt fogom megvizsgálni, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok rendelkeznek-e saját különálló céllal, valamint az e cél eléréséhez használt saját alkotóelemekkel és eszközökkel annak megállapítása érdekében, hogy e cél, ezen alkotóelemek és eszközök eltérnek-e az általános társaságiadó-rendszer céljától, alkotóelemeitől és eszközeitől.

– a) Az általános társaságiadó-rendszer és az EKT-kre alkalmazott szabályok célja

71. Ebben a szakaszban az általános társaságiadó-rendszer és az EKT-kre alkalmazott szabályok célját fogom elemezni, valamint azt a kérdést, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok hozzájárulnak-e az általános társaságiadó-rendszer céljához.

72. Az Egyesült Királyság észrevételeiből következik, hogy az általános társaságiadó-rendszer és az EKT-kre alkalmazott szabályok arra irányulnak, hogy megvédjék az Egyesült Királyság társaságiadó-alapját az adóalap-erózióval és a nyereségátcsoportosítással (*base erosion and profit shifting*, a továbbiakban: BEPS) szemben. Az OECD/G20 BEPS-projektje ugyanis egyértelmű: az EKT-kre alkalmazott szabályok célja mind az adóalap-erózió, mind pedig a nyereségátcsoportosítás megakadályozása.³⁴ A Törvényszék tehát tévesen állapította meg, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok célja mindig is *csak* az Egyesült Királyságból származó nyereség mesterséges átirányítása formájában megvalósuló *nyereségátcsoportosítás* elleni küzdelem lehetett.³⁵

73. Amint azt a fellebbezők megjegyezték, a Cadbury ítéletben foglaltak teljesítése érdekében az Egyesült Királyság az EKT-kre kivetett különadóval csak a nyereség átirányítására vonatkozó „teljesen mesterséges” megállapodásokat kívánta megcélózni. Ezen ítéletben a Bíróság megállapította, hogy az Egyesült Királyságnak az EKT-kre vonatkozó korábbi szabályozása sértette a letelepedés szabadságát. Ugyanebből az ítéletből következik, hogy egy ilyen jogsértés

³⁴ Lásd: Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) BEPS-projekt, a BEPS-szel foglalkozó inkluzív keret, 3. intézkedés, Ellenőrzött külföldi társaság, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>.

³⁵ Lásd: megtámadott ítélet, 109–120. pont.

csak akkor igazolható, ha a „tisztán mesterséges” képződmények létrehozására irányul, azaz olyanokra, amelyek „belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak” (ezen ítélet 55. pontja).

74. Ezért, amint azt az Egyesült Királyság kifejti, a nemzeti jogalkotó arra törekedett, hogy az EKT-kre kivetett különadót azokra a helyzetekre korlátozza, amikor: i. az EKT nem rendelkezett tényleges gazdasági jelenléttel a tengerentúli területen, és ezért nem felel meg a „letelepedési helyre vonatkozó feltételnek”, vagy ii. kellőképpen kidolgozott kockázatértékelés állna rendelkezésre ahhoz, hogy az EKT-kre kivetett különadó az EKT nyereségének azon részét célozza, amely sérti az Egyesült Királyság adórendszerét.

75. A tárgyaláson a fellebbezők megerősítették, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok célja kettős: az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás elleni küzdelem. Az Egyesült Királyság többek között az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. részének 7. fejezetére és 5. fejezete szerinti negyedik esetre hivatkozott, amely az offshore cégen keresztül megvalósított pénzügyi lízingre vonatkozik, és amely megerősíti, hogy az nem csupán a nyereségátcsoportosításra, hanem az adóalap-erózióra is irányul. A Bizottság pusztán azt hangsúlyozta, hogy egyértelmű különbség van az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás között, és hogy véleménye szerint az EKT-kre alkalmazott szabályok alapvetően kizárólag a nyereségátcsoportosításra, azaz a nyereségek mesterséges átirányítására irányulnak. Nem tartom meggyőzőnek, és mindenesetre elegendőnek a Bizottság állításait ahhoz, hogy felül lehessen bírálni a tagállamnak a nemzeti jog céljára vonatkozó értelmezését.

76. Ebből következik, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok és az általános társaságiadó-rendszer célja azonos: megadóztatni a társaságok azon nyereségét, amely az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának részét képezi, vagy képezné, ha nem merülne fel adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás. Ahogyan az ITV helyesen rámutat, az adózásról szóló 2010. évi törvényben foglalt intézkedések és mentességek holisztikus megközelítést követnek, mivel *együttesen* az alkalmazott mesterséges megállapodások kockázatát célozzák, amely megállapodások lényeges hatást gyakorolnak az általános társaságiadó-rendszer integritására. Az, hogy e kockázatot milyen eszközökkel kezelik, a gyakorlatban esetlegesen felmerülő ténybeli körülményektől függ. Ezért az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része különböző jogalkotási technikákat alkalmaz annak érdekében, hogy egyrészt csak a „teljesen mesterséges” megállapodásokra vonatkozzon, másrészt pedig hozzájáruljon a társaságiadó-alap megőrzéséhez.

77. Ezzel összefüggésben úgy vélem, hogy különösen a 9. fejezet tűnik megfelelő jogalkotási intézkedésnek arra, hogy a Bíróság Cadbury ítéletének megfelelő módon egészítse ki az általános társaságiadó-rendszer célját. E fejezet tehát lehetővé teszi, hogy valamely társaság bizonyítékot terjesszen elő annak alátámasztására, hogy a hitelek minősített hitelviszonyokból multinacionális csoport más társaságai kereskedelmi tevékenységének finanszírozására nyújtották, vagy hogy a nyereséget nem irányították át, vagy egyébként elfogadja az EKT-kre kivetett különadót, amely a felültökésítés előrelátható szintjének indokolt becslésén alapul.

78. A fenti megfontolásokból következik, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok valóban hozzájárulnak az általános társaságiadó-rendszer által követett célhoz.

– b) Az általános társaságiadó-rendszer és az EKT-kre alkalmazott szabályok területi hatálya

79. Amint arra az ITV rámutat, az EKT-kre vonatkozó szabályozás az általános társaságiadó-rendszer integritásának megőrzését szolgálja azáltal, hogy az Egyesült Királyságban adókötelessé teszi azokat a nyereségeket, amelyeket bár külföldön értek el, mesterségesen átirányítottak az Egyesült Királyságból, és amelyeket ezért úgy kell tekinteni, mintha az Egyesült Királyságban keletkeztek volna. Az EKT-kre alkalmazott szabályok alkalmazása nélkül az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerének területi fókuszát valószínűleg megkerülnék az agresszív adókikerülés alkalmazásával.

80. A megtámadott ítéletből és a felek észrevételeiből kitűnik, hogy nem vitatott, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályoktól eltekintve az általános társaságiadó-rendszer a vizsgált időszak alatt előírta, hogy az Egyesült Királyság társasági adója csak az *Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságoknál keletkező nyereségre vonatkozzon*. Hasonlóképpen, az Egyesült Királyság társasági adója az Egyesült Királyságban állandó telephelyen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytató, vagy az Egyesült Királyságban nyereségre szert tevő külföldi illetőségű társaságokra is vonatkozott.

81. A fellebbezők kifejtik, hogy az általános társaságiadó-rendszer az „elsősorban területi jelleg” elven alapul. E megközelítés azt jelenti, hogy általánosságban a nem egyesült királyságbeli multinacionális csoportokra nem vonatkoznak az Egyesült Királyság adójogszabályai, *kivéve az EKT-kre alkalmazott szabályok*, azaz e kivételtől eltekintve az Egyesült Királyság nem adóztat meg egyéb külföldről származó nyereséget. Ennélfogva az EKT-kre alkalmazott szabályok nem jelentenek kivételt a területiség elve alól, és e kivétel alóli kivétel (mint például a 9. fejezetben foglalt kivétel) nem tekinthető eltérésnek. A korábbi elemzésből következik, hogy tisztán mesterséges képződmények állnak fenn a nyereség átirányítására és az adóalap eróziójára. Ennek megfelelően a rendszer területi hatályát az Egyesült Királyság szerint úgy alakították át, hogy az elsősorban területi jellegű legyen, és a rendszert kiegészítették a tisztán területi jelleg elve alóli kivétellel. E kivétel a tisztán mesterséges képződményekre irányul, és visszahozza a nyereségeket az Egyesült Királyságba, „ahová (névlegesen) tartoznak”.

82. A megtámadott ítélet 83. pontjában a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok nem képeznek kivételt az általános társaságiadó-rendszer alól. Az EKT-kre alkalmazott szabályok az *külföldi illetőségű leányvállalatok* (EKT-k) által az Egyesült Királyságon *kívül* szerzett és az EKT-k pénzügyi kimutatásaiban elszámolt jövedelmek miatt az Egyesült Királyság által az egyesült királysági társaságokra kivetett társasági adóval egyenértékű adót vetnek ki. Amint azt a fentiekben kifejtettem, az ilyen kivétel arra irányul, hogy a tisztán mesterséges megállapodásokat szabályozza. Ez a kivétel azt mutatja, hogy a társaságiadó-rendszer mint olyan miért támaszkodik az elsősorban területi jelleg elvére.

83. Meg kell azonban jegyezni, hogy a fizetendő adó végleges összege az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságot terheli, amely *másik, az Egyesült Királyságon kívüli illetőségű társasági jogalany* nyereségre kivetett adóért felel.

84. Ebből következik, hogy a Törvényszék félreértette az általános társaságiadó-rendszer elsősorban területi jellegét, és abból indult ki, hogy csak az Egyesült Királyságban elért nyereség adóztatható (lásd a megtámadott ítélet 116. pontját). Ez a rendszer vizsgált területi hatályának téves minősítését jelenti.

85. Ez a tévedés például annak feltételezésére készítette a Törvényszéket, hogy az Egyesült Királyságban folytatott tevékenységekből származó, valamely EKT által elért jövedelmet szükségszerűen mesterségesen átirányították. Ez téves előfeltevésen alapuló téves következtetés.³⁶

86. Ugyanis éppen az adóalapot érintő kockázatoknak az Egyesült Királyság jogalkotója által azonosított sajátos jellege miatt fogadták el az elsősorban területi jellegű alapuló adójogi megközelítést, amely a szóban forgó mentességeket is magában foglalja.

87. Amint arra az ITV helyesen rámutat, az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része – halászatból vett hasonlattal élve – hatalmas hálót vet ki, azonban a háló szemei nagyok: csak a kiszemelt (bizonyos méretű) halak kerülnek a hálóba. A halászháló szemei azonban nem nevezhetők külön eszköznek. Ehelyett tudatos és szándékos részei a hálónak.

88. A fentiekből arra lehet következtetni, hogy az Egyesült Királyság társasági adójának elsősorban területi hatálya azt jelenti, hogy az Egyesült Királyság adórendszere arra irányul, hogy a külföldi társaságok által elért külföldi nyereségeket *csak* akkor vonja a hatálya alá, ha i. e nyereségeket mesterségesen átirányították az egyesült királysági anyavállalat csoportjának országából, vagy ii. a megállapodások visszaélésszerűen aláássák az általános társaságiadó-rendszert. Ellenkező esetben a külföldi nyereségek megadóztatásának területi kötődése elvész.

89. A Bizottság csupán azt állítja, hogy az Egyesült Királyság képtelen rámutatni az ítélet azon részére, amely a Törvényszék azon következtetésétől függ, miszerint az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszere teljes egészében, nem pedig nagyrészt területi jellegű. A Bizottság állítása szerint az Egyesült Királyság állítását hatástalannak kell nyilvánítani. Úgy vélem, hogy az intézmény érvei nem elegendőek annak alátámasztására, hogy az Egyesült Királyság értelmezése nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen a nemzeti jog szövegével és céljaival.

90. Ebből következik, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok célja és kiválasztott eszközei jelentik a fő okát annak, hogy az általános társaságiadó-rendszer egésze elsősorban területi hatályúnak minősül.

– c) *A Bíróság Andres ítélete*

91. Ahogyan arra Wahl főtanácsnok az Andres ügyre vonatkozó indítványában³⁷ rámutatott, az ítélezési gyakorlatból kiderül, hogy a Bíróság jelen ügyhöz hasonló esetekben olyan megközelítést támogat, amely a *vállalkozásokra nehezedő adóterhet befolyásoló szabályok összességét* kívánja azonosítani. Ez a megközelítés biztosítja, hogy az adóintézkedés szelektivitását olyan keret alapján értékelik, amely az összes releváns rendelkezést tartalmazza, nem pedig olyan rendelkezések alapján, amelyeket mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretből.

92. A Bíróság ugyanezen ügyben hozott ítéletéből következik, hogy a referenciakeret nem lehet olyan szabály, amely kivételt képez az általános szabály alól, *ha az összes rendelkezés teljes tartalmának értékelése arra enged következtetni, hogy a szóban forgó adóintézkedés az általános*

³⁶ Lásd különösen: megtámadott ítélet, 85. és 87. pont.

³⁷ Lásd: Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetéseképtelensége) ügyre vonatkozó indítványa (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 109. pont).

szabály hatálya alá tartozó helyzetet határoz meg. A Bíróság kimondta, hogy „valamely adóintézkedés szelektivitása nem értékelhető csupán egy néhány olyan rendelkezés által alkotott referenciakeretre tekintettel, amelyeket mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretből”.³⁸

93. A jelen ügyben a Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy a referenciakeretet az EKT-kre alkalmazott szabályok képezték, amelyek – ahogyan azt a fentiekben bemutattam – a területi jellegű adóztatás alóli kivételt jelentenek, amennyiben az EKT-kre kivetett különadó olyan nyereség tekintetében írják elő, amely az általános társaságiadó-rendszer szerint nem lenne adóköteles.

94. Úgy vélem, hogy a fentiekben hivatkozott Andres ítélet fényében az ilyen kivételt bevezető szabályok nem képezhetik a megfelelő referenciakeretet.

95. Ezenfelül nem tekinthető úgy, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok elválaszthatók az általános társaságiadó-rendszertől, mivel ellenkező esetben – azáltal, hogy túlzott jelentőséget tulajdonítanak a szóban forgó állam által alkalmazott szabályozási technikának – mesterségesen megosztanánk az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező gazdálkodó szervezetre háruló adóterhet. Éppen ez az, amit a Törvényszék a megtámadott ítéletben tett, azonban az ilyen módon történő eljárás ellentétes a Bíróság ítélkezési gyakorlatával.³⁹

– *d) Az adó-referenciakeret főbb elemei*

96. A referenciakeretre vonatkozóan a fentiekben levont következtetéseimet nem ássák alá azok az Egyesült Királyság társaságiadó-szabályainak főbb elemeivel kapcsolatos állítólagos különbségek, amelyekre a Törvényszék a megtámadott ítélet 85–88. pontjában felhívta a figyelmet.

97. Először is, ami a megtámadott ítélet 85. pontját (adóalap) illeti, amint azt az Egyesült Királyság hangsúlyozza, a Törvényszék tévesen próbál különbséget tenni az Egyesült Királyságban elért nyereségek és az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségek között annak érdekében, hogy ezeket különböző adóalapoként kezelje. Ez ebben az összefüggésben eltorzítja az „adóalap” fogalmát. Az OECD glosszáriuma az „adóalap” (vagy „fizetendő adó alapja”) kifejezést úgy határozza meg, mint „az a dolog vagy összeg, amelyre az adómértéket alkalmazzák, például társasági jövedelem, személyes jövedelem, ingatlan”.⁴⁰ Vagyis ez a kifejezés az adóköteles dologra vagy összegre utal, függetlenül attól, hogy az „nyereségből”, „értékesítésből” (általános forgalmi adó esetén), vagy „hozzáadott értékből” (hozzáadottérték-adó esetén), vagy „vagyonból” (tőkeadó, például vagyonadó vagy öröklési adó esetén) áll. Ellentétben azzal, amit a Törvényszék sugallt, az Egyesült Királyság EKT-kre kivetett különadója és az általános társasági adó egyaránt ugyanarra az adóalapra vonatkozik: a vállalati nyereségekre.

³⁸ 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság (A Heitkamp BauHolding fizetéseképtelensége) ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 101–103. pont; a továbbiakban: Andres ítélet). Lásd még a jelen indítvány 55. pontját.

³⁹ World Duty Free ítélet, 94. pont: „egy adott szabályozási módszer alkalmazása nem teheti lehetővé, hogy bizonyos nemzeti adószabályok eleve kikerüljenek az állami támogatások területén az EUM-Szerződés által előírt ellenőrzés alól, és az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet elegendő a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzése során releváns referenciakeret meghatározásához sem, ellenkező esetben döntő mértékben az állami beavatkozások formája részesülne előnyben azok hatásaival szemben”; valamint Fiat ítélet, 70. pont: „valamely adóintézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából az alkalmazott szabályozási módszernek nincs döntő jelentősége”. Lásd még: Andres ítélet, 92. pont.

⁴⁰ Lásd: OECD, Glossary of Tax Terms (OECD Web Archive).

98. A Törvényszék azzal érvelt, hogy az EKT-jogszabály különálló szabályrendszert alkotna, ha az adóalap eltérő lenne, mielőtt e különálló adóalapot az EKT-nak az EKT-kre alkalmazott szabályok alapján adóköteles vállalati nyereségeként határozta volna meg. Ez figyelmen kívül hagyta azt a tényt, hogy az általános társasági adó és az EKT-kre kivetett különadó egyaránt ugyanolyan típusú adóalapra vonatkozik, ami az adóköteles vállalati nyereség, és e nyereséget ugyanazon szabályok szerint számítják ki, amelyek mind az EKT-kre, mind pedig az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokra vonatkoznak.

99. Másodszor, ami a megtámadott ítélet 86. pontját (adóalany) illeti, meg kell jegyezni, hogy az EKT-kre kivetett különadó az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatokra vonatkozik, nevezetesen az Egyesült Királyságban társaságiadó-köteles társaságokra. Igaz, hogy – amint azt a Bizottság állítja – ez utóbbi az Egyesült Királyságban letelepedett társaságok részalmazát fedi le, mivel nem az összes ilyen társaság rendelkezik olyan EKT-kkal, amelyek nyeresége után EKT-kre kivetett különadót kell fizetni. Ugyanakkor ez nem változtat azon, hogy e részalmazon belül ugyanazok a társaságok kötelesek megfizetni mind a társasági adót, mind pedig az EKT-kre kivetett különadót. Az adóalany mindkét esetben azonos: az általános társaságiadó-rendszer szerint az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokat terheli az adófizetési kötelezettség, az EKT-kre alkalmazott szabályok szerint pedig az adófizetési kötelezettség az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező azon társaságokat is terheli, amelyeknek az EKT-jeik által elért nyereséget tulajdonítják.

100. E tekintetben a Bizottság érvelése megismétli a Törvényszék téves elemzésének lényeges részét. A Bizottság a Törvényszék érvelésére hivatkozik, amely szerint az EKT-k nyeresége tekintetében adóköteles társaságok – főszabály szerint – különböznek azoktól a társaságoktól, amelyek nem adókötelesek. Ez annak megállapítására szorítkozik, hogy az EKT-k nyereségére alkalmazott rendszer az EKT-k nyereségét adóztatja. Ez az érvelés figyelmen kívül hagyja azt a kritikus pontot, amely szerint az adófizetésre kötelezett „adóalany” (mind az általános társaságiadó-rendszer, mind az EKT-kre vonatkozó szabályozás szerint) továbbra is az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság.

101. Harmadszor, a megtámadott ítélet 87. pontjával (adóztatandó esemény) kapcsolatban a Törvényszék megállapította, hogy az EKT-kre kivetett különadó (EKT-kre alkalmazandó szabályok szerinti) kivetésére akkor kerül sor, ha az EKT-k az Egyesült Királyságon kívül termelnek nyereséget, amelyet úgy tekintenek, hogy olyan ügyletekből, illetve források vagy nyereségek mesterséges átirányításából származik, amelyeket az Egyesült Királyságban kellett volna megadóztatni, és (az Egyesült Királyság társasági adója esetében) a nyereségnek az Egyesült Királyságban történő elérése eltérő adóztatandó eseménynek minősül. Ez az „adóztatandó esemény” fogalmának elferdítését jelenti. Amint azt az Egyesült Királyság megjegyzi, az általános társaságiadó-rendszer és az EKT-kre alkalmazott szabályok szerint az adókötelezettséget befolyásoló esemény a nyereség elérése. A Bizottság nem adott választ erre a kérdésre.

102. Nem számít, hogy e nyereséget az egyesült királysági anyavállalat vagy az EKT termeli: ugyanazok a szabályok vonatkoznak annak meghatározására, hogy a nyereség mikor keletkezik (például a nyereség elszámolásának alkalmazása a beszámolóban). Nem keletkezik nyereség pusztán mesterséges megállapodások létrehozásából vagy az Egyesült Királyságból származó források vagy nyereség átirányításából. Amint az Egyesült Királyság hangsúlyozza, a nyereség akkor keletkezik – mind az általános társaságiadó-rendszer, mind az EKT-kre alkalmazott szabályok szerint –, amikor a nyereséget megtermelik és adózási célokra elismerik; azonos szabályok vonatkoznak annak meghatározására, hogy mikor keletkezett a nyereség.

103. Végül a megtámadott ítélet 88. pontja (adókulcs) megjegyzi, hogy az EKT-kre kivetett különadóra alkalmazandó adókulcs megegyezik az általános társaságiadó-rendszer által megállapított adókulccsal. Ennek alapján a Törvényszéknek meg kellett volna erősítenie, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok legalább egy eleme megegyezik az általános társaságiadó-rendszerrel. Ehelyett a 88. pont ezt követően arra a helyzetre hivatkozik, amikor „több adókulcs is alkalmazható” lenne, és e kulcsok átlagából adódó adókulcsot alkalmaznak az EKT nyereségére.⁴¹ Ugyanez a pont megállapítja, hogy az EKT-kre kivetett különadót egy speciális számítás határozza meg, amely több adókulcs átlagának kiszámítására is kiterjed.

104. Amint az Egyesült Királyság helyesen állítja, a Törvényszék hibát követett el annak megállapításával, hogy az EKT-kre kivetett különadóval kapcsolatban olyan speciális számítást alkalmaznak, amely lényegesen eltér a Corporation Tax Act 2009 (a társasági adóról szóló 2009. évi törvény, a továbbiakban: 2009. évi CTA) 8. cikkének (5) bekezdése szerinti megközelítéstől. A 371BC. cikk és a 8. cikk (5) bekezdése arra irányul, hogy bármely egyedi elszámolási időszakra vonatkozóan *azonos adóterhet* eredményezzen, azonban ezt az adóterhet némileg eltérő módon hozza létre.

105. Ebből következik, hogy a szóban forgó adórendszer fő elemei (adóalap, adóalany, adóköteles esemény és adókulcs) megerősítik, hogy az általános társaságiadó-rendszer és az EKT-kre alkalmazott szabályok együttesen koherens szabályösszességet alkotnak,⁴² így a helyes referenciakeretnek az általános társaságiadó-rendszer, nem pedig az EKT-kre alkalmazott szabályok tekinthetők.

– *e) A nemzeti jog felépítése és a jogalkotási technika: az általános társaságiadó-rendszer és az EKT-kre alkalmazott szabályok összefüggnek-e egymással?*

106. A fellebbezők azt állítják, hogy a Törvényszék által megállapítottakkal ellentétben az EKT-kre alkalmazott szabályok nem választhatók el az általános társaságiadó-rendszertől, mivel az Egyesült Királyság és az ITV írásbeli észrevételeiben használt megfogalmazások szerint kivételt képeznek az e rendszert nagyrészt jellemző területiség elve alól, illetve az LSEGH által használt megfogalmazás szerint olyan jogorvoslatot jelentenek, amely elválaszthatatlan ettől a rendszertől, és amelynek célja az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjának védelme az EKT-kat érintő visszaélésekkel szemben.

107. Amint azt az Egyesült Királyság helyesen állítja, a Törvényszék a referenciakeret meghatározása során nem vette figyelembe, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok mennyiben támaszkodnak a szélesebb körű általános társaságiadó-szabályozásra, és mennyiben képezik annak részét.

108. Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része a 371AA. cikk (12) bekezdésétől kezdve egyértelműen kimondja, hogy az EKT-jogszabály a társasági adóról szóló törvények részét képezi.

⁴¹ Lásd az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. részének 2. fejezetében foglalt 371BC. cikk (3) bekezdésének b) pontját.

⁴² Lásd: World Duty Free ítélet, 63. pont.

109. A jogalkotó által alkalmazott jogalkotási technika megerősíti, hogy a szándék az volt, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályokat és az általános társaságiadó-rendszert együttesen alkalmazzák. A 9A. rész számos helyen hivatkozik a 2009. évi CTA és a 2010. évi CTA rendelkezéseire.⁴³ Az EKT-kre vonatkozó 2013. évi szabályozás több mint 80 helyen hivatkozik a CTA-rendelkezésekre.⁴⁴ Még a minősített hitelviszony meghatározása is a 2009. évi CTA 302. cikkének (1) bekezdésében szereplő „hitelviszony” meghatározására támaszkodik.⁴⁵

110. Ebből következik, hogy az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része szerkezetileg is az Egyesült Királyság társasági adóra vonatkozó szabályozásának részét képezi, és önmagában nem képezhet önálló referenciakeretet. A megtámadott ítélet 68. pontjában helyesen állapította meg, hogy „[a]mennyiben a vizsgált adóintézkedés elválaszthatatlannak mutatkozik az érintett tagállam teljes adórendszerétől, e rendszert kell figyelembe venni”, és valóban, a 9A. rész elválaszthatatlan az általános társaságiadó-rendszertől.

111. Ebből következik, hogy a nemzeti jog felépítése és a jogalkotási technika is azt támasztja alá, hogy az általános társaságiadó-rendszer és az EKT-kre alkalmazott szabályok összefüggnek, és hogy e szabályok nem választhatók el ettől a rendszertől.

– *f) Az 1. részre vonatkozó következtetés*

112. Amint azt a jogirodalom is megerősíti, „az az álláspont, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályok nem térnek el az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerének egyéb olyan rendelkezéseitől, amelyek körülhatárolják, hogy mi tartozik az Egyesült Királyság társasági adójának hatálya alá, meglehetősen meggyőzőnek tűnik. Annak ellenére, hogy az EKT-kre vonatkozó szabályozás teljes körű szabályrendszert alkot, amely elkülönül az Egyesült Királyság általános társaságiadó-rendszerétől, [az adózásról szóló 2010. évi törvény] 9A. része egyértelműen szükséges kiegészítője a [a társasági adóról szóló törvény] főszabály szerint területi megközelítésének. Az EKT-kre vonatkozó szabályozást ezért csak akkor lehet teljes mértékben megérteni, ha az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszerének egészét vesszük figyelembe, nem pedig elszigetelten vizsgáljuk.”⁴⁶

113. Az EKT-kre alkalmazott szabályokat véleményem szerint az általános társaságiadó-rendszer kiterjesztésének kell tekinteni. Következésképpen helytelen és mesterséges lenne, ha egy ilyen kiterjesztés elválasztható lenne ettől a rendszertől, és ez ellentétes lenne a World Duty Free ítélettel (lásd a jelen indítvány 55. pontját).

114. A Törvényszék tehát tévedett, amikor a megtámadott ítélet 68. pontjában pontosan kifejtett elvekkel ellentétben egy szabályrendszert (az EKT-kre alkalmazott szabályokat) elvonatkoztatott a tágabb jogi keretétől (az általános társaságiadó-rendszertől).

⁴³ Számos példa található arra, hogy az EKT-kre vonatkozó szabályozás a társasági adóról szóló törvénykönyv más részében található rendelkezésekre hivatkozik. A 9. fejezetben A 371IB. cikk (1) bekezdése és a 371IH. cikk (1) bekezdése is a 2009. évi CTA rendelkezéseire hivatkozik. Az olyan kulcsfontosságú fogalom meghatározások, mint a 371SB. cikkben szereplő „összes adóköteles nyereség” a 2010. évi CTA-ra hivatkoznak. A 371SD–371SR. cikk egy sor „[társasági adóból vett] feltételezést” tartalmaz, amely a társasági adóra vonatkozó szabályozásból vett szabályokat alkalmazza. A 9A. rész 21. fejezete (Kezelés) nagymértékben támaszkodik más rendelkezésekre, különösen az 1998. évi Finance Actre (1998. évi pénzügyi törvény). A 22. fejezet (Fogalom meghatározások) gyakran hivatkozik a társasági adóra vonatkozó szabályozásra.

⁴⁴ Lásd az Egyesült Királyságnak a Törvényszékhez benyújtott válaszát, 11. lábjegyzet (lásd még: a C-555/22. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés A.9. melléklete).

⁴⁵ Lásd a 371IA. cikk (10) bekezdésének a) pontját.

⁴⁶ Goeth, P., in: Kofler és társai (szerk.), CJEU – Recent developments in direct taxation 2021 (2022), Linde Digital.

115. Ebből következik, hogy az EKT-kre alkalmazott szabályokat főszabály szerint az általános társaságiadó-rendszer részének kell tekinteni, és hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot azáltal, hogy ezzel ellentétes ítéletet hozott. A Bizottság továbbá nem bizonyította, hogy ez a tagállam általi minősítés nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen az EKT-kre alkalmazott szabályok és az általános társaságiadó-rendszer céljával (konkrét hatásaival), alkotóelemeivel (tartalmával) és egymáshoz való kapcsolatával.⁴⁷ Most át kell térni elemzésem következő lépésére, azaz „bele kell ásni magunkat a részletekbe”, és elemezni kell a szóban forgó nemzeti szabályozás konkrét rendelkezéseinek tartalmát. Ennek részeként meg kell vizsgálni, hogy az érintett tagállam által a nemzeti jog vonatkozó egyes rendelkezései szövegével kapcsolatban adott értelmezés nem eredményez-e az e rendelkezésekkel nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen értelmezést.⁴⁸

ii) 2. rész: az EKT-kre alkalmazott szabályozás rendelkezéseinek értelmezése

116. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik – amint arra a jelen indítvány 60. pontjában már emlékeztettem –, hogy főszabály szerint valamely tagállam által saját jogának tulajdonított értelmezés határozza meg a referenciakeretet a kérdéses intézkedés szelektivitásának értékelésekor.

117. Tekintettel arra, hogy a Törvényszék ehelyett megerősítette a nemzeti jognak a Bizottság által a vitatott határozatban adott értelmezését, ellenőrizni kell, hogy a vonatkozó nemzeti rendelkezéseknek az Egyesült Királyság fellebbezésében javasolt és az ITV és az LSEGH észrevételeiben támogatott tagállami értelmezése valóban összeegyeztethetetlen-e e rendelkezések szövegével.

– a) 2. fejezet, az „EKT-kre kivetett különadó”: A 371BB. cikk szövege

118. Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. részének 2. fejezetében foglalt 371BB. cikk állapítja meg az annak meghatározására vonatkozó alapvető szabályt, hogy mely nyereségek érik el az EKT-kre kivetett különadó küszöbértékét.

119. A 371BB. cikk először is az első bekezdésében rögzíti, hogy milyen lépéseket kell követni annak meghatározásához, hogy a 4–8. fejezet vonatkozik-e az EKT nyereségére, és ha igen, melyik fejezet (a 371BB. cikk 1. lépése).

120. Ezt követően meghatározza, hogy a nyereség milyen mértékben tartozik ezen fejezetek egyikének hatálya alá (a 371BB. cikk 2. lépése), és annak (2) bekezdésében úgy rendelkezik, hogy az első bekezdésre többek között a 9. fejezet „vonatkozik”.

121. Amikor az Egyesült Királyság azt állítja, hogy a (2) bekezdésben a 9. fejezetre való hivatkozás útmutatást adó rendelkezés, nem pedig érdemi rendelkezés, az nem ellentétes a (2) bekezdés szövegével. A (2) bekezdés valójában pusztán arra tényre hívja fel az adózó figyelmét, hogy a 9. fejezet érintheti az (1) bekezdés alkalmazását, azonban önmagában nem elegendő ahhoz, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereséget a 2. lépéssel adókötelessé tegye.

122. Az (1) és (2) bekezdés, együttesen értelmezve, nem tűnik összeegyeztethetetlennek az Egyesült Királyság arra vonatkozó értelmezésével, hogy a 9. fejezet miként alkalmazandó az EKT-kre vonatkozó szabályozás keretében: az Egyesült Királyság azzal érvel, hogy amennyiben a

⁴⁷ Lásd: World Duty Free ítélet, 62. pont.

⁴⁸ Lásd a jelen indítvány 58–65. pontját.

nyereség megfelel a 9. fejezetben foglalt feltételeknek, azt az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. részének egyéb fejezetei alapján nem vizsgálják. Ezért a 9. fejezet alkalmazása esetén nem szükséges ellenőrizni, hogy a nyereség megfelel-e az 5. fejezet valamelyik feltételének, mivel – akár így van, akár nem – e nyereséget a 9. fejezet szabályai szerint kell megadóztatni.

123. Ha a 371BB. cikket az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. részével összefüggésében értelmezzük, az ITV és az LSEGH által adott értelmezés elfogadható, és nem mond ellent az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része konkrét megfogalmazásának. E felek ugyanis azt állítják, hogy a 9. fejezet az érintett adóköteles társaság kérésére az 5. fejezet előzetes figyelembevétel nélkül is alkalmazható, tehát anélkül, hogy meg kellene állapítani, hogy az EKT-nak a minősített hitelviszonyokból származó (és így a 9. fejezet hatálya alá tartozó), nem kereskedési pénzügyi nyeresége megfelel-e az 5. fejezetben foglalt feltételeknek.

124. Ezen túlmenően ezen értelmezést a HMRC-kézikönyv⁴⁹ is példázza, amely a 371BB. cikkel kapcsolatban a következő példát adja: „Az EKT-nak az elszámolási időszakban következő [nem kereskedési pénzügyi nyeresége] keletkezik[:] 10 millió font az A hitelből, amely minősített hitelviszony[:] 20 millió font a B hitelből, amely minősített hitelviszony[:; és] 15 millió font, amely nem adómentes nyereségkifizetés. A 9. fejezet alkalmazása iránti kérelmet nyújtottak be, amelyben rögzítik, hogy a 371IB. cikk (a teljes mentesség) alkalmazandó az A hitellel kapcsolatos nyereségre, mentesítve az e hitelből származó [nem kereskedési pénzügyi nyereség] 90%-át. A 371ID. cikk (75%-os mentesség) alkalmazandó a B hitelre. A kérelem eredményeként 6 millió font összegű nyereség a 9. fejezet alkalmazásával átlépi az EKT-kre kivetett különadó küszöbértékét (1 millió font az A hitelből és 5 millió font a B hitelből); a fennmaradó 15 millió font összegű nyereség a 9. fejezet alkalmazásával nem lépi át az EKT-kre kivetett különadó küszöbértékét, mivel a nem mentesített nyereségkifizetés nem tartozik a 2009. évi CTA 302[. cikke] (1) bekezdésének hatálya alá. *Ehelyett a 15 millió font összegű nem adómentes nyereségkifizetés az 5. fejezet alkalmazásával fogja átlépni az EKT-kre vonatkozó küszöbértéket (e példa esetében feltételezve, hogy a nyereség az 5. fejezet hatálya alá tartozik)*” (kiemelés tőlem).

125. Véleményem szerint a 371BB. cikkben foglalt rendelkezések alátámasztják az Egyesült Királyság álláspontját, amely szerint amennyiben a három csoportfinanszírozási mentesség (9. fejezetben foglalt feltételek) bármelyike alkalmazandó, egyáltalán nem szükséges az 5. fejezetet figyelembe venni. A 3. fejezet (a 371CB. cikk (1) és (8) bekezdése⁵⁰) egyértelművé teszi, hogy a 9. fejezet az 5. fejezet figyelembevétel nélkül is alkalmazható.⁵¹

126. A Bizottság lényegében azt hangsúlyozza, hogy a Törvényszék helyesen állapította meg, hogy az 5. fejezet alapján (akár az egyesült királyságbeli JSZF-ek, akár az Egyesült Királysághoz kötődő tőke kritériuma alapján) az EKT-kre kivetett különadó küszöbértékét elérő nem kereskedési pénzügyi nyereség az EKT-kre alkalmazott szabályok értelmében az Egyesült Királyságból mesterségesen átirányított nyereségnek minősül, a 9. fejezet pedig (részleges) mentességet biztosít a minősített hitelviszonyokból származó olyan nem kereskedési pénzügyi nyereség tekintetében, amely egyébként az 5. fejezet alapján elérte volna az EKT-kre kivetett különadó küszöbértékét. A Bizottság egyik érve sem bizonyítja, hogy az Egyesült Királyságnak a 371BB. cikkben foglalt rendelkezésekre vonatkozó értelmezése nyilvánvalóan helytelen.

⁴⁹ Az Egyesült Királyság adóhatóságának (His Majesty's Revenue & Customs, HMRC) „Internal Manual” című kézikönyve, amely többek között az EKT-kre vonatkozik. Lásd az INTM216800 részt. Forrás: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000> (a továbbiakban: HMRC-kézikönyv).

⁵⁰ A 371CB. cikk (8) bekezdése egyértelművé teszi, hogy a 9. fejezet alapján adóköteles nem kereskedési pénzügyi nyereség nem lehet az 5. fejezet alapján is adóköteles. A 9. fejezetet és az 5. fejezetet külön kell alkalmazni.

⁵¹ Az Egyesült Királyság értelmezése a HMRC-kézikönyvvel is összhangban áll.

– b) A 3. fejezet: „az EKT-kre kivetett különadó küszöbértéke”: a 371CB. cikk szövege

127. A 3. fejezetben foglalt 371CB. cikk meghatározza azokat a körülményeket, amelyek fennállása esetén az 5. fejezetet kell alkalmazni. E cikk – bizonyos, meghatározott kivételekkel – előírja, hogy az 5. fejezetet kell alkalmazni az EKT által az előírt elszámolási időszak alatt termelt nem kereskedési pénzügyi nyereségre. A 371CB. cikk (8) bekezdése előírja, hogy „az olyan adóköteles társaság esetében, amely a 9. fejezet alapján nyújt be kérelmet, az e cikkben és az 5. fejezetben az EKT [nem kereskedési pénzügyi nyereségére] való hivatkozások az EKT [minősített hitelviszonyból származó] nyereségét is kizáró (a 9. fejezetben meghatározott) nyereségre vonatkoznak” (kiemelés tőlem).

128. E rendelkezés értelmezése összhangban van az Egyesült Királyság értelmezésével, mivel a jogszabály a 371CB. cikk (2), (3) és (4) bekezdésében, valamint az 5. fejezetben meghatározza a mentességeket. Az „is” határozószónak a 371CB. cikk (8) bekezdésében való használata viszont lehetővé teszi azt az értelmezést, amely szerint a 9. fejezetben foglalt mentességek a 371CB. cikk és az 5. fejezetben szereplő egyéb mentességek *mellett* alkalmazandók.

129. Elfogadható ezért a 371CB. cikk (1) és (8) bekezdésének azon értelmezése, miszerint a 9. fejezet az 5. fejezet figyelmen kívül hagyásával is alkalmazható.⁵² A fellebbezők azt állítják, hogy a 371CB. cikk (8) bekezdése központi jelentőségű érdemi rendelkezés, amely előírja, hogy kérelem benyújtása esetében az 5. fejezet helyett a 9. fejezetet kell alkalmazni, és hogy a 3. fejezet és 9. fejezet együttesen értelmezve alternatív módszert biztosít a nem kereskedési pénzügyi nyereség azon részének kiszámítására, amely a minősített hitelviszonyok esetében adóköteles. Ha nem kereskedési pénzügyi nyereség keletkezik, akkor először a 9. fejezetet kell figyelembe venni, és csak ezután kell az 5. fejezet alapján a minősített hitelviszonyból származó nyereség részét nem képező, fennmaradó nem kereskedési pénzügyi nyereséget figyelembe venni. Számomra úgy tűnik, hogy ez az értelmezés összhangban van a szóban forgó rendelkezések szövegével.

130. Ezenfelül az ITV rámutatott arra, hogy a 9. fejezet az 5. fejezetben foglalt küszöbértéket elérő releváns nyereség jellegének és mértékének *in limine* elhatárolására szolgál. Ezért kétségtelen, hogy a 9. fejezet nem helyettesíti az egyébként alkalmazandó rendelkezéseket.

131. A Bizottság elismeri, hogy az 5. fejezet és a 9. fejezet alternatív módszereket jelent az adóköteles nyereség meghatározására. Mindazonáltal a Bizottság hangsúlyozza, hogy ebből nem következik, hogy e fejezetek önmagukban alternatívát jelentenek az adóköteles nem kereskedési pénzügyi nyereség azonosítására. Ez az értelmezés azonban nem támasztja alá, hogy a tagállam értelmezése nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen a nemzeti rendelkezések tényleges szövegével.

– c) Az 5. fejezet „az EKT-kre kivetett különadóra vonatkozó küszöbérték”: [nem kereskedési pénzügyi nyereség]: a 371EA. cikk szövege

132. Az 5. fejezetben foglalt 371EA. cikk (1) bekezdése előírja, hogy a 371BB. cikk (1) bekezdése 2. lépésének alkalmazásában az EKT-nak e fejezet hatálya alá tartozó nyeresége e társaság nem kereskedési pénzügyi nyereségének minősül, amennyiben megfelel az e fejezetben foglalt feltételeknek. A 371EA. cikk (2) bekezdése rögzíti, hogy „az EKT [nem kereskedési pénzügyi nyereségére] történő hivatkozásokat a 371CB. cikk (2) bekezdésével, és – adott esetben – a 371CB. cikk (8) bekezdésével összhangban kell értelmezni.

⁵² Lásd a 50. lábjegyzetet.

133. Amint azt Egyesült Királyság és az ITV hangsúlyozza, az a tény, hogy a 5. fejezetben foglalt 371EA. cikk (2) bekezdése a 3. fejezetben foglalt 371CB. cikk (8) bekezdésére hivatkozik, azt jelenti, hogy – amint azt a fentiekben kifejtettem – ha nem kereskedési pénzügyi nyereség keletkezik, a 9. fejezetet kell elsőként figyelembe venni, és csak ezután kell az 5. fejezet alapján a minősített hitelviszonyból származó nyereség részét nem képező, fennmaradó nem kereskedési pénzügyi nyereséget figyelembe venni. Véleményem szerint ez az értelmezés összhangban áll az uniós joggal és elfogadható.

134. Az 5. fejezet (a 371EA. cikk (2) bekezdése) előírja, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereségre való hivatkozásokat a 371EA. cikk (2) és (8) bekezdésével összhangban kell értelmezni. A 371CB. cikk (8) bekezdése viszont megköveteli, hogy az 5. fejezetben a nem kereskedési pénzügyi nyereségre való hivatkozást úgy kell tekinteni, hogy az nem foglalja magában a minősített hitelviszonyokból származó azon nyereséget, amelyre vonatkozóan a 9. fejezet alapján kérelmet nyújtanak be (amint azt az előző pontban kifejtettem).

135. Véleményem szerint a 371CB. cikk (8) bekezdésére való hivatkozással a 371EA. cikk – amely címének megfelelően az 5. fejezet „alapvető szabálya”, és amely az EKT-k nem kereskedési pénzügyi nyereségére vonatkozik – az említett fejezetben szereplő feltételek alkalmazását ahhoz a tényhez köti, hogy a szóban forgó nem kereskedési pénzügyi nyereség nem tartozik a 9. fejezet hatálya alá.

136. Ennélfogva ezen értékelés nem eredményezi az Egyesült Királyság által képviselt értelmezésnek a nemzeti rendelkezések szövegével való összeegyeztethetlenségét.

137. A Bizottság tévesen értelmezi a 371EA. cikk (2) bekezdésében meghatározottakat, amely rendelkezés – amint azt a fentiekben elemeztem – kimondja, hogy az 5. fejezetben a nem kereskedési pénzügyi nyereségre való hivatkozásokat a 371CB. cikk (8) bekezdésében foglaltakra tekintettel kell értelmezni.

138. Válaszbeadványában a Bizottság arra hivatkozik, hogy a 371IA. cikk (1) bekezdéséből az következik, hogy a 9. fejezetet kell alkalmazni a minősített hitelviszonyból származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségre, amely egyébként az 5. fejezet alapján lenne adóköteles. Ezen érveléssel ellentétben a 371EA. cikk szövegét nem lehet egyértelműen úgy értelmezni, hogy ugyanaz a nyereség egyszerre tartozik az 5. fejezet és a 9. fejezet hatálya alá.

139. A fenti megfontolásokból következik, hogy a 371EA. cikk szövegében és szövegkörnyezetében semmi sem utal arra, hogy a tagállam a szóban forgó rendelkezéssel kapcsolatban az uniós joggal nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen értelmezést adott, ami azt támasztaná alá, hogy a Bizottság által javasolt értelmezés egyértelműen következik a vonatkozó rendelkezés szövegéből.

– *d) 9. fejezet, „A minősített hitelviszonyokból származó nyereségre vonatkozó mentességek”: a 371IA. cikk szövege*

140. A 9. fejezetben foglalt 371IA. cikk (1)–(3) bekezdése ismerteti azt a mechanizmust, amellyel valamely társaság a 9. fejezet alapján kérelmet nyújthat be, és a 9. fejezet alkalmazását az érintett társaság minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségére korlátozza.

141. Először is, a 371IA. cikk (1) bekezdése előírja, hogy „e fejezet alkalmazandó, ha[:] e fejezeten kívül az 5. fejezet ([nem kereskedési pénzügyi nyereség]) alkalmazandó” az EKT nyereségére. E cikk (2) bekezdése kimondja, hogy „az adóköteles társaság [...] kérheti [...], hogy a 371BB. cikk (1) bekezdésének 2. lépése (az EKT-kre kivetett különadóra vonatkozó küszöbérték) [...] e fejezet hatálya alá tartozzon”. Végül a (3) bekezdés kimondja, hogy „ha [ez a] társaság kérelmet nyújt be, [...] az EKT [minősített hitelviszonyból származó] nyeresége átlépi az EKT-kre kivetett különadóra vonatkozó küszöbértéket, amennyiben (és csak ebben a mértékben) nem részesül e fejezet alapján mentességben”.

142. Az Egyesült Királyság szerint a 371IA. cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt „e fejezeten kívül az 5. fejezet ([nem kereskedési pénzügyi nyereség]) alkalmazandó” szövegrész nem jelenti azt, hogy az 5. fejezet alapján is felmerült volna adókötelezettség, ha nem nyújtottak volna be kérelmet a 9. fejezet alkalmazása iránt. E megfogalmazás magyarázatot ad az 5. fejezet és a 9. fejezet közötti kapcsolatra.⁵³ E szövegrész nem támasztja alá azt az álláspontot, hogy a 9. fejezet az 5. fejezet alóli kivételt képez. Azt tükrözi ugyanis, hogy e két fejezetet miként kell együttesen alkalmazni. Nem jelenti azt, hogy a 9. fejezet szerinti kérelem hiányában e nem kereskedési pénzügyi nyereségek az 5. fejezet alapján adókötelesek. Ez a magyarázat annál is inkább elfogadható, ha figyelembe vesszük a fentiekben vizsgált többi rendelkezés értelmezését.

143. A Bizottság az adózásról szóló 2010. évi törvény 9. fejezetében foglalt 371IA. cikk (1)–(3) bekezdésének értelmezése alapján úgy érvel, hogy „a 9. fejezet által érintett nem kereskedési pénzügyi nyereségek azok a nyereségek, amelyek a 9. fejezetben foglalt mentesség hiányában (az 5. fejezet, azaz a nem kereskedési pénzügyi nyereségre vonatkozó fejezet alapján) az EKT-kre kivetett különadó hatálya alá tartoznának”.

144. A Bizottság ezt az állítást arra használja fel, hogy alátámassza a 9. fejezet általa olyan eltérésnek való téves minősítését, amely az adóalanyok számára „előnyt” biztosít ahhoz képest, amit a Bizottság a nem kereskedési pénzügyi nyereség „rendes” adóztatásának tart, nevezetesen az 5. fejezet szabályaihoz képest.

145. Amint azonban az LSEGH hangsúlyozza, a Bizottság hibát követ el a vonatkozó szabályok alkalmazása tekintetében. Amint azt a fentiekben kifejtettem, a 9. fejezet azt eredményezheti, hogy a nem kereskedési pénzügyi nyereség az EKT-kre kivetett különadó hatálya alá esik, amely egyébként az 5. fejezet alapján nem merült volna fel. Ezen az alapon nem tekinthető úgy, hogy a 9. fejezet eltér az 5. fejezettől (lásd még a jelen indítvány 129. és 130. pontját). A 9. fejezet csak akkor térhet el a referenciakeret alapján, ha e fejezet hiányában a társaság adót fizetne (vagy több adót fizetne).

146. Ebben az összefüggésben az LSEGH által kiemelt gyakorlati példák azt mutatják, hogy az adózó racionális alapon mikor döntene a 9. fejezet alkalmazása mellett olyan körülmények között, amikor egyébként legalább az érintett EKT nem kereskedési pénzügyi nyereségének egy része *nem* tartozna az 5. fejezet hatálya alá, és mégis a 9. fejezet alapján elérné az EKT-kre kivetett különadóra vonatkozó küszöbértéket. E példák azt bizonyítják, hogy a gyakorlatban a

⁵³ Erre a kapcsolatra a jelen indítvány 150. és azt követő pontjaiban térek vissza.

9. fejezet nem tekinthető kizárólag úgy, hogy megszünteti vagy csökkenti az EKT-kre kivetett különadót, amelyet egyébként az 5. fejezet alapján meg kellene fizetni, és ezért eltérésnek minősíthető.⁵⁴

147. Az ellenkezőjét bizonyító konkrét gyakorlati példák hiányában a Bizottság nem tudta bizonyítani, hogy a 371IA. cikk (1) bekezdésének szövege – amely kimondja, hogy a 9. fejezetet kell alkalmazni, ha „e fejezeten kívül az 5. fejezet ([nem kereskedési pénzügyi nyereség]) alkalmazandó lenne az EKT elszámolási időszakára” – alátámasztja azt az álláspontot, „hogy a 9. fejezetet kell alkalmazni a minősített hitelviszonyból származó, nem kereskedési pénzügyi nyereségre, amely egyébként az 5. fejezet alapján lenne adóköteles”. A rendelkezéseknek ez a megfogalmazása inkább arra utal, hogy a „kívül” kifejezés a két fejezet közötti kapcsolatot írja le.

148. Ezt az értelmezést támasztják alá az Egyesült Királyság azon érvei is, amelyek szerint a Bizottság a vitatott határozatban az EKT-kre alkalmazott szabályok nem megfelelő rendelkezésére alapozta értékelését, és erre összpontosított. Az Egyesült Királyság állítása szerint a 371IA. cikk (1) bekezdésének a) pontja nem érdemi rendelkezés, hanem csupán a 9. fejezet alkalmazásának egyik feltétele. Amint azt a fentiekben elemeztem,⁵⁵ a 371CB. cikk (8) bekezdése *érdemi rendelkezés*, mégpedig olyan, amely tartalmazza azt a döntő feltételt, hogy a kérelem benyújtása esetén az 5. fejezet helyett a 9. fejezetet kell alkalmazni.

149. Ebből következik, hogy az érintett tagállam ítélkezési gyakorlatából vagy közigazgatási gyakorlatából vett, az érintett tagállam értelmezésétől eltérő konkrét példák hiányában⁵⁶ a Bizottság által elfogadott értelmezés nem elegendő a gyakorlati helyzetek fellebbezők általi értelmezésének és leírásának felülbírálásához.

– e) Az 5. és 9. fejezet közötti kapcsolat

150. A Bizottság javaslatai szerint, amelyeket a Törvényszék megerősített, az 5. fejezet és a 9. fejezet az EKT-kre alkalmazott szabályokkal kapcsolatos szabályokat, illetve azok alóli kivételeket határoz meg, abban az értelemben, hogy az utóbbi fejezet az előbbi fejezet alapján egyébként fizetendő adó csökkentését eredményezi. Amint azonban a fentiekben megállapítottam, a nemzeti szabályozás jogszabályi szerkezete és tartalma az ellenkezőjét erősíti meg: sem az 5. fejezet, sem pedig a 9. fejezet nem magasabb rendű, mint a másik, hanem „elsőők az egyenlők között”, és a nem kereskedési pénzügyi nyereség különböző kategóriáira vonatkoznak.

⁵⁴ Az *első* esetben az a *helyzet* merül fel, amikor az adózó olyan EKT tulajdonosa, amely több minősített hitelviszonyban is részes fél, és amikor egyes minősített hitelviszonyok tekintetében – a 9. fejezet szerinti kérelem hiányában – a kapcsolódó nem kereskedési pénzügyi nyereség több mint 25%-a az 5. fejezet hatálya alá tartozna, azonban az EKT más minősített hitelviszonyai tekintetében a kapcsolódó nem kereskedési pénzügyi nyereség kevesebb mint 25%-a nem tartozna az 5. fejezet hatálya alá. Ilyen helyzetben a 9. fejezet alkalmazása melletti döntés csökkentené az EKT-kre kivetett különadót a minősített hitelviszonyok első kategóriája tekintetében, azonban növelné azt a második kategória tekintetében. Az adózó azonban nem dönthet úgy, hogy a 9. fejezetet csak az EKT egyes minősített hitelviszonyai tekintetében alkalmazzák, ha kérelmet nyújtott be, a 9. fejezetet valamennyi minősített hitelviszony tekintetében alkalmazni kell. Mindazonáltal a racionális adózó továbbra is dönthet úgy, hogy benyújtja ezt a kérelmet, ha úgy véli, hogy ez a minősített hitelviszonyok mindkét kategóriáját figyelembe véve összességében előnyös lesz számára. A *második* esetben az a *helyzet* merül fel, amikor az adózó úgy véli, hogy az adott EKT minősített hitelviszonyokból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségének kevesebb mint 25%-a tartozik az 5. fejezet hatálya alá, azonban az Egyesült Királyság adóhatósága vitatja az adózó elemzését. Ebben a helyzetben az adózó észszerű módon dönthet úgy, hogy a 9. fejezetet alkalmazza az EKT-ra annak érdekében, hogy bizonyosságot szerezzen, és elkerülje a HMRC-vel való jogvita költségeit. Ebben az esetben a 9. fejezet alkalmazása esetén az érintett nem kereskedési pénzügyi nyereség 25%-a elérné az EKT-kre kivetett különadóra vonatkozó küszöbértéket, még akkor is, ha technikai szempontból az adózónak igaza lehet abban, hogy az 5. fejezet alapján 25%-nál kevesebb érné el ezt a küszöbértéket.

⁵⁵ Lásd a jelen indítvány 129. pontját.

⁵⁶ Lásd a jelen indítvány 63. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

151. Az adózásról szóló 2010. évi törvény rendelkezéseinek megfogalmazása azt mutatja, hogy a 9. fejezet nem tér el az 5. fejezettől, illetve nem képez az alól kivételt,⁵⁷ hanem inkább kiegészítő és alternatív mechanizmust jelent, amelynek segítségével a felelősség megállapítható, ha bizonyos, meghatározott feltételek teljesülnek.

152. E két fejezet kiegészíti egymást, és az EKT-k nem kereskedési pénzügyi nyereségének adóztatására vonatkozó koherens szabályösszességet alkot. Így e fejezetek együttesen meghatározzák az EKT-kre kivetett különadó hatályát, figyelembe véve annak a kockázatnak az értékelését, amelyet az Egyesült Királyság adóalapja számára az említett nem kereskedési pénzügyi nyereség alapjául szolgáló tőke eredete és felhasználása jelent. Az EKT-k az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás révén kockázatot jelenthetnek a társaságiadó-alapra nézve. Ennek eredményeképpen az Egyesült Királyság EKT-kre alkalmazott szabályai először is azokat az EKT-kat azonosítják, amelyek a legnagyobb kockázatot jelentik az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás szempontjából (ezért az EKT-kre vonatkozó szabályozás kockázatalapú), majd számszerűsítik a nyereség azon összegét, amelyet vissza kell juttatni az Egyesült Királyságba, hogy ott adózzon. Az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része azon megállapodások azonosítására szolgál, amelyek a legnagyobb kockázatot jelentik az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjára nézve. A három csoportfinanszírozási mentesség erre a kockázatalapú megközelítésre támaszkodik. Amint azt az Egyesült Királyság állítja, jogalkotója a vonatkozó jogszabályok megszüvegezésekor azt az álláspontot képviselte, hogy a minősített hitelviszonyok (azaz a csoport valódi kereskedelmi tevékenységeinek finanszírozására nyújtott hitelek, amelyekre a csoportfinanszírozási mentességek alkalmazhatók) viszonylag alacsony kockázatot jelentenek a nyereség mesterséges átírányítása szempontjából. Ez ellentétben áll a „felfelé irányuló hitelekkel” és a „persely megállapodásokkal”, amelyek mindegyike nagy kockázatot jelent az Egyesült Királyság társaságiadó-alapjára nézve.

153. E fejezeteket külön értelmezve a Bizottság és a Törvényszék túlzott jelentőséget tulajdonított az Egyesült Királyság jogalkotója által alkalmazott szabályozási módszernek, ahelyett, hogy – amint azt az ítélkezési gyakorlat megköveteli – az érintett nemzeti jog értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálatát végezte volna el.⁵⁸

154. Ezért megállapítható, hogy az 5. fejezet és a 9. fejezet által együttesen elérni kívánt hatás az, hogy kezelje az egyes meghatározott mesterséges megállapodások által jelentett kockázatokat. Ezen túlmenően jogi eszközöket biztosítanak a társasági nyereség elsősorban területi jellegű adózási rendszerének olyan körülmények közötti végrehajtásához, amikor az Egyesült Királyság megállapította az egyes EKT-k és az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalataik által alkalmazott teljesen mesterséges megállapodások kockázatát.

– *f) A JSZF-ek*

155. Végezetül, a nemzeti szabályozás tartalma és konkrét hatásai elemzésének részeként foglalkozom az JSZF fogalmának jelentésére vonatkozó kérdéssel. Noha e kérdéssel formailag inkább az elemzés 2. vagy 3. lépésének részeként kellene foglalkozni, a referenciakeret értékelése nem lenne teljes az JSZF-ekre vonatkozó rendelkezések szövegének és szövegösszefüggésének vizsgálata nélkül, mivel e fogalom a keret szerves részét képezi. Az ITV szerint a Bizottság azáltal,

⁵⁷ Lásd különösen a jelen indítvány 129. pontját.

⁵⁸ Lásd: Fiat ítélet (70. és 72. pont). Különösképpen a Bizottság és a Törvényszék nem vette figyelembe az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. részében létrehozott jogi keret kockázatalapú jellegét.

hogyan az EKT-kre vonatkozó szabályozást elválaszthatónak tekintette, és az JSZF-ek fogalmát a nyereség mesterséges átirányításának szinonimájaként alkalmazta, a szóban forgó nemzeti szabályozás megfelelő alkalmazása helyett absztrakt fogalmat vezetett be.

156. A Bizottság azáltal, hogy az JSZF fogalmának elemzését az EKT-kre vonatkozó szabályozáson belül a mesterséges átirányítás kizárólagos helyettesítőjeként alkalmazta, ugyanúgy tévesen járt el, mint amikor a „szokásos piaci feltételek szerinti értékelés” elvont fogalmát alkalmazta a Fiat ítélet alapjául szolgáló ügyben.⁵⁹ A Törvényszék (különösen a megtámadott ítélet 101. pontjában) tévesen alkalmazta a jogot, amikor megerősítette ezt a téves megközelítést.⁶⁰

157. Amint azt az LSEGH kifejti, a JSZF fogalmát az Egyesült Királyság EKT-kre alkalmazott szabályai a 4. fejezet (az Egyesült Királyságban folytatott tevékenységekből származó nyereség) és az 5. fejezet (nem kereskedési pénzügyi nyereség) küszöbértékét meghaladó nyereségek azonosítására szolgáló egyik mutatóként használják, amely utóbbi fejezetben a 371EB. cikk szabályozza az olyan tevékenységekből származó nem kereskedési pénzügyi nyereséget, amelyekkel kapcsolatban ellátnak egyesült királysági JSZF-eket. Ezért valószínűsíthető, hogy – ahogyan azt az LSEGH állítja – a JSZF fogalma nem irányadó szabály, hanem azt csak a 4. fejezet és az 5. fejezet szerinti küszöbérték esetében veszik igénybe, és még ezekben a fejezetekben is mindig más fogalmakkal együtt alkalmazzák ezt a fogalmat (mint például a 4. fejezet szerinti kizárások vagy a 9. fejezet szerinti csoportfinanszírozási mentességek).

158. Úgy tűnik, hogy a Bizottság érveivel ellentétben az EKT-kre alkalmazott szabályokat nem elsősorban azért dolgozták ki, hogy az egyesült királysági JSZF-ek a nyereség mesterséges átirányításának helyébe lépjenek. Amint azt az ITV állítja, ez olyan tompa eszköz lett volna, amely esetlegesen nem felelne meg az arányossági tesztnek és a Cadbury ítéletnek. Az ITV továbbá azzal érvel, hogy az adózásról szóló 2010. évi törvény szükségtelenné teszi, hogy egyáltalán meg kelljen felelni az egyesült királysági JSZF-ek kritériumának annyiban, amennyiben a minősített hitelviszonyokról van szó, az általános társaságiadó-rendszer integritását fenyegető kockázat jellege és mértéke pusztán a 9. fejezet alkalmazásával is figyelembe vehető. Ezen érvek arra utalnak, hogy az Egyesült Királyságban ellátott JSZF-ek kritériuma az EKT-kre vonatkozó szabályozás által igénybe vett eszközök egyike, és ellentétben azzal, amit a Bizottság, valamint a Törvényszék sugall, nem meghatározó eszköz.

159. Ezenkívül az JSZF-ek elemzése elkerülhetetlenül szubjektív értékeléshez vezet, és ez alapvető jelentőséggel bír, ha a jelen üggyhöz hasonlóan a vizsgálatot utólag kellett lefolytatni. Amint azt az ITV a Törvényszék előtt kifejtette, a HMRC megközelítése a gyakorlatban jelentősen eltért az adózók és tanácsadók által végzett elemzések túlnyomó többségétől. Ez valószínűleg jelentős számú jogvitát eredményez, ami az adózó által megtett lépések részletes elemzését teszi szükségessé az egyesült királysági, illetve azon kívüli JSZF-ek szintjének pontos értékelése érdekében. Az ITV konkrét példákat hozott fel az elsőfokú eljárásban, amelyek szerint a Deloitte LLP globális könyvvizsgáló cég 25 olyan adózóból álló mintát vizsgált meg,⁶¹ amelyek mindegyike esetében a csoport anyavállalata az Egyesült Királyságban rendelkezett illetőséggel, és amelyek válaszoltak a HMRC-nek a vitatott határozat által érintett, 9. fejezet szerinti finanszírozási struktúrára vonatkozó információkéréseire. A JSZF-ek részletes vizsgálatát követően három

⁵⁹ Az ITV hasonló érveket hoz fel a referenciakeret meghatározására vonatkozó indokolással összefüggésben.

⁶⁰ A Törvényszék ismételtén abból indult ki, hogy amennyiben az Egyesült Királyságban ellátnak JSZF-eket, az e JSZF-eknek tulajdonítható összes nem kereskedési pénzügyi nyereséget mesterségesen átirányítják az Egyesült Királyságból (lásd: 106., 139–143., 148–149., 150–154., 155–159., 162–165., 176–177., 179–180., 199–201. pont).

⁶¹ A HMRC-vel megosztott JSZF-jelentéseket készítő adózók anonimizált adataiból nyert minta. A Deloitte-jelentést E1. mellékletként az ITV nyújtotta be a Törvényszékhez.

adózó arra a következtetésre jutott, hogy nem rendelkezik egyesült királysági JSZF-ekkel, 22 adózó arra a következtetésre jutott, hogy kisebb százalékban rendelkezik egyesült királysági JSZF-ekkel, míg egyetlen adózó sem állapította meg, hogy 100%-ban egyesült királysági JSZF-ekkel rendelkezik. A HMRC és az adózó következtetései *mindössze három esetben* nem mondtak egymásnak ellent. A megközelítésbeli eltérésekről a Törvényszék elé terjesztett, szerkesztett Deloitte-jelentés tanúskodik.⁶² Ezek az ellentmondások alátámasztják az azzal kapcsolatban felmerülő bizonytalanságokat és hiányosságokat, hogy JSZF-kritériumra való hivatkozással valamennyi adózó számára megbízható és méltányos eredmény szülessen, és ennek megfelelően annak szükségességét, hogy a 9. fejezet révén egyértelműen meghatározott észszerű kritérium álljon rendelkezésre. Ez a szubjektivitás csak megerősítheti a JSZF-ek vizsgálatának azon értelmezését, hogy e funkciók csak az EKT-kre alkalmazott szabályok alapján rendelkezésre álló eszközök egy részét teszik ki, és ezenfelül rámutat arra, hogy elfogadhatók az Egyesült Királyság azon állításai, miszerint JSZF-ek egyedi értékelésével kapcsolatosan adminisztratív nehézségek merülhetnek fel a közigazgatás és az adózó tekintetében.

160. Hajlok arra, hogy egyetértsek az ITV-vel abban, hogy a Bizottság és a Törvényszék hibásan tekintette az JSZF-elemzést az EKT-kre alkalmazott szabályok központi elemének, és így a 9. fejezetet ebben az összefüggésben mentességnek minősítették. Rávilágítottam arra, hogy a 9. fejezet ehelyett referenciaeszköznek minősül, amely nagymértékben véd a túltőkésítettség ellen, és az Egyesült Királyság által névlegesen elveszített egyesült királyságbeli adó helyettesítésére törekszik. Különösen nem irányul arra, hogy a csoporton belüli finanszírozás figyelembevételkor az Egyesült Királyság JSZF-jeinek helyettesítőit határozza meg.

161. A fentiek alapján a 4. fejezet és az 5. fejezet szövegének és szöveggörnyezetének JSZF-ekkel kapcsolatos értékelése azt mutatja, hogy a Bizottságnak nem sikerült megállapítania, hogy az érintett tagállam által a JSZF-ekre vonatkozó szabályok szövegével és szöveggörnyezetével kapcsolatban adott értelmezés nyilvánvalóan téves.

– g) *Közbenső következtetés*

162. A fenti megfontolásokból következik, hogy a jelen indítvány 55. és 56. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból eredő elvek helyes alkalmazása megerősíti, hogy a jelen ügyben az EKT-kre alkalmazott szabályok nem választhatók el az általános társaságiadó-rendszertől, amennyiben annak szerves részét képezik és kiegészítik azt. Következésképpen a jelen ügyben a helyes referenciakeretnek az általános társaságiadó-rendszernek kellett volna lennie, és nem az EKT-kre alkalmazott szabályoknak.

163. A Bíróságnak a jelen indítvány 54. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatából és a fenti megfontolásokból következik, hogy „[a referenciakeret] meghatározás során elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét”.

164. Következésképpen a megtámadott ítéletet teljes egészében hatályon kívül kell helyezni, és a vitatott határozatot meg kell semmisíteni.

⁶² Számos adózó részletes JSZF-elemzést végzett annak alátámasztása érdekében, hogy ebben az ügyben valóban részesült-e állami támogatásban. Ezen elemzések egy része megállapította, hogy bár az EKT-kezt az Egyesült Királysághoz kapcsolódó tőkével hozták létre, egyáltalán nem láttak el lényeges JSZF-eket az Egyesült Királyságban. Ezen az alapon a Törvényszékhez eredetileg benyújtott megsemmisítés iránti kérelmek több mint felét visszavonták.

165. Ezért nem kell megvizsgálni a többi fellebbezési jogalapot. Mindazonáltal a teljesség kedvéért rövid elemzést fogok elvégezni arra az esetre, ha a Bíróság nem értene egyet a fenti értékeléssel.

2. Az Egyesült Királyság második és harmadik fellebbezési jogalapja, az ITV második fellebbezési jogalapja és az LSEGH harmadik fellebbezési jogalapja – 2. lépés (szelektív előny fennállása)

a) A felek érvei

166. Az Egyesült Királyság és az ITV (második jogalapjukkal) lényegében azt állítják, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy az Egyesült Királyság EKT-jogszabálya előnyt keletkeztetett. Ez a téves jogalkalmazás a tényállás azon elferdítéseiből és téves minősítéseiből ered, amelyek azzal függenek össze, hogy a JSZF-ek milyen szerepet játszanak az Egyesült Királyság EKT-jogszabályában, továbbá hogy milyen kapcsolat áll fenn az 5. fejezet és a 9. fejezet között.

167. Harmadik jogalapjával az Egyesült Királyság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor az Egyesült Királyság EKT-jogszabályának célját és szelektív jellegét értékelte. A megtámadott ítélet újra és újra előforduló elferdítéseket és/vagy nyilvánvaló értékelési hibákat tartalmaz azzal kapcsolatban, hogy a JSZF-ek milyen szerepet játszanak az Egyesült Királyság EKT-jogszabályában, továbbá hogy milyen kapcsolat áll fenn e jogszabály 5. fejezete és 9. fejezete között. Az ítélet az indokolási kötelezettséget megsértve azt is elmulasztja, hogy ismertesse vagy megvizsgálja az Egyesült Királyság észrevételeinek bizonyos alapvető elemeit.

168. Harmadik jogalapjával az LSEGH azzal érvel, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot a szelektív előny megállapításával kapcsolatban. Közelebbről, a Törvényszék tévesen jutott arra a következtetésre, hogy azok a gazdasági szereplők, amelyek részesülhettek a 9. fejezet szerinti „csoportfinanszírozási mentesség” előnyeiből, hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak azokkal a társaságokkal, amelyek nem részesülhettek ezen előnyökből.

169. A Bizottság vitatja a fenti érveket.

b) Értékelés

170. Amennyiben a Törvényszéknek az elemzés 1. lépésével (a referenciakeret meghatározása) kapcsolatos következtetését a Bíróság megalapozottnak tekinti, amit nem tartok valószínűnek, meg kell vizsgálni, hogy a Törvényszéknek az elemzés 2. lépésével (az adóintézkedés a referenciakerettől való eltérésnek minősül-e) kapcsolatos értékelése is helytálló-e. Ennek keretében azt a kérdést kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó mentességek eltérnek-e a referenciakerettől, amennyiben különbségtételt vezetnek azon gazdasági szereplők között, amelyek az e keret által kitűzött cél tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.

171. Be kell vallanom, hogy ezt a feladatot meglehetősen elméleti jellegűnek tartom, mivel a fentiekben foglaltakra csak akkor kerülhet sor, ha a Bíróság nem ért egyet a referenciakerettel kapcsolatos álláspontommal, és arra a következtetésre jut, hogy jelen ügyben a referenciakeretnek az adózásról szóló 2010. évi törvény 9A. része minősül, leszámítva annak 9. fejezetét (amely a szóban forgó mentességeket biztosítja). Ha elfogadjuk, hogy a referenciakeret az adózásról szóló

2010. évi törvény 9A. része, *beleértve* a 9. fejezetet is, akkor nehezen érthető, hogy a Bizottság által felhozott és a megtámadott ítéletben megerősített érvek alkalmasak-e annak bizonyítására, hogy a 9. fejezet olyan mentességeket állapít meg, amelyek eltérnek e referenciakerettől, noha e keret részét képezik.

172. Mindenesetre még abban az elméleti esetben is, amikor az *EKT-szabályok összessége* minősül referenciakeretnek, ez nem változtat azon, hogy – amint azt az elemzés 1. lépésének értékelésével kapcsolatban részletesen kifejtettem – a Bizottság nem cáfolta meg a nemzeti szabályozásnak az érintett tagállam általi értelmezését (amennyiben nem tudta bizonyítani, hogy a nemzeti jogszabály Egyesült Királyság általi értelmezése nyilvánvalóan téves). Különösen a 9. fejezet nem tér el az 5. fejezettől,⁶³ illetve nem képez az alól kivételt, hanem inkább kiegészítő és alternatív mechanizmust jelent, amelynek segítségével a felelősség megállapítható, ha bizonyos, meghatározott feltételek teljesülnek.

173. Amint azt ugyanis az 1. lépésre vonatkozó elemzésemben kifejtettem, először is a Bizottság és a Törvényszék tévesen vélte úgy, hogy a 9. fejezet az EKT-kre kivetett különadó alól mentességeket biztosít az EKT-ek azon nem kereskedési pénzügyi nyeresége esetében, amely egyébként az 5. fejezet alapján adóköteles lenne. A Törvényszék túlértékelte az egyesült királysági JSZF-ek kritériumának szerepét, amikor úgy ítélte meg, hogy az EKT bármely e kritériumnak megfelelő nem kereskedési pénzügyi nyereségét automatikusan Egyesült Királyságból átirányítottak kell tekinteni, következésképpen pedig az 5. fejezet szerint az EKT-kre kivetett különadó hatálya alá tartozik. Egyes megállapodástípusok, nevezetesen a minősített hitelviszonyok nem jelentenek kockázatot a mesterséges átirányítás szempontjából, függetlenül attól, hogy ellátnak-e JSZF-eket az Egyesült Királyságban. Egyéb megállapodástípusok, nevezetesen minősített hitelviszonyok által nem érintett megállapodások ilyen kockázattal járnának, ez esetben is függetlenül attól, hogy ellátnak-e JSZF-eket az Egyesült Királyságban.

174. Másodszor, az 1. lépésre vonatkozó értékeléséből az is következik, hogy a Bizottság és a Törvényszék nem vette figyelembe azt a tényt, hogy az EKT-ekre alkalmazott szabályokat összességükben és céljuk fényében olyan megközelítés alapján alkották meg, amely azon kockázatok értékelésén alapul, amelyeket az EKT-ek nyeresége jelent az általános társaságiadó-rendszerre (amelynek az EKT-ekre alkalmazott szabályok szerves részét képezik). E szabályok célja az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás kezelése, míg a Bizottság és a Törvényszék tévesen csak az utóbbi elemet fogadta el.

175. Harmadszor, amint az az 1. lépésre vonatkozó értékeléséből kitűnik, a Bizottság és a Törvényszék, amikor összehasonlította egyrészt az EKT-ek azon nem kereskedési pénzügyi nyereségét, amelyre a szóban forgó mentességek alkalmazhatók voltak, másrészt az EKT-ek azon nem kereskedési pénzügyi nyereségét, amelyre nem vonatkoztak ezek a mentességek, arra szorított, hogy igenlő választ adjon arra a kérdésre, hogy megfelelhet-e az összes említett nyereség az egyesült királysági JSZF-ek kritériumának, ahelyett, hogy figyelembe vette volna a különböző nyereségekhez kapcsolódó, általános társaságiadó-rendszert érintő kockázati szinteket.

176. Ebből következik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor megerősítette az érintett tagállam vizsgált nemzeti jogszabályának Bizottság általi értelmezését, és így téves jogi következtetést vont le az előny fennállására és az JSZF-eknek e nemzeti jogszabályban betöltött szerepére vonatkozóan. E gondolatmenetet követve a Törvényszék hasonló hibákat követett el az EKT-ekre alkalmazott szabályok (és az általános társaságiadó-rendszer) céljával kapcsolatban.

⁶³ Lásd különösen a jelen indítvány 129. pontját.

177. Amennyiben a Bíróság nem értene egyet a fenti értékeléssel, és megerősíti a Törvényszéknek a szóban forgó mentességek *a priori* szelektivitására vonatkozó elemzését, amit nem tartok valószínűnek, meg kell vizsgálni a fellebbezők arra vonatkozó érveit, hogy a Törvényszék hogyan értékelte e mentességek igazolását.

3. Az Egyesült Királyság negyedik fellebbezési jogalapja, az ITV harmadik fellebbezési jogalapja és az LSEGH ötödik fellebbezési jogalapja – 3a. lépés: a szóban forgó mentességeknek az adminisztratív megvalósíthatóság biztosításának szükségességére alapított igazolása

a) A felek érvei

178. Negyedik jogalapjával az Egyesült Királyság azt állítja, hogy a Törvényszék elmulasztotta megvizsgálni azon érvét, hogy a vitatott határozatban az egyesült királysági JSZF-ek és az Egyesült Királysághoz kötődő tőke közötti különbségtétel észszerűtlen, aminek következtében a Törvényszék megsértette indokolási kötelezettségét. Továbbá az adminisztratív megvalósíthatóságra alapított igazolást a Törvényszék két olyan indok alapján utasította el, amelyek a Törvényszék előtti bizonyítékok állítólagos hiányára vonatkoznak. Az Egyesült Királyság azt állítja, hogy ezen indokok közül egyik sem volt megalapozott, és mindkettő a Törvényszék értékelésének tárgyát képező tények egyértelmű elferdítésével járt.

179. Harmadik jogalapjával az ITV azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, és/vagy nyilvánvaló értékelési hibát követett el, amikor arra a következtetésre jutott, hogy a mentességek – amennyiben szelektív előnyt biztosítanak (mint ahogy nem ez a helyzet) – nem igazolhatók az adminisztratív megvalósíthatóság alapján.

180. Ötödik jogalapjával az LSEGH azzal érvel, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor arra a következtetésre jutott, hogy a 9. fejezet szerinti csoportfinanszírozási mentességet nem igazolta a referenciakeret jellege vagy általános felépítése.

181. A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

b) Értékelés

182. Indítványom első részében (referenciakeret) bemutattam, hogy a nemzeti jogszabály Egyesült Királyság általi értelmezése a nemzeti szabályok célja, egymáshoz való kapcsolata és konkrét hatásai tekintetében elfogadható, és hogy ezért a nemzeti jog tekintetében a Bizottság által a vitatott határozatban adott értelmezés nem volt helytálló. Ami az JSZF-ekre vonatkozó elemzés megvalósíthatóságával kapcsolatos problémákat illeti, ezekkel a jelen indítvány 157–159. és 173. pontjában külön foglalkoztam.

183. Ezért elegendő – hasonlóan ahhoz, amit a Bíróság az Andres ítéletben⁶⁴ tett – rámutatni arra, hogy a Törvényszék az általa elvégzett jogilag hibás értékelés alapján (amely szerint a Bizottság nem követett el hibát a vizsgált nemzeti jogszabály értelmezése során)⁶⁵ elemezte a felperesek által első fokon előtte annak bizonyítása érdekében előterjesztett észrevételeket, hogy a szóban

⁶⁴ Lásd a 106. és 107. pontot.

⁶⁵ Lásd különösen a jelen indítvány 113–115., valamint 162–164. pontját.

forgó mentességek az adminisztratív megvalósíthatóság biztosításának szükségességével igazolhatók. Ezért a fenti jogi hiba szükségszerűen a Törvényszék ezen igazolással kapcsolatos értékelését is érinti.⁶⁶

184. Mindazonáltal abban az elméleti esetben, amikor e fellebbezési jogalapokat a Bíróság értékelné, azoknak szükségszerűen helyt kellene adni.

4. Az Egyesült Királyság ötödik fellebbezési jogalapja, az ITV negyedik fellebbezési jogalapja és az LSEGH ötödik fellebbezési jogalapja – 3b. lépés: a szóban forgó mentességeknek a letelepedés szabadságának való megfelelés biztosításának szükségességére alapított igazolása

a) A felek érvei

185. Ötödik jogalapjával az Egyesült Királyság azt állítja, hogy a Törvényszék okfejtése olyan egyértelműen téves jogalkalmazást tartalmaz a letelepedés szabadságának követelményével és a Cadbury ügyben hozott ítélet jelentőségével kapcsolatban, amely már ezen ügy figyelmen kívül hagyásával ér fel. A Törvényszék e kérdéssel kapcsolatos következtetése számos hibát tár fel. Először is, e következtetés annak félreértésén alapul, hogy a JSZF-ek milyen szerepet játszanak az Egyesült Királyság EKT-jogszabályában. Másodszor, úgy tűnik, hogy a Törvényszék abból indult ki, hogy az Egyesült Királyság tisztán a területiség elvén alapuló rendszert fogadott el. Harmadszor, a megtámadott ítélet e része nem határozza meg, illetve nem vizsgálja meg az Egyesült Királyság által azzal kapcsolatban előadott alapvető jelentőségű érveket, hogy a Cadbury ügyön alapuló ítélkezési gyakorlat milyen hatással volt az Egyesült Királyság EKT-jogszabályának kialakítására.

186. Negyedik jogalapjával az ITV azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor elmulasztotta megfelelően figyelembe venni és alkalmazni a Cadbury ítéletet. E bíróság ezt különösen a referenciakeretnek, a szelektív előnynek, illetve annak a kérdésnek a vizsgálata során mulasztotta el, hogy a szóban forgó mentességek igazolhatók-e vagy sem az EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedés szabadságának védelme érdekében. Ezen túlmenően vagy másodlagosan, a Törvényszék elmulasztotta megfelelően megindokolni az e kérdéssel kapcsolatos következtetéseit.

187. Ötödik jogalapjával az LSEGH azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor arra a következtetésre jutott, hogy a 9. fejezet szerinti csoportfinanszírozási mentességet nem igazolja a referenciakeret jellege vagy általános felépítése

188. A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

b) Értékelés

189. Amint azt a jelen indítvány 182. és 183. pontjában kifejtettem, amennyiben a Törvényszék tévesen erősítette meg a Bizottságnak a vizsgált nemzeti jogszabállyal kapcsolatos téves értelmezését, a Törvényszéknek a fellebbezők által első fokon előtte a szóban forgó mentességek (köztük e mentesség) igazolásának bizonyítása érdekében előterjesztett észrevételekkel kapcsolatos elemzése szükségszerűen szintén hibás.

⁶⁶ Lásd analógia útján: 2021. szeptember 16-i Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ítélet (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 120–122. pont).

190. Elegendő rámutatni arra, hogy a jelen indítvány 73–77. pontjában arra a következtetésre jutottam, hogy az új EKT-szabályozással az Egyesült Királyság jogalkotójának szándéka arra irányult, hogy különösen a Cadbury ítéletnek megfeleljen, és hogy a Bizottság nem terjesztett elő olyan érveket, amelyek lehetővé tennék a Bíróság számára, hogy ezt az értelmezést nyilvánvalóan tévesnek minősítse.

191. Mindazonáltal abban az elméleti esetben, amikor e fellebbezési jogalapokat a Bíróság értékelné, azoknak szükségszerűen helyt kellene adni.

5. Az LSEGH negyedik fellebbezési jogalapja

a) A felek érvei

192. Az LSEGH az állítja, hogy a Törvényszék megsértette az EUMSZ 263. cikket és az EUMSZ 296. cikket, amikor egyes jogalapokkal nem foglalkozott, és megsértette az indokolási kötelezettségét, és mivel a Törvényszék a saját indokolásával helyettesítette a Bizottság által a vitatott határozatban kifejtett indokolást.

193. A Bizottság vitatja ezeket az érveket, és azzal érvel, hogy a Törvényszék helyesen erősítette meg a Bizottság azon megállapításait, hogy az eltérés az adminisztratív megvalósíthatóság miatt nem indokolt, és hogy a Bizottság eleget tett az indokolási kötelezettségének.

b) Értékelés

194. Amint azt a jelen indítvány 182. és 183. pontjában kifejtettem, amennyiben a Törvényszék tévesen erősítette meg a Bizottságnak a vizsgált nemzeti jogszabállyal kapcsolatos téves értelmezését, a Törvényszéknek a fellebbezők által első fokon előtte a szóban forgó mentességek (köztük e mentesség) igazolásának bizonyítása érdekében előterjesztett észrevételekkel kapcsolatos elemzése szükségszerűen szintén hibás.

195. Mindazonáltal abban az elméleti esetben, ha e fellebbezési jogalapot a Bíróság értékelné, annak szükségszerűen helyt kellene adni.

IV. Véggkövetkeztetés

196. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság:

- 1) helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszékének 2022. június 8-i Egyesült Királyság és ITV kontra Bizottság ítéletét (T-363/19 és T-456/19, EU:T:2022:349);
- 2) semmisítse meg az Egyesült Királyság által [az EKT]-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról szóló, 2019. április 2-i (EU) 2019/1352 bizottsági határozatot;
- 3) az Európai Bizottságot kötelezze a fellebbezésekkel és az elsőfokú eljárással kapcsolatban felmerült költségek viselésére.