



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2023. február 2.*

„Fellebbezés – Állami támogatások – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Hajók vételére irányuló bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszer (spanyol adólízingrendszer) – A szelektivitásra vonatkozó feltétel – Indokolási kötelezettség – A bizalomvédelem elve – A jogbiztonság elve – A támogatás visszatéríttetése”

A C-649/20. P., C-658/20. P. és C-662/20. P. sz. egyesített ügyekben,

a **Spanyol Királyság** (képviselik: S. Centeno Huerta, A. Gavela Llopis, I. Herranz Elizalde és S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben)

fellebbezőnek a C-649/20. P. sz. ügyben,

a **Lico Leasing SA** (székhelye: Madrid [Spanyolország]),

a **Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA** (székhelye: Madrid)

(képviselik őket: J. M. Rodríguez Cárcamo és A. Sánchez abogados)

fellebbezőknek a C-658/20. P. sz. ügyben,

a **Caixabank SA** (székhelye: Barcelona [Spanyolország]),

az **Asociación Española de Banca** (székhelye: Madrid),

az **Unicaja Banco SA** (székhelye: Malaga [Spanyolország]),

a **Liberbank SA** (székhelye: Madrid),

a **Banco de Sabadell SA** (székhelye: Sabadell [Spanyolország]),

a **Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA** (székhelye: Bilbao [Spanyolország]),

a **Banco Santander SA** (székhelye: Santander [Spanyolország]),

a **Santander Investment SA** (székhelye: Boadilla del Monte [Spanyolország]),

a **Naviera Séneca AIE** (székhelye: Las Palmas de Gran Canaria [Spanyolország]),

* Az eljárás nyelve: spanyol.

az **Industria de Diseño Textil SA (Inditex)** (székhelye: Arteixo [Spanyolország]),
a **Naviera Nebulosa de Omega AIE** (székhelye: Las Palmas de Gran Canaria),
az **Abanca Corporación Bancaria SA** (székhelye: Betanzos [Spanyolország]),
az **Ibercaja Banco SA** (székhelye: Zaragoza [Spanyolország]),
a **Naviera Bósforo AIE** (székhelye: Las Palmas de Gran Canaria),
a **Joyería Tous SA** (székhelye: Lérida [Spanyolország]),
a **Corporación Alimentaria Guissona SA** (székhelye: Guissona [Spanyolország]),
a **Naviera Muriola AIE** (székhelye: Madrid),
a **Poal Investments XXI SL** (székhelye: San Sebastián de los Reyes [Spanyolország]),
a **Poal Investments XXII SL** (székhelye: San Sebastián de los Reyes),
a **Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE** (székhelye: Madrid),
a **Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE** (székhelye: Madrid),
a **Caamaño Sistemas Metálicos SL** (székhelye: Culleredo [Spanyolország]),
a **Blumaq SA** (székhelye: Vall de Uxó [Spanyolország]),
a **Grupo Ibérica de Congelados SA** (székhelye: Vigo [Spanyolország]),
az **RNB SL** (székhelye: La Pobla de Vallbona [Spanyolország]),
az **Inversiones Antaviana SL** (székhelye: Paterna [Spanyolország]),
a **Banco de Albacete SA** (székhelye: Boadilla del Monte),
a **Bodegas Muga SL** (székhelye: Haro [Spanyolország]) és
az **Aluminios Cortizo SAU** (székhelye: Padrón [Spanyolország])

(képviselik őket: E. Abad Valdenebro, J. L. Buendía Sierra, R. Calvo Salinero és A. Lamadrid de Pablo abogados)

fellebbezőknek a C-662/20. P. sz. ügyben,

támogatja őket:

a **Decal España SA** (székhelye: Barcelona, képviseli: M.-J. Silva Sánchez abogado)

beavatkozó fél a C-662/20. P. sz. ügyben,

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2020. december 1-jén és december 3-án benyújtott három fellebbezése tárgyában,

a másik fél az eljárásban:

az **Európai Bizottság** (képviselik: J. Carpi Badía, V. Di Bucci, É. Gippini Fournier és P. Němečková, meghatalmazotti minőségben)

alperes az elsőfokú eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis (előadó) és Csehi Z. bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2022. június 15-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2022. szeptember 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Fellebbezéseikkel a Spanyol Királyság, a Lico Leasing SA és a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión (a továbbiakban: PYMAR) SA, valamint a Caixabank SA, az Asociación Española de Banca, az Unicaja Banco SA, a Liberbank SA, a Banco de Sabadell SA, a Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, a Banco Santander SA, a Santander Investment SA, a Naviera Séneca AIE, az Industria de Diseño Textil SA (Inditex), a Naviera Nebulosa de Omega AIE, az Abanca Corporación Bancaria SA, az Ibercaja Banco SA, a Naviera Bósforo AIE, a Joyería Tous SA, a Corporación Alimentaria Guissona SA, a Naviera Muriola AIE, a Poal Investments XXI SL, a Poal Investments XXII SL, a Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, a Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, a Caamaño Sistemas Metálicos SL, a Blumaq SA, a Grupo Ibérica de Congelados SA, az RNB SL, az Inversiones Antaviana SL, a Banco de Albacete SA, a Bodegas Muga SL és az Aluminios Cortizo SAU (a továbbiakban együtt: Caixabank és társai) a 2020. szeptember 23-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítélet (T-515/13 RENV és T-719/13 RENV, a továbbiakban: megtámadott ítélet, ECLI:EU:T:2020:434) hatályon kívül helyezését kérik, amely ítéletben a Törvényszék elutasította azokat a kereseteket, amelyeket a Spanyol Királyság, a Lico Leasing és a PYMAR indított a Spanyolország által végrehajtott SA.21233 C/11. (korábbi NN/11., korábbi CP 137/06.) számú állami támogatási programról – A spanyol adólízingrendszerként is ismert, bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszerről szóló, 2013. július 17-i 2014/200/EU bizottsági határozat (HL 2014. L 114., 1. o.; a továbbiakban: vitatott határozat) megsemmisítése iránt.

I. A jogvita előzményei

- 2 Miután számos panaszt nyújtottak be hozzá arra vonatkozóan, hogy a hajók vételére irányuló bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó spanyol adólízingrendszer (a továbbiakban: adólízingrendszer) lehetővé tette a hajózási társaságok számára, hogy 20–30%-kal kedvezőbb áron vásárolják meg a spanyol hajógyarak által gyártott hajókat, a Bizottság a 2011. június 29-i C(2011) 4494 végleges határozattal (HL 2011. C 276., 5. o.) megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében szabályozott hivatalos vizsgálati eljárást.
- 3 Ezen eljárás során a Bizottság megállapította, hogy az adólízingrendszert e határozat elfogadásának napjáig olyan ügyletekre alkalmazták, amelyekben a hajógyarak tengerjáró hajókat építenek, a hajózási társaságok megvásárolják azokat, ezen ügyleteket pedig banki irányítás alatt álló *ad hoc* jogi és pénzügyi struktúrák révén finanszírozzák. Az adólízingrendszer a hajógyártásra vonatkozó minden egyes megrendelés esetén egy hajózási társaság, egy hajógyár, egy bank, egy lízingtársaság és egy olyan gazdasági egyesülés bevonásával járt, amely e bankból és a gazdasági egyesülésben részesedéseket szerző befektetőkből állt. A gazdasági egyesülés a hajógyártás megkezdésének napjától lízingbe vette a hajót egy lízingcégtől, majd a hajót személyzet nélküli hajóbérleti szerződés alapján bérbe adta a hajózási társaságnak. A gazdasági egyesülés vállalta, hogy a lízingszerződés lejártakor megvásárolja a hajót, a hajózási társaság pedig vállalta, hogy a személyzet nélküli hajóbérleti szerződés lejártakor megvásárolja a hajót. A vitatott határozat szerint olyan adókonstrukcióról volt szó, amelynek az a célja, hogy az „adózási szempontból átlátható” gazdasági egyesülés befektetői számára adóelőnyöket hozzon létre, és ezen adóelőnyök egy részét a hajó árából adott engedmény formájában átruházza a hajózási társaságokra.
- 4 A Bizottság megállapította, hogy az adólízingrendszer keretében végrehajtott műveletek a 2004. március 5-i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt szövegének jóváhagyásáról szóló 4/2004 királyi törvényerejű rendelet) (a BOE 2004. március 11-i 61. száma, 10951. o.; a továbbiakban: TRLIS) és a 2004. július 30-i Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló rendelet jóváhagyásáról szóló 1777/2004 királyi rendelet) (a BOE 2004. augusztus 6-i 189. száma, 37072. o.; a továbbiakban: RIS) számos rendelkezésében előírt öt intézkedés kombinációját alkották. Ezek a következő intézkedések voltak: a lízingelt eszközök gyorsított értékcsökkenési leírása a TRLIS 115. cikkének (6) bekezdése szerint (a továbbiakban: előrehozott értékcsökkenési leírás); az előrehozott értékcsökkenési leírás mérlegeléstől függő alkalmazása, amely a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdéséből és 115. cikkének (11) bekezdéséből, valamint a RIS 49. cikkéből következik; a gazdasági egyesülésre vonatkozó rendelkezések; hajóúrtartalomadó-rendszer a TRLIS 124–128. cikke szerint és a RIS 50. cikkének (3) bekezdésében foglalt rendelkezések.
- 5 A TRLIS 115. cikkének (6) bekezdése értelmében az előrehozott értékcsökkenési leírás abban az időpontban kezdődött, amikor a lízingelt eszköz megkezdte üzemelését, azaz nem azelőtt, hogy az említett eszközt átadnák a lízingbe vevőnek, és az megkezdte volna annak használatát. Ugyanakkor a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése előírta, hogy a gazdasági és pénzügyminisztérium a lízingbe vevő hivatalos kérelme alapján korábbi időpontot is meghatározhat az érintett értékcsökkenési leírás kezdő időpontjaként. A TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése az előrehozott értékcsökkenési leíráshoz két általános feltételt írt elő. A gazdasági egyesülésre alkalmazandó különös feltételek a TRLIS 48. cikkének (4) bekezdésében szerepeltek. A TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében előírt engedélyezési eljárást a RIS 49. cikke részletezte.

- 6 A hajóúrtartalomadó-rendszert 2002-ben engedélyezték olyan állami támogatásként, amely a C(2004) 43 bizottsági közleménnyel (HL 2004. C 13., 3. o.) módosított, a tengeri szállítási ágazatnak nyújtott állami támogatásokról szóló, 1997. július 5-i közösségi iránymutatások (HL 1997. C 205., 5. o.) (a továbbiakban: tengeri iránymutatások) értelmében összeegyeztethető a belső piaccal; ezen engedélyezésről a Spanyolország által végrehajtott N 736/2001 állami támogatásról – A tengeri szállítási társaságok úrtartalom alapján történő adóztatásáról szóló, 2002. február 27-i C(2002) 582 végleges bizottsági határozat (HL 2004. C 38., 4. o.; a továbbiakban: a hajóúrtartalom szerinti adóztatásról szóló, 2002. február 27-i bizottsági határozat) rendelkezett. E rendszer keretében a hajózási társaságok nyilvántartásainak valamelyikébe bejegyzett és az adóhatóságtól erre vonatkozó engedéllyel rendelkező vállalkozások nem a bevételeik és kiadásaik, hanem az úrtartalom alapján adóznak. A spanyol jogszabály a gazdasági egyesülések számára lehetővé teszi, hogy e nyilvántartások egyikébe bejegyeztessék magukat annak ellenére, hogy azok nem hajózási társaságok.
- 7 A TRLIS 125. cikkének (2) bekezdése különös eljárást írt elő azokra a hajókra, amelyeket a hajóúrtartalomadó-rendszerbe való belépés időpontjában már megvettek, és azokra a használt hajókra, amelyeket akkor vettek, amikor a vállalkozás már részt vett ebben a rendszerben. Az említett rendszer szokásos alkalmazásának eredményeként az esetleges tőkenyereséget a hajóúrtartalomadó-rendszerbe történő belépéskor adóztatták, és vélelmezték, hogy a tőkenyereség adóztatására, ha késleltetve is, de sor kerül a hajó eladásakor vagy forgalomból való kivonásakor. Mindazonáltal e rendelkezéstől eltérően a RIS 50. cikkének (3) bekezdése azt mondta ki, hogy amikor a hajókat az adóhatóság által korábban jóváhagyott lízingszerződés részeként vételi opcióval szerzik meg, ezeket a hajókat a TRLIS 125. cikkének (2) bekezdése értelmében újaknak, és nem használtaknak kell tekinteni – figyelmen kívül hagyva, hogy azokat már leírták –, ezért az esetleges tőkenyereséget nem adóztatták. Ezt az eltérést, amelyről a Bizottságot nem tájékoztatták, csak azokra az egyedi lízingszerződésekre alkalmazták, amelyeket az adóhatóságok a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdése értelmében vett előrehozott értékcsökkenési leírás iránti kérelmek vonatkozásában hagytak jóvá, azaz az újonnan gyártott és lízingbe adott, az adólízingrendszerhez tartozó műveletek alapján megvásárolt és egy kivétellel spanyol hajógyárból származó hajókra.
- 8 Ezen intézkedések alkalmazásával a gazdasági egyesülés két szakaszban jutott adóelőnyhöz. Az első szakaszban az általános társaságiadó-rendszerben előrehozott és gyorsított értékcsökkenési leírást alkalmaztak a lízingelt hajó költségére, ami erőteljes veszteségeket generált e gazdasági egyesülés számára; a gazdasági egyesülés adózási átláthatósága miatt e veszteségek levonhatók a befektetők saját bevételeiből, a gazdasági egyesülésben fennálló részesedésükkel arányosan. Jóllehet rendes körülmények között ezen előrehozott és gyorsított értékcsökkenési leírást később magasabb adófizetéssel kell kompenzálni, vagy akkor, ha a hajó értékcsökkenését teljes mértékben leírják, vagy akkor, ha a hajót eladják, és az eladásból tőkenyereség keletkezik, a második szakaszban a kezdeti veszteségekből eredő és a befektetőkre ruházott adómegettakarításokat védte az, hogy a gazdasági egyesülés a társasági adózásról áttért a hajóúrtartalomadó-rendszerre, ami lehetővé tette, hogy a hajó hajózási társaság részére történő eladásából eredő nyereségek teljes mértékben mentesüljenek az adó alól.
- 9 Annak ellenére, hogy álláspontja szerint az adólízingrendszert „rendszerként” kell bemutatni, a Bizottság az egyes szóban forgó intézkedéseket külön is elemezte. A vitatott határozatban a Bizottság megállapította, hogy ezen intézkedések közül a TRLIS előrehozott értékcsökkenési leírásról szóló 115. cikkének (11) bekezdéséből, a hajóúrtartalomadó-rendszer nem támogatható vállalkozásokra, hajókra vagy tevékenységekre történő alkalmazásából és a RIS 50. cikkének (3) bekezdéséből eredő intézkedések (a továbbiakban: a szóban forgó adóintézkedések) a

gazdasági egyesülésnek és befektetőiknek nyújtott állami támogatásnak minősülnek, amelyet a Spanyol Királyság 2002. január 1. óta jogellenesen, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését megsértve hajtott végre. A Bizottság kimondta, hogy a szóban forgó adóintézkedések összeegyeztethetetlenek a belső piaccal, kivéve amennyiben a támogatás megfelel a pénzügyi befektetők által nyújtott közvetítésért a piacon járó díjazásnak, és azt olyan tengeri szállítási társaságokhoz irányítják, amelyek a tengeri szállítási iránymutatás értelmében támogathatók. A Bizottság úgy döntött, hogy a Spanyol Királyságnak meg kell szüntetnie e rendszer alkalmazását, amennyiben az összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és vissza kell térítenie az összeegyeztethetetlen támogatást a gazdasági egyesülések azon befektetőivel, amelyek abból részesültek, annak lehetősége nélkül, hogy e kedvezményezettek a visszafizetéssel járó terheket más személyekre háríthatnák át.

- 10 A Bizottság mindazonáltal úgy döntött, hogy visszafizettetésre nem kerül sor azon finanszírozási ügyletek részeként nyújtott támogatások tekintetében, amely ügyleteket érintően a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok az intézkedésekben foglalt előny odaítélését jogilag kötelező erejű, 2007. április 30. előtt elfogadott aktusban vállalták, amely utóbbi időpontban az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* közzétették a Franciaország által a francia adótörvénykönyv 39 CA. cikke alapján biztosított támogatási rendszerről – C 46/2004 (ex NN 65/2004) állami támogatásról szóló, 2006. december 20-i 2007/256/EK határozatát (HL 2007. L 112., 41. o., a továbbiakban: a francia adózási célú gazdasági egyesülésekről szóló határozat).

II. A fellebbezéseket megelőző eljárás és a megtámadott ítélet

- 11 A Törvényszék Hivatalához 2013. szeptember 25-én és december 30-án benyújtott külön keresetlevelekkel egyrészt a Spanyol Királyság, másrészt pedig a Lico Leasing és a PYMAR keresetet indított a vitatott határozat megsemmisítése iránt. A két ügyet az ítélethozatal céljából egyesítették.
- 12 A Törvényszék 2015. december 17-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletével (T-515/13 és T-719/13, EU:T:2015:1004) megsemmisítette a vitatott határozatot.
- 13 A Bíróság Hivatalához 2016. február 29-én benyújtott beadványával a Bizottság fellebbezést terjesztett elő a Törvényszék ezen ítélete ellen. E fellebbezés keretében a Bíróság elnöke a 2016. december 21-i Bizottság kontra Spanyolország és társai végzésében (C-128/16 P, nem tették közzé, EU:C:2016:1007) megengedte a Bankia SA-nak – amely időközben beolvadt a Caixabankba –, valamint 33 további jogalanynak, hogy a Lico Leasing és a PYMAR kérelmeinek támogatása érdekében beavatkozzanak az eljárásba.
- 14 A 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítéletben (C-128/16 P, EU:C:2018:591) a Bíróság hatályon kívül helyezte a Törvényszék említett ítéletét, az ügyeket visszautalta a Törvényszék elé, a költségekről egyelőre nem határozott, és kimondta, hogy a fellebbezési eljárásba beavatkozó feleknek maguknak kell viselniük saját költségeiket.
- 15 E visszautalást követően a Törvényszék a megtámadott ítéletben elutasította a kereseteket. Ezen ítéletben a Törvényszék elutasította a fellebbezőknek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított és az adólízingrendszer szelektivitására vonatkozó jogalapját, mivel lényegében úgy ítélte meg, hogy az adóhatóságnak az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezése tekintetében fennálló kiterjedt mérlegelési jogköre elegendő volt annak megállapításához, hogy az adólízingrendszer összességében szelektív. A Törvényszék elutasította

a vitatott határozat indokolásának hiányára, az egyenlő bánásmód elvének megsértésére, továbbá a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvének, valamint a támogatás visszatéríttetésére alkalmazandó elveknek a megsértésére alapított jogalapokat is. Ez utóbbit illetően a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor elrendelte, hogy a szóban forgó támogatást teljes egészében téríttessék vissza a befektetőkkel, miközben az érintett előny egy részét harmadik személyekre ruházták át.

III. A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei

- 16 A Bíróság elnöke 2021. augusztus 2-i végzésével megengedte a Decal España SA-nak, hogy a Caixabank és társai kérelmeinek támogatása érdekében beavatkozzon a C-662/20. P. sz. ügybe.
- 17 A felek és a főtanácsnok meghallgatását követően a Bíróság úgy határozott, hogy a Bíróság eljárási szabályzata 54. cikkének megfelelően az eljárás szóbeli szakaszának lefolytatása és ítélethozatal céljából egyesíti a C-649/20. P., C-658/20. P. és C-662/20. P. sz. ügyeket.
- 18 Fellebbezéseikben a Spanyol Királyság, a Lico Leasing és a PYMAR, valamint Caixabank és társai – ez utóbbiakat a Decal España támogatja – azt kérik, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, semmisítse meg a vitatott határozatot, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.
- 19 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a C-662/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezést mint elfogadhatatlant, másodlagosan pedig mint megalapozatlant, valamint utasítsa el a C-649/20. P. és C-658/20. P. sz. ügyekben benyújtott fellebbezéseket. Ezenkívül a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság a Spanyol Királyságot, a Lico Leasinget, a PYMAR-t, a Caixabankot és társait, valamint a Decal Españát kötelezze a költségek viselésére.

IV. A fellebbezésekről

A. A C-662/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés elfogadhatóságáról

- 20 Míg a Caixabank és társai azt állítják, hogy a Törvényszék – helyesen – megengedte nekik a visszautalás alapján lefolytatott eljárásba történő beavatkozást, ennél fogva pedig a fellebbezésük elfogadható, a Bizottság úgy véli, hogy amellet, hogy a Caixabank és társai nem bizonyították, hogy a megtámadott ítélet mennyiben érinti őket közvetlenül, nem minősülnek az Európai Unió Bírósága alapokmánya 56. cikke második bekezdésének második mondata értelmében vett „beavatkozóknak”, és nem jogosultak fellebbezést benyújtani, mivel a T-719/13. RENV. sz. ügyben nem rendelkeznek beavatkozási jogállással.
- 21 Következésképpen a Törvényszék a megtámadott ítélet 65. pontjában az eljárási szabályzatának 217. cikkét megsértve tévesen alkalmazta a jogot, amikor elismerte a Caixabank és társai beavatkozó féli jogállását, miközben azok soha nem kérték, hogy ezen igazságszolgáltatási fórum előtt beavatkozhassanak, e cikk pedig azon felek körét, akik valamely ügynek a Bíróság általi visszautalását követő eljárásban jogosultak észrevételeket benyújtani, egyértelműen „a Törvényszék előtti eljárásban részt vevő felekre” korlátozza.

- 22 E tekintetben a Törvényszék a megtámadott ítélet 65. pontjában úgy ítélte meg, hogy mivel a Bíróság annak érdekében utalta vissza hozzá az ügyeket, hogy megvizsgáljon bizonyos olyan jogalapokat, amelyek a Bankia és 32 másik jogalany, valamint az Aluminios Cortizo számára jelentős jogkérdéseket vetnek fel, a megfelelő igazságszolgáltatás érdekei azt kívánták, hogy azok a beavatkozó felek, akik a Bíróság előtti eljárásban részt vettek, beavatkozó felekként vehessenek részt a visszautalás alapján lefolytatott eljárásban is annak érdekében, hogy biztosított legyen a Törvényszék előtt folyamatban lévő jogvita megfelelő elbírálása, továbbá elő legyen mozdítva a kontradiktórius viták folytonossága. A Törvényszék elutasította a Bizottságnak a Törvényszék eljárási szabályzata 217. cikke (1) bekezdésének megsértésére alapított érvét, mivel úgy ítélte meg, hogy a beavatkozás e megengedése nem szükségszerűen ellentétes e rendelkezés szövegével, hiszen e rendelkezés nem határozza meg „a Törvényszék előtti eljárásban részt vevő feleket”, és nem zárja ki, hogy a Bíróság előtti eljárásba beavatkozó felek e ténynél fogva valamely ügy visszautalása keretében ilyen jogállást szerezhessenek.
- 23 Ennek kimondásával a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot. Mint azt ugyanis a Bíróság a 2022. augusztus 1-jei Soudal és Esko-Graphics kontra Magnetrol és Bizottság végzés (C-74/22 P(I), EU:C:2022:632) 124. pontjában kimondta, meg kell állapítani, hogy az Európai Unió Bírósága alapokmányának 40. cikkéből, továbbá a Törvényszék eljárási szabályzata által a beavatkozók számára biztosított eljárási jogok tiszteletben tartásából, valamint a megfelelő igazságszolgáltatás elvéből a Bíróság és a Törvényszék előtti eljárások következetes egymáshoz illesztése keretében az a követelmény származik, hogy a fellebbezési eljárásban részt vevő beavatkozó felet a Törvényszék előtt *ipso iure* megillessze a beavatkozó féli jogállás abban az esetben, ha a Törvényszék határozatának a Bíróság általi hatályon kívül helyezését követően az ügyet visszautalják a Törvényszékhez.
- 24 Ebből következik, hogy a Bizottság állításával ellentétben a Caixabank és társai a Törvényszék előtti eljárásban beavatkozó féli jogállással rendelkeztek, és az Európai Unió Bírósága alapokmánya 56. cikke második bekezdésének második mondata értelmében jogosultak fellebbezést benyújtani a megtámadott ítélettel szemben, amennyiben az közvetlenül érinti őket.
- 25 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy azt a fellebbezőt, aki a Törvényszék ítéletének végrehajtása során köteles lehet valamely összeget visszafizetni, úgy kell tekinteni, mint akit ezen ítélet közvetlenül érint (2016. október 26-i DEI és Bizottság kontra Alouminion tis Ellados ítélet, C-590/14 P, EU:C:2016:797, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 Márpedig nem vitatott, hogy a megtámadott ítélet végrehajtása során, amely elutasította a fellebbezők által a Törvényszék előtt a vitatott határozat megsemmisítése iránt indított kereseteket, a Caixabank és társai az e határozatban említett, általuk kapott támogatások visszatérítésére kötelezhetők. Következésképpen úgy kell tekinteni, hogy a Caixabankot és társait ezen ítélet közvetlenül érinti. Ennélfogva a fellebbezésük elfogadható.

B. Az adólízingrendszer szelektivitására vonatkozó jogalapokról

- 27 A C-649/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés második jogalapjával és a C-658/20. P. és a C-662/20. P. sz. ügyekben benyújtott fellebbezések első jogalapjával a Spanyol Királyság, a Lico Leasing és a PYMAR, valamint a Caixabank és társai – ez utóbbiakat a Decal España támogatja – azt kifogásolják, hogy a Törvényszék az adólízingrendszer szelektivitását illetően megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését.

1. Az elfogadhatóságról

- 28 A Bizottság azt állítja, hogy e jogalapok elfogadhatatlanok, mivel tágítják a jogvita kereteit. A Spanyol Királyság, a Lico Leasing és a PYMAR ugyanis a keresetleveleikben nem hivatkoztak semmilyen, az adólízingrendszer szelektivitásával kapcsolatos jogalapra, különösen pedig nem állították a Törvényszék előtt azt, hogy a vitatott határozat téves jogalkalmazást valósított volna meg azon az alapon, hogy a Bizottság elmulasztotta volna megvizsgálni az adólízingrendszer szelektivitását a megtámadott ítélet 83. és 97. pontjában tárgyalt azon háromszakaszos elemzési módszer alkalmazásával, amely abból áll, hogy valamely nemzeti adóintézkedés szelektív jellegének értékelése érdekében meg kell határozni az általános adórendszert, majd értékelni kell az érintett intézkedés szelektív jellegét annak vizsgálatával, hogy ez az intézkedés eltér-e ettől az általános adórendszertől azáltal, hogy megkülönböztetéseket vezet be az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között, végül pedig meg kell vizsgálni, hogy a tagállam bizonyította-e, hogy ezt az intézkedést igazolja azon rendszer jellege vagy felépítése, amelybe illeszkedik (a továbbiakban: a támogatás szelektivitásának háromszakaszos elemzési módszere).
- 29 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében valamely fellebbezés vizsgálata keretében a Bíróság hatásköre a Törvényszék előtt megvitatott jogalapokra és érvekre vonatkozó döntés jogi értékelésére korlátozódik. Ezért nem engedhető meg, hogy valamely fél először a Bíróság előtt hozzon fel olyan jogalapot, amelyet nem terjesztett a Törvényszék elé, mivel ez azt jelentené, hogy a Törvényszék által eldöntött jogvitán túlterjedő jogvitával fordulhatna a fellebbezési eljárásban korlátozott hatáskörrel rendelkező Bírósághoz (2021. október 6-i Sigma Alimentos Exterior kontra Bizottság ítélet, C-50/19 P, EU:C:2021:792, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 Mindemellett a fellebbező jogosult olyan fellebbezést előterjeszteni, amelyben olyan jogalapokra és érvekre hivatkozik a Bíróság előtt, amelyek magából a megtámadott ítéletből erednek, és arra irányulnak, hogy vitassák annak jogi megalapozottságát (2021. október 6-i Sigma Alimentos Exterior kontra Bizottság ítélet, C-50/19 P, EU:C:2021:792, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 A jelen ügyben a fellebbezők azt állítják, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor elutasította az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított és az adólízingrendszer szelektivitására vonatkozó jogalapot, elvetve a támogatás szelektivitásának háromszakaszos elemzési módszerét. Így, amennyiben a C-649/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés második jogalapja, valamint a C-658/20. P. és C-662/20. P. sz. ügyekben benyújtott fellebbezések első jogalapja a Törvényszék által azon megoldás alapján alkalmazott jogkövetkezményeket kérdőjelezi meg, amelyet ő maga alakított ki egy olyan jogalap tekintetében, amelyet megvitatott előtte, e második és első fellebbezési jogalapot nem lehet úgy tekinteni, hogy az módosítaná a Törvényszék előtti jogvita tárgyát.
- 32 Következésképpen az említett második és első fellebbezési jogalap elfogadható.

2. Az ügy érdeméről

- 33 Jogalapjaikkal a fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék elmulasztotta alkalmazni a támogatás szelektivitásának háromszakaszos elemzési módszerét; a jogot több szempontból is tévesen alkalmazva úgy ítélte meg, hogy az adólízingrendszer szelektív volt azon az alapon, hogy az adóhatóság az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezése tekintetében mérlegelési

jogkörrel rendelkezett; tévesen alkalmazta a jogot, amikor nem hasonlította össze az adólízingrendszer kedvezményében részesülő vállalkozások helyzetét azon vállalkozások helyzetével, amelyek abból ki vannak zárva; az adólízingrendszer szelektivitását az e rendszert alkotó intézkedések közül csak az egyikre tekintettel, nem pedig összességében vizsgálta.

a) A támogatás szelektivitásának háromszakaszos elemzési módszere alkalmazásának elmulasztására vonatkozó kifogásról

1) A felek érvei

- 34 A fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék elmulasztotta alkalmazni azt a háromszakaszos elemzési módszert, amelyet a Bíróság a támogatás szelektivitásának értékeléséhez megkövetel; ennek keretében a Törvényszék elmulasztotta meghatározni az általános adórendszert, majd elmulasztotta értékelni az adólízingrendszer szelektív jellegét annak vizsgálatával, hogy e rendszer eltér-e ettől az általános adórendszertől azáltal, hogy megkülönböztetéseket vezet be az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között, végül pedig elmulasztotta megvizsgálni, hogy a tagállam bizonyította-e, hogy az adólízingrendszert igazolja azon rendszer jellege vagy felépítése, amelybe illeszkedik.
- 35 E tekintetben a Spanyol Királyság az első fellebbezési jogalapja keretében úgy véli, hogy a Törvényszék annak megsértésével járt el, amit a Bíróság a 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet (C-128/16 P, EU:C:2018:591) 71. pontjában megállapított.
- 36 A CaixaBank és társai azt állítják, hogy a Törvényszék, miután megállapította, hogy a Bizottság a vitatott határozatban nem alkalmazta a támogatás szelektivitásának háromszakaszos elemzési módszerét, mellőzte az ebből eredő jogkövetkezmények levonását, elferdítve e határozat (156) preambulumbekzdését. A Törvényszék ugyanis a megtámadott ítélet 87. pontjában azt emelte ki, hogy a Bizottság az adólízingrendszer szelektivitásának fennállását két alternatív érvelésre – nevezetesen az adóhatóság mérlegelési jogkörének fennállására és az adólízingrendszer ágazati jellegére – alapította, holott valójában a Bizottság e két körülményt nem két alternatív érvelésként, hanem egy és ugyanazon érvelés elválaszthatatlan részeiként mutatta be. Következésképpen a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a vitatott határozat indokolását a saját indokolásával helyettesítette.
- 37 A Bizottság úgy véli, hogy e kifogás nem megalapozott.

2) A Bíróság álláspontja

- 38 Először is meg kell jegyezni, hogy a Bíróság a 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet (C-128/16 P, EU:C:2018:591) 46. pontjában megállapította: a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a gazdasági egyesülések „adózási átláthatósága” miatt nem ismerte el, hogy e jogalanyok a szóban forgó adóintézkedések kedvezményezettjei lennének.
- 39 Ezen ítélet 58. pontjában a Bíróság megállapította, hogy azok a megfontolások, amelyek alapján a Törvényszék felülbírálta a Bizottság által lefolytatott értékelést, azon a téves előfeltevésen alapultak, amely szerint a szóban forgó adóintézkedésekből eredő előnyök kedvezményezettjeinek kizárólag a befektetőket, nem pedig a gazdasági egyesületeket lehetett tekinteni. A Bíróság ennél fogva megállapította, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor nem vizsgálta meg, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezési rendszere

olyan mérlegelési jogkört biztosít-e az adóhatóság számára, amely alkalmas arra, hogy az adólízingrendszerben részt vevő gazdasági egyesülések által végzett tevékenységeket előnyben részesítse, vagy az ilyen tevékenységek előnyben részesítését eredményezze.

- 40 Egyébiránt a 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet (C-128/16 P, EU:C:2018:591) 67. pontjában a Bíróság – válaszul a Bizottság által felhozott egyik jogalapra – rámutatott, hogy ugyanezen a téves előfeltevésen alapult a Törvényszék azon értékelése, amely szerint az adólízingrendszer alapján megvalósított ügyletekben részt vevő befektetők által kapott előnyök nem tekinthetők szelektívnek, mivel ezen ügyletek azonos feltételek mellett valamennyi vállalkozás számára megkülönböztetés nélkül nyitva álltak. A Bíróság ezen ítélet 68. pontjában hozzátette, hogy végeredményben ez az értékelés a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítéletre (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981) tekintettel téves jogalkalmazásnak minősült, mivel a Törvényszék nem vizsgálta meg, hogy a Bizottság bizonyította-e, hogy a szóban forgó adóintézkedések konkrét joghatásaik révén a gazdasági szereplők között eltérő bánásmódot vezetnek-e be, jöllehet az adóelőnyben részesülő és az annak előnyéből kizárt gazdasági szereplők az említett adórendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak.
- 41 A 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet (C-128/16 P, EU:C:2018:591) e pontjaiból kitűnik, hogy a Bíróság – ellentétben azzal, amit a Spanyol Királyság állít – nem követelte meg, hogy a jelen ügyben folytassák le az adólízingrendszer szelektivitásának háromszakaszos elemzését, ezzel szemben pedig annak vizsgálatára hívta fel a Törvényszéket, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezési eljárása olyan mérlegelési jogkört biztosít-e az adóhatóság számára, amely alkalmas arra, hogy az adólízingrendszerben részt vevő gazdasági egyesülések által végzett tevékenységeket előnyben részesítse, vagy az ilyen tevékenységek előnyben részesítését eredményezze.
- 42 Következésképpen nem megalapozott a Spanyol Királyság azon érve, amely szerint a Törvényszék a megtámadott ítéletben annak megsértésével járt el, amit a Bíróság a 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítéletben (C-128/16 P, EU:C:2018:591) megállapított.
- 43 Másodszor, ki kell emelni, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 87. pontjában megállapította, hogy a Bizottság a vitatott határozatban nem folytatta le az adólízingrendszer szelektivitásának háromszakaszos elemzését – legalábbis kifejezett formában nem végzett ilyen elemzést –, viszont ugyanezen határozat (156) preambulumbekzdésében rámutatott, hogy az adólízingrendszer összességében véve szelektív, egyrészt az adóhatóság arra vonatkozó mérlegelési jogköre miatt, hogy olyan feltételek alapján engedélyezze az előrehozott értékcsökkenési leírást, amelyek nem egyértelműek, másrészt pedig amiatt, hogy az adóhatóság az adólízingrendszer keretében csak a tengerjáró hajók finanszírozására irányuló ügyletekre bocsátott ki engedélyeket. Ezen ítélet e pontjában a Törvényszék azt is kiemelte, hogy a Bizottság a tárgyaláson arra hivatkozott, hogy az engedély megadása tekintetében az adóhatóságot megillető mérlegelési jogkör fennállása önmagában elegendő ahhoz, hogy az adólízingrendszer egészét szelektívvé tegye.
- 44 Jöllehet a megtámadott ítélet említett pontjában a Törvényszék nem vette át szöveghűen a vitatott határozat (156) preambulumbekzdését, amely nem tartalmazza az „egyrészt” és „másrészt” fordulatokat, amelyek azt sugallhatják, hogy az adólízingrendszer szelektivitásának a Bizottság általi értékelése két különböző érvelésen alapult, ez nem változtat azon, hogy e preambulumbekzdésben a Bizottság kimondta, hogy „az előny szelektív, mivel a kötelező előzetes engedélyezési eljárás, továbbá az előrehozott értékcsökkenési leírásra vonatkozó feltételek pontatlan megfogalmazása következtében az [adóhatóságra] ruházott mérlegelési

jogkörön alapult”, továbbá hogy „[m]ivel a kizárólag a [tengeri iránymutatások] értelmében támogatható tengeri szállítási tevékenységekre alkalmazandó többi intézkedés [...] ezen előzetes engedélytől függ, a teljes adólízingrendszer szelektív”. A Bizottság hozzátette, hogy „[e]nnek eredményeként az [adóhatóság] csak a tengerjáró hajókat finanszírozó adólízingügyleteket engedélyezi (ágazati szelektivitás)”.

- 45 A fentiekből következik, hogy jóllehet a Bizottság kétségkívül hivatkozott arra, hogy ágazati szelektivitás áll fenn, a vitatott határozatban annak megállapítása során, hogy az adólízingrendszer egészében véve szelektív volt, igenis arra támaszkodott, hogy az adóhatóság mérlegelési jogkörrel rendelkezik. Következésképpen – ellentétben azzal, amit a Caixabank és társai állítanak – a Törvényszék nem fordította el e határozatot, sem pedig a saját indokolásával nem helyettesítette az e határozatban kifejtett indokolást.
- 46 Harmadszor, emlékeztetni kell arra, hogy ami az előny szelektivitására vonatkozó feltételt illeti, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalmi elemének minősül, amely rendelkezés a „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t] előnyben részesít[ő]” támogatásokat tiltja, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy e feltétel értékelése megköveteli annak meghatározását, hogy egy adott jogrendszer keretében valamely nemzeti intézkedés előnyben részesít-e „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk[at]” az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő más vállalkozásokhoz vagy árukhoz képest (2016. december 21-i Bizottság kontra Hansesstadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 47 Amennyiben a szóban forgó intézkedést támogatási programként, nem pedig egyedi támogatásként alakították ki, a Bizottság kötelezettsége annak bizonyítása, hogy ezen intézkedés, annak ellenére, hogy általános jellegű előnyt biztosít, ezt bizonyos vállalkozások vagy bizonyos tevékenységi ágazatok kizárólagos előnyére teszi (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 55. pont).
- 48 A támogatás szelektivitásának a fellebbezők által hivatkozott háromszakaszos elemzési módszerét – mint azt a főtanácsnok is kiemelte az indítványának 47. pontjában – annak érdekében alakították ki, hogy fel lehessen fedni az olyan előnyökkel járó adóintézkedések rejtett szelektivitását, amelyekből látszólag minden vállalkozás részesülhet. Ezzel szemben e módszer nem releváns az olyan előnyökkel járó adóintézkedések szelektivitásának vizsgálata során, amelyek odaítélése az adóhatóság mérlegelési jogkörétől függ, és amelyeket következésképpen nem lehet általános jellegűnek tekinteni (lásd ebben az értelemben: 1999. június 29-i DM Transport ítélet, C-256/97, EU:C:1999:332, 27. pont).
- 49 A fentiekből következik, hogy nem megalapozott a Caixabank és társai azon érve, amely szerint a Törvényszék nem vonta le a jogkövetkezményeket az általa tett azon megállapításból, amely szerint a Bizottság a vitatott határozatban nem alkalmazta a támogatás szelektivitásának háromszakaszos elemzési módszerét, az e mulasztásra vonatkozó kifogást pedig el kell utasítani.

b) Az adóhatóság mérlegelési jogkörére, a helyzetek összehasonlíthatósága vizsgálatának elmulasztására és az egészében vett adólízingrendszer szelektivitása vizsgálatának elmulasztására vonatkozó kifogásokról

1) A felek érvei

- 50 E kifogásokkal, amelyeket együtt kell vizsgálni, a fellebbezők először is azt sérelmezik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 88-100. pontjában megállapította, hogy az adóhatóság mérlegelési jogkörrel rendelkezett az előrehozott értékcsökkenési leírás odaítélése tekintetében. A Törvényszék érvelése e tekintetben téves, és ellentétes a Bíróság ítélezési gyakorlatával.
- 51 A fellebbezők különösen azt állítják, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor különbséget tett a „*de iure* szelektivitás” és a „*de facto* szelektivitás” között, ezáltal pedig nem vizsgálta meg, hogy a hatósági jogkör gyakorlása ténylegesen azt eredményezte-e, hogy bizonyos gazdasági szereplők indokolatlanul kedvező bánásmódban részesültek a hasonló helyzetben lévő más gazdasági szereplőkhöz képest. Mindenesetre a Törvényszék nem említett olyan jogszabályi rendelkezést vagy közigazgatási gyakorlatot, amely arra utalna, hogy az érintett intézkedés kifejezetten a gazdasági egyesülések számára biztosított előnyt. Végeredményben a „*de iure* szelektivitás” és a „*de facto* szelektivitás” közötti különbségtétel a bizonyítási teher megfordulását eredményezi, mivel az ilyen különbségtétel ahhoz vezetne, hogy mentesítené a Bizottságot azon kötelezettsége alól, hogy bizonyítsa, hogy az adórendszer a hatásai miatt szelektív.
- 52 Ezenkívül a Törvényszék tévesen minősítette „szelektívnek” az adólízingrendszert azzal az indokkal, hogy az adóhatóság jogosult volt az előrehozott értékcsökkenési leírásban való részesülés iránti kérelmek értékelésére. A Törvényszék ezáltal figyelmen kívül hagyta, hogy az adóhatóság mérlegelési jogkörének fennállása nem teszi lehetővé annak vélelmezését, hogy az érintett intézkedés szelektív jellegű, továbbá a Törvényszék összekeverte az adóhatóság határozatának mérlegeléstől függő jellegét, és a gazdasági szereplők által benyújtott dokumentumok azon értékelését, amelyet az adóhatóság a hatósági jogkörének gyakorlása keretében köteles lefolytatni.
- 53 Az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezési rendszere olyan objektív kritériumokon alapult, amelyek nem tették lehetővé az adóhatóság számára a kedvezményezettek kiválasztását, továbbá e rendszer biztosította a csalások vagy visszaélések elkerülését, ami a szóban forgó adórendszer sajátosságát képező és annak lényegéhez tartozó cél. E tekintetben a Törvényszék a megtámadott ítélet 97. pontjában tévesen állapította meg, hogy a RIS 49. cikkének (6) bekezdése nem teszi lehetővé annak biztosítását, hogy e rendelkezés alkalmazása kizárólag a csalás elleni küzdelemmel kapcsolatos helyzetekre korlátozódjon.
- 54 Másodszor, a fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 101. pontjában azt állapította meg, hogy az adólízingrendszer összességében véve szelektív, noha a Törvényszék az e rendszert alkotó intézkedések közül csupán egyet vizsgált meg, következésképpen pedig nem végezte el a többi intézkedés, valamint az általuk együttesen kiváltott hatások elemzését.
- 55 Harmadszor, a Spanyol Királyság, valamint a Caixabank és társai úgy vélik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 100. pontjában tévesen alkalmazta a jogot, amikor az adólízingrendszer előnyeiben részesülő vállalkozások ténybeli és jogi helyzetét nem hasonlította össze azon vállalkozások ténybeli és jogi helyzetével, amelyek ezen előnyökből ki vannak zárva.

56 A Bizottság úgy véli, hogy az említett kifogások nem megalapozottak.

2) *A Bíróság álláspontja*

- 57 Ki kell emelni, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 88. pontjában helyesen emlékeztetett arra, hogy valamely engedélyezési rendszer fennállása önmagában nem jelenti azt, hogy szelektív intézkedés áll fenn, továbbá hogy ilyen esetről van szó akkor, ha a hatáskörrel rendelkező hatóság mérlegelési jogköre azon feltételek vizsgálatára korlátozódik, amelyeket valamely meghatározható adóztatási célkitűzés érdekében állítottak fel, és az e hatóság által alkalmazandó kritériumok az adószabályozás jellegében rejlenek (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i P ítélet, C-6/12, EU:C:2013:525, 23. és 24. pont). A Törvényszék helyesen emlékeztetett arra is, hogy ezzel szemben, ha a hatáskörrel rendelkező hatóságok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek az odaítélt intézkedés kedvezményezettjeinek és feltételeinek meghatározását illetően, e jogkör gyakorlását úgy kell tekinteni, mint amely bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesíti olyan más vállalkozásokkal vagy árukkal szemben, amelyek az elérni kívánt célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i P ítélet, C-6/12, EU:C:2013:525, 27. pont).
- 58 A megtámadott ítélet 89-93. pontjában a Törvényszék a TRLIS 115. cikkére és a RIS 49. cikkére tekintettel megállapította, hogy – mint azt a vitatott határozatban a Bizottság is kiemelte – a szóban forgó engedélyezési rendszer inkább előzetes engedély megszerzésén, semmint egyszerű bejelentésen alapult; mindez olyan homályos kritériumok alapján történt, amelyek az adóhatóság részéről értelmezést igényeltek, mivel pedig ezen adóhatóság nem tett közzé iránymutatásokat, e kritériumok nem tekinthetők objektív kritériumoknak. Közelebbről, a Törvényszék megállapította, hogy a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdéséből az következik, hogy az adóhatóság az értékcsökkenési leírás kezdő időpontját „a szerződés időtartama jellemzőinek”, illetve „az eszköz [...] gazdasági használata sajátosságainak” figyelembevételével határozhatja meg, amelyek jellegüknél fogva homályos kritériumoknak minősülnek, és amelyek értelmezése – mint azt a vitatott határozat (133) preambulumbekkezdésében a Bizottság is kiemelte – széles mérlegelési mozgásteret biztosít az adóhatóság számára.
- 59 A Törvényszék a megtámadott ítélet 94. pontjában megállapította, hogy a RIS 49. cikke szintén széles mérlegelési mozgásteret biztosít az adóhatóság számára, lehetővé téve neki egyrészt azt, hogy bekérjen minden, általa célszerűnek ítélt információt és dokumentumot, ideértve a hajók építésére vonatkozó szerződésekből eredő, a gazdaság és a foglalkoztatás szempontjából Spanyolországban jelentkező pozitív hatásokkal kapcsolatos információkat is, anélkül hogy azok egyértelműen kapcsolódnának a TRLIS 115. cikkének (11) bekezdésében meghatározott kritériumok tiszteletben tartásához, másrészt pedig azt, hogy az engedélyt megadja vagy azt megtagadja, de akár azt is, hogy az értékcsökkenési leírás kezdetét további indokolás nélkül az adóalany által javasoltól eltérő időpontban határozza meg.
- 60 A megtámadott ítélet 97. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy ennyiben a RIS 49. cikkének szövege nem teszi lehetővé annak biztosítását, hogy e rendelkezés alkalmazása kizárólag a csalás elleni küzdelemmel kapcsolatos helyzetekre korlátozódjon.
- 61 A megtámadott ítélet 100. pontjában a Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy a mérlegeléstől függő jellemzők fennállása alkalmas volt arra, hogy a kedvezményezetteket előnyben részesítse az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő más adóalanyokhoz képest, különösen pedig, hogy e mérlegeléstől függő jellemzőkből az következik, hogy más gazdasági egyesülések esetében előfordulhatott, hogy azok nem ugyanilyen feltételek mellett

részesülnek az előrehozott értékcsökkenési leírásban, mint ahogy a mérlegeléstől függő említett jellemzők folytán előfordulhatott, hogy a más ágazatokban tevékenykedő vagy más formában működő, viszont összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő más vállalkozások nem feltétlenül ugyanilyen feltételek mellett részesülnek az előrehozott értékcsökkenési leírásban. A Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a vizsgált rendelkezések *de iure* mérlegeléstől függő jellegére tekintettel nincs jelentősége annak, hogy alkalmazásuk *de facto* mérlegeléstől függő volt-e, vagy sem.

- 62 Végül a megtámadott ítélet 101. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy mivel az egyik intézkedés, nevezetesen az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezése, amely lehetővé teszi az adólízingrendszer egészének igénybevételét, szelektív volt, a Bizottság nem követett el hibát, amikor megállapította, hogy a szóban forgó adórendszer egészében véve szelektív.
- 63 E tekintetben először is ki kell emelni, hogy a fellebbezők állításával ellentétben a Törvényszék annak értékelése során, hogy az adóhatóságnak az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezésére vonatkozó jogköre mérlegelési jellegű volt-e, nem volt köteles azt vizsgálni, hogy e jogkör gyakorlása ténylegesen azt eredményezte-e, hogy bizonyos gazdasági szereplők indokolatlanul kedvező bánásmódban részesültek a hasonló helyzetben lévő más gazdasági szereplőkhöz képest. Támogatási programok esetében ugyanis a Bizottság – mint azt a főtanácsnok is kiemelte az indítványának 68. pontjában – oly módon köteles elvégezni e program vizsgálatát, hogy a kérdéses program elfogadásának időpontját veszi alapul, és *ex ante* elemzést folytat le. A Bizottságnak kizárólag azt kell bizonyítania, hogy a szóban forgó adórendszer alkalmas arra, hogy előnyben részesítse a kedvezményezettjeit, megvizsgálva, hogy e rendszer összességében – figyelembe véve annak sajátos jellemzőit – az intézkedés elfogadásának időpontjában az általános adózási rendszer alkalmazásából eredő mértéknél alacsonyabb adóztatást eredményezhet-e (lásd ebben az értelemben: 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 86. és 87. pont).
- 64 Következésképpen a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a megtámadott ítélet 100. pontjában megállapította, hogy a vizsgált nemzeti rendelkezések *de iure* mérlegeléstől függő jellegére tekintettel nincs jelentősége annak, hogy alkalmazásuk *de facto* mérlegeléstől függő volt-e, vagy sem.
- 65 Másodszor, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében, ami a Törvényszék által a nemzeti jog tekintetében tett megállapítások fellebbezés keretében történő vizsgálatát illeti, e vizsgálat során a Bíróság hatásköre csak annak ellenőrzésére terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e, amely elferdítésnek nyilvánvalóan ki kell tűnnie az ügy irataiból, anélkül hogy szükséges lenne a tényállás és a bizonyítékok újbóli értékelése (lásd ebben az értelemben: 2011. július 5-i Edwin kontra OHIM ítélet, C-263/09 P, EU:C:2011:452, 53. pont; 2017. november 9-i TV2/Danmark kontra Bizottság ítélet, C-649/15 P, EU:C:2017:835, 49. és 50. pont; 2017. december 20-i Comunidad Autónoma de Galicia és Retegal kontra Bizottság ítélet, C-70/16 P, EU:C:2017:1002, 72. pont).
- 66 Márpedig a fellebbezők nem hivatkoznak a nemzeti jog ilyen elferdítésére. Közelebbről, nem állították és nem is bizonyították, hogy a Törvényszék olyan megállapításokat tett volna, amelyek nyilvánvalóan ellentétesek a nemzeti jog rendelkezéseivel, vagy akár olyan jelentést tulajdonított volna e rendelkezések valamelyikének, amellyel az utóbbi nyilvánvalóan nem rendelkezik az iratokban szereplő többi bizonyítékra tekintettel (lásd analógia útján: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansesstadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 21. pont).

- 67 Ebből következik, hogy elfogadhatatlanokként el kell utasítani a fellebbezők annak bizonyítására irányuló érveit, hogy a Törvényszék megállapításával ellentétben az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezési rendszere olyan objektív kritériumokon alapult, amelyek nem teszik lehetővé az adóhatóság számára a kedvezményezettek kiválasztását, mint ahogy azon állítást is, amely szerint a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a RIS 49. cikke nem teszi lehetővé annak biztosítását, hogy annak alkalmazása kizárólag a csalás elleni küzdelemmel kapcsolatos helyzetekre korlátozódjon.
- 68 Egyébiránt a jelen ítélet 57. és 63. pontjából az következik, hogy a Törvényszéknek az adólízingrendszer szelektív jellegének értékelése során nem azt kellett vizsgálnia, hogy azon vállalkozások ténybeli és jogi helyzete, amelyek számára ezen intézkedés előnyeit biztosították, összehasonlítható volt-e azon vállalkozások helyzetével, amelyek ezen előnyökből ki voltak zárva, hanem azt kellett értékelnie, hogy az említett intézkedés alkalmas volt-e arra, hogy előnyben részesítsen bizonyos vállalkozásokat más, összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokkal szemben, ami fennáll akkor, ha a hatáskörrel rendelkező hatóságok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek az intézkedés kedvezményezettjeinek és feltételeinek meghatározását illetően.
- 69 Ennélfogva, mivel a Törvényszék a nemzeti jog értékelése keretében úgy ítélte meg, hogy e jog a jelen ítélet 58. és 59. pontjában összefoglalt okokból jelentős mérlegelési mozgásteret biztosít az adóhatóság számára az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezése tekintetében, a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a megtámadott ítélet 100. pontjában megállapította, hogy e rendszer mérlegeléstől függő jellemzőinek fennállása alkalmas arra, hogy előnyben részesítse a kedvezményezetteket olyan más adóalanyokhoz képest, akik hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, ezáltal pedig úgy ítélte meg, hogy ez az intézkedés szelektív jellegű.
- 70 Harmadszor, azon kérdést illetően, hogy az adólízingrendszert egészében véve szelektívnek lehetett-e tekinteni, emlékeztetni kell arra, hogy a vitatott határozatban a Bizottság, miután megvizsgálta az adólízingrendszert alkotó egyes intézkedések szelektivitását, e határozat (156) preambulumbekzdésében úgy ítélte meg, hogy az adólízingrendszer által nyújtott előny szelektív, mivel az az előrehozott értékcsökkenési leírás előzetes engedélyezési eljárása keretében az adóhatóság mérlegelési jogkörének volt alárendelve, továbbá mivel az adólízingrendszert alkotó egyéb intézkedések – vagyis a hajóúrtartalomadó-rendszer és a többletnyereség adóztatásának mellőzése – e hatóság előzetes engedélyétől függttek.
- 71 Márpedig egyrészt nem tűnik úgy, hogy a fellebbezők a Törvényszék előtt vitatták volna, hogy a hajóúrtartalomadó-rendszer és a többletnyereség adóztatásának mellőzése attól függ, hogy az adóhatóság előzetesen engedélyezte-e az előrehozott értékcsökkenési leírást. Másrészt, a fellebbezők nem állítják, hogy a Törvényszék elferdítette volna a nemzeti jogot annak megállapításával, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezése lehetővé tette, hogy az egészében vett adólízingrendszer előnyeiből részesüljenek.
- 72 Ennélfogva a Törvényszék helyesen állapíthatta meg, hogy a Bizottság nem követett el hibát, amikor úgy ítélte meg, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás egészében véve szelektív tette az adólízingrendszert.

- 73 A fentiekből következik, hogy adóhatóság mérlegelési jogkörére, a helyzetek összehasonlíthatósága vizsgálatának elmulasztására és az egészében vett adólízingrendszer szelektivitása vizsgálatának elmulasztására vonatkozó kifogásokat mint megalapozatlanokat el kell utasítani.
- 74 Következésképpen a C-649/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés második jogalapját, valamint a C-658/20. P. és C-662/20. P. sz. ügyekben benyújtott fellebbezések első jogalapját mint megalapozatlanokat el kell utasítani.

C. A bizalomvédelem és a jogbiztonság elvére vonatkozó jogalapok

- 75 A C-649/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés harmadik jogalapjával, a C-658/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés második és harmadik jogalapjával, valamint a C-662/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés második jogalapjával – amelyeket másodlagosan hoztak fel, és amelyeket másodikként kell megvizsgálni – a Spanyol Királyság, a Lico Leasing és a PYMAR, valamint a Caixabank és társai azt állítják, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvének alkalmazása során.

1. A felek érvei

- 76 A Spanyol Királyság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék elferdítette azt az érvét, amely szerint a Bizottság magatartása hozzájárult a szabályozási háttér bizonytalanná tételéhez, mivel e magatartás arra engedte következtetni a gazdasági szereplőket, hogy az adólízingrendszer összeegyeztethető az uniós joggal; az elferdítés azáltal következett be, hogy a Törvényszék külön-külön elemezte e két elvet, holott azokra a Spanyol Királyság egyetlen jogalap keretében hivatkozott. A Törvényszék ezáltal a hivatkozott körülmények közül némelyeket a bizalomvédelem elve, míg másokat a jogbiztonság elve alapján vizsgált meg, ahelyett hogy az összes ilyen körülményt e két elvre tekintettel vizsgálta volna, ami a megtámadott ítélet 163., 164., 168., 199. és 201. pontjában levezetett okfejtésben következtelenségeket eredményezett, különösen ami a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozatot, a vizsgálati eljárás megindításáig eltelt időtartamot, a hajóúrtartalomadó-rendszert, valamint a Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságért felelős tagjának 2009. március 9-i levelét illeti. Ezenkívül a Törvényszék által lefolytatott értékelések e pontok mindegyike tekintetében tévesek.
- 77 A Lico Leasing és a PYMAR azt kifogásolja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 174. pontjában elferdítette a Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságért felelős tagjának 2009. március 9-i levelét. Különösen azt kifogásolják, hogy a Törvényszék elmulasztotta megemlíteni e levél két olyan bekezdését, amely szerintük elengedhetetlen a levél tartalmának megértéséhez.
- 78 A Lico Leasing és a PYMAR ezenkívül azt kifogásolja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 199. és 201. pontjában tévesen minősített bizonyos tényeket, amikor a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozat és a Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságért felelős tagjának 2009. március 9-i levele vonatkozásában a jogbiztonsággal kapcsolatos jogalapot vizsgálta.
- 79 A Decal España által támogatott CaixaBank és társai azt állítják, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a megtámadott ítélet 166. pontjában elutasította a Spanyol Királyság azon érvét, amely szerint a támogatásnak a vitatott határozatban elrendelt visszatéríttetése sérti a bizalomvédelem elvét, figyelembe véve a hajóúrtartalom szerinti adóztatásról szóló, 2002. február

27-i bizottsági határozatot. A Törvényszék által hivatkozott indok, vagyis a gazdasági egyesülések tevékenységeinek állítólagosan pénzügyi jellege ugyanis ellentmond annak a minősítésnek, amelyet e tevékenységek vonatkozásában a Bíróság a 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítéletben (C-128/16 P, EU:C:2018:591) alkalmazott. Ezenkívül a Törvényszék által levezetett okfejtés téves, mindenesetre pedig elégtelen, mivel a gazdasági egyesülések olyan vállalkozások, amelyek a tengeri szállítási ágazatban folytatnak gazdasági tevékenységet, a Bizottság pedig több alkalommal is elismerte, hogy a hajók személyzet nélküli bérbeadása tengeri tevékenységnek minősül, és elfogadta, hogy e tevékenységet felvegyék az általa engedélyezett különböző hajóúrtartalom-rendszerekbe.

- 80 A Bizottság úgy véli, hogy a fellebbezők által hivatkozott érvek közül egyesek elfogadhatatlanok, mások pedig megalapozatlanok.

2. A Bíróság álláspontja

- 81 Először is emlékeztetni kell arra, hogy – mint azt a Törvényszék is felidézte a megtámadott ítélet 158. pontjában – a bizalomvédelem elvére való hivatkozás joga minden olyan jogalanyt megillet, akiben az Európai Unió valamely intézménye – konkrét biztosítékokat nyújtva neki – megalapozott várakozásokat kelt. Ilyen biztosítéknak minősül a közlés formájától függetlenül a pontos, feltétlen és egybehangzó tájékoztatás (2010. december 16-i Kahla Thüringen Porzellan kontra Bizottság ítélet, C-537/08 P, EU:C:2010:769, 63. pont). Ami a jogbiztonság elvét illeti, amely az uniós jog alapvető elvének minősül, ez az elv az uniós jogból eredő helyzetek és jogviszonyok előreláthatóságának biztosítására irányul, és megköveteli, hogy az adminisztráció minden olyan aktusa, amely joghatást vált ki, egyértelmű és világos legyen, lehetővé téve azt, hogy a jogalanyok egyértelműen megismerjék jogukat és kötelezettségeiket, és ezeknek megfelelően járjanak el (lásd ebben az értelemben: 2008. június 3-i Intertanko és társai ítélet, C-308/06, EU:C:2008:312, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 82 Mint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 155., 156. és 193. pontjában lényegében szintén felidézte, olyan állami támogatás visszatéríttetésének ellenzése érdekében, amelyet nem az EUMSZ 108. cikkben szabályozott eljárás tiszteletben tartásával nyújtottak, csak rendkívüli körülmények között lehet az ilyen állami támogatás szabályszerűségébe vetett jogos bizalomra vagy a jogbiztonság elvének a megsértésére hivatkozni (lásd ebben az értelemben: 2008. április 22-i Bizottság kontra Salzgitter ítélet, C-408/04 P, EU:C:2008:236, 107. pont; 2013. június 13-i HGA és társai kontra Bizottság ítélet, C-630/11 P-C-633/11 P, EU:C:2013:387, 134. pont).
- 83 Mivel a bizalomvédelem elve és a jogbiztonság elve két különböző elvnek minősül, meg kell állapítani, hogy a Törvényszék megtehetette, hogy külön-külön vizsgálja a Spanyol Királyság által ezen elvekre vonatkozóan előadott érveket, még annak ellenére is, hogy ezen érveket a Spanyol Királyság együttesen terjesztette elő. A felhozott érvek ilyen elkülönített vizsgálata önmagában nem jelenti azok elferdítését, és nem kifogásolható, amennyiben nem vezet ahhoz, hogy elmulasszanak válasz adni ezen érvekre. Márpedig a Spanyol Királyság, amely úgy véli, hogy ezen elkülönített vizsgálat következtelenségekhez vezetett a Törvényszék által a jogalapjának elutasítása során követett okfejtésben, nem állítja azt, hogy a Törvényszék elmulasztott volna válaszolni az érveire.
- 84 Másodszor, ami a Törvényszék okfejtésében fellelhető, a Spanyol Királyság által hivatkozott következtelenségeket illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a vitatott határozat (261) preambulumbekzdésében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó adóintézkedések összetettségére tekintettel a Bizottság nem zárhatta ki, hogy fennállhatott olyan jogbizonytalanság,

amely a Franciaország által a „Bretagne Angleterre Irlande” („BAI” vagy „Brittany Ferries”) társaság javára végrehajtott állami támogatásról szóló, 2001. május 8-i 2002/15/EK bizottsági határozat (HL 2002. L 12., 33. o.; a továbbiakban: Brittany Ferries határozat) folytán keletkezhetett az adólízingrendszer támogatásnak minősítésével kapcsolatban; e jogbizonytalanság azonban kizárólag addig állhatott fenn, amíg az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* 2007. április 30-án közzétették a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozatot.

- 85 A Spanyol Királyság, a Lico Leasing és a PYMAR azon érveinek elutasítása érdekében, amelyek a szóban forgó támogatás visszatéríttetésére vonatkozó előírás megsemmisítésére irányultak a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat 2011. szeptember 21-i közzétételéig terjedő időszak vonatkozásában, a Törvényszék a megtámadott ítéletnek a fellebbezésekkel érintett pontjaiban, kezdésképpen pedig ezen ítélet 163. pontjában kiemelte, hogy a Brittany Ferries határozatot és a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozatot nem lehetett olyanoknak tekinteni, mint amelyek a jelen ügyben pontos, feltétlen és egybehangzó biztosítékokat nyújtottak volna, hiszen e határozatok sem közvetlenül, sem pedig közvetetten nem említették az adólízingrendszert.
- 86 A megtámadott ítélet 164. pontjában a Törvényszék elutasította a Bizottság által a spanyol hatóságokhoz intézett, 2001. december 21-i tájékoztatáskérésre alapított érvet azzal az indokkal, hogy ez a kérés és a Bizottság által ezt követően egy bizonyos időszak folyamán tanúsított esetleges tétlenség nem minősül az adólízingrendszer jogszerűségére vonatkozó pontos, feltétlen és egybehangzó biztosítéknak. A Törvényszék egyrészt úgy ítélte meg, hogy a Bizottság e tájékoztatáskérésben arra szorítkozott, hogy kiegészítő információkat kérjen a spanyolországi hajókra alkalmazandó adólízingrendszer esetleges fennállásáról annak érdekében, hogy azt az állami támogatásokra vonatkozó szabályok fényében megvizsgálhassa, másrészt pedig, hogy a Bizottság ezt követő tétlensége a spanyol hatóságok válaszában tartalmára tekintettel nem minősülhetett pontos, feltétlen és egybehangzó biztosítéknak.
- 87 A megtámadott ítélet 166. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy hajóúrtartalom szerinti adóztatásról szóló, 2002. február 27-i bizottsági határozat, amely e rendszert a belső piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánította, nem alapozhat meg jogos bizalmat, mivel az saját vagy bérelt hajók üzemeltetésére vonatkozott, nem pedig a személyzet nélküli hajók bérbeadásával kapcsolatos pénzügyi tevékenységekre.
- 88 A megtámadott ítélet 168. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy a Hollandia által négy hajógyárnak hat hajóépítési megrendeléshez nyújtani kívánt állami támogatásról szóló, 2004. június 30-i 2005/122/EK bizottsági határozat (HL 2005. L 39., 48. o.) nem nyújtott pontos, feltétlen és egybehangzó biztosítékot az adólízingrendszer jogszerűségére vonatkozóan, lényegében azért, mert egyrészt, a Bizottság e határozatban nem állította pontos, feltétlen és egybehangzó módon, hogy teljes körű és alapos elemzés lefolytatása után arra a következtetésre jutott volna, hogy az adólízingrendszer nem minősül állami támogatásnak, másrészt pedig az említett határozat tárgya nem az adólízingrendszer, hanem egy holland rendszer volt.
- 89 A megtámadott ítélet 169. pontjában a Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságért felelős tagjának 2009. március 9-i levelét illetően a Törvényszék megállapította, hogy azt a Norvég Királyság kereskedelmi és ipari miniszterének adott válaszként küldték meg, aki, miután azt sugallta, hogy az adólízingrendszer a spanyol hajógyáraknak nyújtott támogatási programnak minősül, tájékoztatást kért a Bizottság által e tekintetben tervezett intézkedésekről. Válaszában a Bizottság e tagja jelezte, hogy a Bizottság megvizsgálta a kérdést, és mivel a rendszer hátrányos

megkülönböztetés nélkül nyitott más tagállamok hajógyárai által gyártott hajók megvásárlására, „ebben a szakaszban” nem tervezi további intézkedések elfogadását. Ezen ítélet 174. pontjában ugyanakkor a Törvényszék megállapította, hogy e levél nem nyújtott pontos, feltétlen és egybehangzó biztosítékokat, mivel nem állította ily módon, hogy teljes körű és alapos elemzés lefolytatása után a Bizottság arra a következtetésre jutott volna, hogy az adólízingrendszer nem minősül állami támogatásnak.

- 90 A megtámadott ítélet 199. pontjában a Törvényszék a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozat 2007 áprilisában történő közzétételének hatásait illetően megállapította, hogy a Bizottság nem követett el hibát, amikor megállapította, hogy e határozat minden jogbizonytalanságot megszüntetett, mivel egy gondos és körültekintő gazdasági szereplőnek e határozat alapján úgy kellett tekintenie, hogy az adólízingrendszerhez hasonló rendszer állami támogatásnak minősülhet. E tekintetben a Törvényszék kiemelte, hogy a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozatból kitűnik, hogy a tengerjáró hajóknak a gazdasági egyesületek közreműködésével és pénzügyi lízingszerződések alkalmazásával történő megépítésére és hajózási társaságok részére történő rendelkezésre bocsátására irányuló rendszer, amely bizonyos adóelőnyökkel járt, állami támogatási programnak minősülhet. Hozzátette: jóllehet igaz, hogy a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozatban szóban forgó rendszer és az adólízingrendszer nem volt azonos, egyetlen körülmény sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a különbségek jelentősebbek voltak, mint az adólízingrendszer és a Brittany Ferries határozatban szóban forgó rendszer közötti eltérések, amely határozatra a Spanyol Királyság, a Lico és a PYMAR által hivatkozott.
- 91 A megtámadott ítélet 200., 201. és 203-205. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozat közzétételét követő, a Spanyol Királyság, a Lico Leasing és a PYMAR által hivatkozott körülmények nem zárják ki, hogy e közzététel véget vessen a bizonytalan jogi helyzetnek. A Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságért felelős tagjának 2009. március 9-i levele nem járulhatott hozzá bizonytalan jogi helyzet megteremtéséhez vagy fenntartásához, és jóllehet kétségtelen, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat meghozatalára közel négy és fél évvel a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozatot követően került sor, a vitatott határozatból kitűnik, hogy a Bizottság ezen időszak folyamán nyolc tájékoztatáskérésint intézett a spanyol hatóságokhoz, a szóban forgó adóintézkedések pedig összetettek voltak, vagyis nem kifogásolható a Bizottsággal szemben, hogy tétlen maradt volna, továbbá hogy ez a helyzet eltérő volt az 1987. november 24-i RSV kontra Bizottság ítélet (223/85, EU:C:1987:502) alapjául szolgáló helyzettől.
- 92 Meg kell állapítani, hogy a Törvényszék e különböző értékelései között nem állnak fenn következtelenségek. Különösen, ellentétben azzal, amit a Spanyol Királyság állít, semmilyen ellentmondás nem áll fenn azon megállapítás között, amely szerint a Brittany Ferries határozat és a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozat nem tekinthető úgy, mint amely pontos, feltétlen és egybehangzó biztosítékokat nyújt az adólízingrendszer uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően, és annak elismerése között, hogy e második határozat elfogadása előtt bizonytalan jogi helyzet állt fenn. A Spanyol Királyság ezen állítólagos következtelenségekre vonatkozó érvei következésképpen megalapozatlanok.
- 93 Harmadszor, ami azokat a hibákat illeti, amelyeket a Törvényszék a Spanyol Királyság szerint a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozatot, a vizsgálati eljárás megindításáig eltelt időszakot, a hajóúrtartalomadó-rendszert és a Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságért felelős tagjának 2009. március 9-i levelét illetően követett el, egyrészt el kell utasítani azt az érvet,

amely szerint a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozat bizonyossággal jellemezhető helyzetet vagy jogbiztonságot teremtett, miközben a jogbiztonság elve objektíve világos és stabil szabályozási keret fennállását követelné meg.

- 94 Elegendő ugyanis megjegyezni, hogy a Törvényszék nem azt állapította meg, hogy a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozat bizonyosságot teremtett a tekintetben, hogy az adólízingrendszer állami támogatásnak minősül, hanem azt, hogy a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy e határozat minden jogbizonytalanságot megszüntetett, mivel e határozat alapján egy gondos és körültekintő gazdasági szereplőnek úgy kellett volna tekintenie, hogy az adólízingrendszerhez hasonló rendszer állami támogatásnak minősülhet. Márpedig ennek megállapításával a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot.
- 95 Másrészt, mivel a Spanyol Királyság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévedett, amikor nem értékelte helyesen a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáig eltelt hosszú időszakot, meg kell állapítani, hogy e kifogás olyan tényértékelések megkérdőjelezésére irányul, amelyek a fellebbezés vizsgálata keretében kívül esnek a Bíróság felülvizsgálati jogkörén, így az e kifogást alátámasztó érvek elfogadhatatlanok.
- 96 Harmadrészt, a Spanyol Királyság azon érvét illetően, amely azon alapul, hogy a Törvényszék állítólag elmulasztotta jogos bizalmat keletkeztető körülményként figyelembe venni a hajóúrtartalom szerinti adóztatásról szóló, 2002. február 27-i bizottsági határozatot, emlékeztetni kell arra, hogy ezen intézmény a vitatott határozat (245) preambulumbekzdésében úgy ítélte meg, hogy a hajóúrtartalom szerinti adóztatásról szóló, 2002. február 27-i bizottsági határozat alapján nem keletkezhetett jogos bizalom azzal kapcsolatban, hogy azon jogalanyokra, amelyek tevékenysége kizárólag egyetlen hajó személyzet nélküli bérbeadásában áll, kiterjedhetne a hajóúrtartalomadó-rendszer, mivel e határozatból egyértelműen kitűnik, hogy a hajóúrtartalomadó-rendszert kizárólag a támogatható hajókra és a támogatható tengeri szállítási tevékenységek tekintetében lehetett alkalmazni. A hajóúrtartalomadó-rendszerre vonatkozóan a Bizottság által kialakított ezen értékelést a Törvényszék a megtámadott ítélet 166. pontjában jóváhagyta. A Spanyol Királyság megelégszik annak kijelentésével, hogy a hajóúrtartalom szerinti adóztatásról szóló, 2002. február 27-i bizottsági határozat nem zárta ki a hajók személyzet nélküli bérbeadási rendszer keretében történő üzemeltetését, anélkül azonban, hogy ennek bizonyítására érveket hozott volna fel. Következésképpen a Spanyol Királyság ezen érvét el kell utasítani.
- 97 Ezenkívül, amennyiben a Spanyol Királyság azt állítja, hogy még ha feltételezzük is, hogy a Bizottságnak igaza volt, és a jelen ügyben a hajóúrtartalomadó-rendszer visszaélészerű alkalmazásáról van szó, a Törvényszéknek el kellett volna ismernie, hogy bármely gazdasági szereplő vélhette úgy, hogy a Bizottság által engedélyezett támogatási program e visszaélészerű alkalmazása nem vonja maga után a visszatérítetési kötelezettséget, meg kell állapítani, hogy ezt az érvet nem hozták fel a Törvényszék előtt, következésképpen pedig nem kifogásolható a Törvényszékkal szemben az, hogy az érintett gazdasági szereplők tekintetében elmulasztott volna jogos bizalmat alapítani a hajóúrtartalomadó-rendszer állítólagosan visszaélészerű alkalmazására.
- 98 Negyedrészt, amennyiben a Spanyol Királyság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen értékelte a Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságért felelős tagjának 2009. március 9-i levelét, amikor e levél alaki jellemzőinek elemzésére szorítkozott, emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének második albekezdése és az Európai Unió Bírósága alapokmánya 58. cikkének első bekezdése értelmében a fellebbezés kizárólag jogkérdésre vonatkozhat. Kizárólag a Törvényszék rendelkezik hatáskörrel az elé terjesztett releváns tények, valamint bizonyítékok

megállapítására és értékelésére. E tények és bizonyítékok értékelése tehát – az elferdítésük esetét kivéve – nem minősül olyan jogkérdésnek, amelyet mint illet fellebbezés keretében a Bíróságnak felül kellene vizsgálnia (2020. július 16-i ACTC kontra EUIPO ítélet, C-714/18 P, EU:C:2020:573, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Mivel a Spanyol Királyság nem állította, és nem is bizonyította, hogy a Törvényszék elferdítette volna ezt a levelet, az erre vonatkozó érvei elfogadhatatlanok.

- 99 Negyedszer, a Lico Leasing és a PYMAR által az említett levél elferdítésére alapított érvet illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszék elé terjesztett bizonyítékok elferdítésére alapított jogalpnak csak akkor lehet helyt adni, ha az állítólagos elferdítés nyilvánvalóan kitűnik az ügy irataiból, anélkül hogy szükséges lenne a tényállás és a bizonyítékok újbóli értékelése (2021. március 2-i Bizottság kontra Olaszország és társai ítélet, C-425/19 P, EU:C:2021:154, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 100 Márpedig, jóllehet igaz, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 174. pontjában nem vette át szó szerint a Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságért felelős tagja 2009. március 9-i levelének a Lico Leasing és a PYMAR által említett két bekezdését, ugyanezen levél egészének értelmezése alapján nem tűnik nyilvánvalónak, hogy a Törvényszék azt bármilyen módon elferdítette volna, amikor a megtámadott ítélet e pontjában azt a megállapítást tette, hogy e levél annak jelzésére szorított, hogy úgy tűnik, az adólízingrendszer nem alkalmaz hátrányos megkülönböztetést más tagállamok hajógyáraival szemben, továbbá e levél hozzátette, hogy „ebben a szakaszban” nem terveznek további intézkedéseket. A Lico Leasing és a PYMAR ezen érve tehát nem megalapozott.
- 101 A Lico Leasing és a PYMAR arra alapított érveit illetően, hogy a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozatot és a Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságért felelős tagjának 2009. március 9-i levelét illetően a jogbiztonság elvére vonatkozó jogalap vizsgálata keretében hibát követtek el bizonyos tények minősítése során, úgy tűnik, hogy ezek az érvek valójában a tények és bizonyítékok újbóli értékelésére irányulnak, ami nem tartozik a Bíróság által a fellebbezések elbírálása keretében gyakorolt felülvizsgálat körébe. Következésképpen ezek az érvek elfogadhatatlanok.
- 102 Ötödször, ami a Decal España által támogatott Caixabank és társai azon érveit illeti, amelyek szerint a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor elutasította a Spanyol Királyság azon érvét, amely szerint a támogatásnak a vitatott határozattal elrendelt visszatéríttetése sérti a bizalomvédelem elvét, figyelemmel a hajóúrtartalom szerinti adóztatásról szóló, 2002. február 27-i bizottsági határozatra, meg kell jegyezni, hogy a Törvényszék kétséggkívül tévedett a megtámadott ítélet 166. pontjában, amikor megállapította, hogy ez utóbbi határozat „a saját vagy bérelt hajók üzemeltetésére vonatkozott, és nem az olyan, személyzet nélküli hajó bérbeadásával kapcsolatos pénzügyi tevékenységre, mint amely a jelen ügyben szerepel”. Mint azt ugyanis a Bíróság is kiemelte a 2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet (C-128/16 P, EU:C:2018:591) 42. pontjában, az adólízingrendszer ismertetéséből kitűnik, hogy a gazdasági egyesületek a hajók lízingszerződés keretében történő megvásárlására irányuló tevékenységet végeztek, különösen azok személyzet nélküli bérbeadása és az azt követő viszonteladása céljából, amiből az következik, hogy a gazdasági egyesületek nem kizárólag pénzügyi tevékenységeket gyakoroltak.
- 103 Ez a hiba azonban nem érinti a Törvényszék által lefolytatott azon értékelést, amelynek értelmében a hajóúrtartalom szerinti adóztatásról szóló, 2002. február 27-i bizottsági határozat nem keletkeztetett jogos bizalmat, mivel ezen értékelés alátámasztása érdekében a Törvényszék a

vitatott határozat (245) preambulumbekzdésére hivatkozott, amely szerint e határozatból egyértelműen kitűnik, hogy a hajóúrtartalomadó-rendszer kizárólag a támogatható hajókra és a támogatható tengeri szállítási tevékenységekre, vagyis a hajózási társaságok spanyol jogszabályok szerinti nyilvántartásainak valamelyikébe bejegyzett hajózási társaságokra vonatkozik, amelyek tevékenysége a saját tulajdonú vagy lízingelt hajók üzemeltetését foglalja magában, vagyis a gazdasági egyesülések ebből ki vannak zárva, mivel a tevékenységeik kizárólag abból állnak, hogy személyzet nélküli bérbeadási rendszer keretében egyetlen hajót adjanak bérbe.

- 104 Ezt az értékelést nem kérdőjelezi meg az az érv sem, amely szerint a gazdasági egyesülések tengeri szállítási tevékenységet végeztek, amely érvre a Törvényszék előtt nem hivatkoztak, és amelyet mindenesetre egyáltalán nem fejtettek ki, vagyis az nyilvánvalóan megalapozatlannak tűnik. Nem vonja kétségbe ezt az értékelést az sem, hogy a Bizottság egyéb határozatokban több alkalommal is elismerte, hogy a hajók személyzet nélküli bérbeadása ilyen tevékenységnek minősül, mivel mindenképp az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdésének c) pontjára tekintettel kell értékelni, hogy valamely támogatás megfelel-e, vagy sem, az e rendelkezésben előírt alkalmazási feltételeknek, nem pedig a Bizottság korábbi gyakorlatához vagy egyéb határozataihoz mérve (lásd ebben az értelemben: 2010. május 20-i Todaro Nunziatina & C. ítélet, C-138/09, EU:C:2010:291, 21. pont; 2020. szeptember 22-i Ausztria kontra Bizottság ítélet, C-594/18 P, EU:C:2020:742, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 105 Ebből következik, hogy a Caixabank és társai érveit mint megalapozatlanokat el kell utasítani.
- 106 Következésképpen a C-649/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés harmadik jogalapját, valamint a C-658/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés második és harmadik jogalapját részben mint elfogadhatatlant, részben pedig mint megalapozatlant el kell utasítani, továbbá a C-662/20. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezés második jogalapját mint megalapozatlant el kell utasítani.

D. A Spanyol Királyság arra alapított jogalapjáról, hogy a megtámadott ítélet az adólízingrendszer szelektivitását és a szóban forgó támogatás visszatéríttetését illetően megsértette az indokolási kötelezettséget

1. A felek érvei

- 107 Első fellebbezési jogalapjával, amelyet harmadikként kell megvizsgálni, a Spanyol Királyság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék nem indokolta meg kellőképpen a megtámadott ítéletet az adólízingrendszer szelektivitásának és a szóban forgó támogatás visszatéríttetésének elemzését illetően, ami sértette az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkében biztosított védelemhez való jogot.
- 108 Először is, az adólízingrendszer szelektivitását illetően a Törvényszék mindenekelőtt nem fejtette ki, hogy miért nem volt szükséges a támogatás szelektivitásának háromszakaszos elemzési módszerét alkalmazni, és a Bizottság azon kijelentésének jóváhagyására szorítkozott, amely szerint a rendszer összességében szelektív jellegű volt amiatt, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezése során az adóhatóság mérlegelési jogkörrel rendelkezett, valamint azon tény folytán, hogy ezen adóhatóság csak azokat az ügyleteket engedélyezte, amelyek hajók finanszírozására irányultak.

- 109 Továbbá a Törvényszék megsértette az indokolási kötelezettségét, amikor azt állapította meg, hogy a vitatott határozatot a jogilag megkövetelt módon megindokolták, miközben e határozatban halmozódnak az ellentmondások és hiányosságok.
- 110 Végül a Törvényszék nem tett eleget az indokolási kötelezettségének azzal kapcsolatban, hogy vajon az adólízingrendszert alkotó összes intézkedést egyetlen rendszernek kell-e tekinteni, és az intézkedéseket összességükben kell-e elemezni, vagy pedig külön-külön, azzal a követelménnyel, hogy mindegyiknek szelektívnek kell lennie, amikor a megtámadott ítélet 101. pontjában kijelentette, hogy mivel az adólízingrendszer előnyeiben való részesülést lehetővé tevő intézkedések egyike szelektív, a rendszer egésze szelektív volt.
- 111 Másodsor, ami a szóban forgó támogatás visszatéríttetését illeti, a Törvényszék megsértette az indokolási kötelezettségét, amikor arra szorított, hogy bármiféle igazolás nélkül megismételje a vitatott határozat tartalmát. A Törvényszék ezenkívül ellentmondásba keveredett azáltal, hogy az adólízingrendszerrel mint egyetlen egészszel kapcsolatos szemléletét elvetette annak érdekében, hogy az adólízingrendszer résztvevőinek egyetlen részére, vagyis a befektetőkre összpontosítson abból a célból, hogy tőlük követelje a visszatérítést, anélkül hogy figyelembe vette volna az adólízingrendszert alkotó intézkedések többi kedvezményezettjét.
- 112 A Bizottság, mivel álláspontja szerint a megtámadott ítélet kellőképpen meg van indokolva, úgy véli, hogy e jogalap nem megalapozott.

2. A Bíróság álláspontja

- 113 Emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszéket az EUMSZ 296. cikk második bekezdése és az Európai Unió Bírósága alapokmányának 36. cikke alapján terhelő indokolási kötelezettség alapján a Törvényszéknek világosan és egyértelműen ki kell fejtenie az általa követett érvelést, oly módon, hogy az érdekelt megismerhessék a meghozott határozat indokait, és a Bíróság gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét (lásd ebben az értelemben: 2022. május 5-i Bizottság kontra Missir Mamachi di Lusignano ítélet, C-54/20 P, EU:C:2022:349, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). E kötelezettség nem kötelezi a Törvényszéket arra, hogy olyan magyarázatot adjon, amely egyenként és kimerítően követi az eljárás felei által előadott összes érvet. Az indokolás így lehet implicit is, feltéve hogy lehetővé teszi az érdekelt számára, hogy megismerjék azon indokokat, amelyeken a Törvényszék ítélete alapul, illetve a Bíróság számára, hogy elegendő információval rendelkezzen ahhoz, hogy a fellebbezés keretein belül gyakorolni tudja felülvizsgálati jogkörét (2016. szeptember 14-i Trafilerie Meridionali kontra Bizottság ítélet, C-519/15 P, EU:C:2016:682, 41. pont).
- 114 A jelen ügyben, ami először is az adólízingrendszer szelektív jellegét illeti, a megtámadott ítélet 87-101. pontjából – amelyek tartalmát a jelen ítélet 43. és 57-62. pontja ismerteti – kitűnik, hogy a Törvényszék kellőképpen kifejtette azokat az indokokat, amelyek alapján egyrészt úgy ítélte meg, hogy az adólízingrendszer az adóhatóságnak az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezésére vonatkozó mérlegelési jogkörénél fogva szelektív jellegű, amiből az következik, hogy a Törvényszék implicit módon ugyan, de bizonyosan elismerte, hogy nem volt szükség a támogatás szelektivitása háromszakaszos elemzési módszerének alkalmazására, másrészt pedig, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás szelektív jellege az adólízingrendszert egészében szelektívvé tette.

- 115 Azon érvet illetően, amely szerint a Törvényszék nem tett eleget az indokolási kötelezettségének, amikor azt állapította meg, hogy a vitatott határozatot a jogilag megkövetelt módon megindokolták, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének második albekezdéséből, az Európai Unió Bírósága alapokmánya 58. cikkének első bekezdéséből, valamint az eljárási szabályzat 168. cikke (1) bekezdésének d) pontjából és 169. cikkének (2) bekezdéséből az következik, hogy a fellebbezésben pontosan meg kell jelölni azon ítélet vitatott pontjait, amelynek hatályon kívül helyezését kérik, és a kérelmet konkrétan alátámasztó jogi érveket. E tekintetben ezen eljárási szabályzat 169. cikkének (2) bekezdése többek között megköveteli, hogy a felhozott jogalapok és jogi érvek pontosan jelöljék meg a Törvényszék határozatában szereplő indokolás vitatott részeit (2016. szeptember 20-i Mallis és társai kontra Bizottság és EKB ítélet, C-105/15 P-C-109/15 P, EU:C:2016:702, 33. és 34. pont). Márpedig a Spanyol Királyság nem jelöli meg a megtámadott ítélet ezen érv által érintett pontjait, így ez az érv túl pontatlan ahhoz, hogy arra választ lehessen adni, következésképpen pedig elfogadhatatlan.
- 116 A fentiekből következik, hogy azok az érvek, amelyeket a Spanyol Királyság az adólízingrendszer szelektív jellegét illetően a megtámadott ítélet indokolásának hiányára alapít, részben elfogadhatatlanok, részben pedig megalapozatlanok.
- 117 Másodsor, ami a szóban forgó támogatás visszatéríttetését illeti, a Törvényszék a Lico Leasing és a PYMAR által felhozott azon jogalap megválaszolása érdekében, amellyel e társaságok lényegében – mint azt a megtámadott ítélet 218. pontja is kiemeli – annyiban sérelmezték a vitatott határozatot, amennyiben az elrendeli e támogatás egészének a befektetőkkel történő visszatéríttetését, miközben az előny 85-90%-át szisztematikusan átruházták a hajózási társaságokra, ezen ítélet 219. pontjában a következőket mondta ki:
- „Tekintettel arra, hogy a Bizottság a jelen ügyben úgy határozott, hogy a hajózási társaságok nem a támogatás kedvezményezettjei, amely megállapítás nem képezi a jelen jogvita tárgyát, ennek következtében a visszatéríttetés elrendelése kizárólag és teljes egészében a befektetőkre mint a [vitatott] határozat szerint a [gazdasági egyesülések] átláthatósága miatt a teljes támogatás kizárólagos kedvezményezettjeire vonatkozott. Saját logikáját követve tehát a Bizottság a [vitatott] határozatban nem követett el hibát, amikor a támogatás egészének a befektetőkkel való visszatéríttetését rendelte el, jóllehet azok az előny egy részét más gazdasági szereplőkre ruházták át, mivel a Bizottság nem tekintette ez utóbbiakat a támogatás kedvezményezettjeinek. A [vitatott] határozat szerint ugyanis a befektetők voltak azok, akik a támogatásból ténylegesen részesültek, mivel az alkalmazandó szabályozás nem írta elő számukra a támogatás egy részének harmadik személyek részére történő átruházását.”
- 118 Márpedig azáltal, hogy ily módon egyrészt annak megállapítására szorítkozott, hogy a Lico Leasing és a PYMAR nem vitatta a kedvezményezetteknek a vitatott határozatban történt megjelölését, másrészt pedig utalt e határozat logikájára és tartalmára, miközben a felhozott jogalpból levezethető volt, hogy e vállalkozások – még ha nem is vitatták a kedvezményezettek azonosítását – implicit módon ugyan, de szükségképpen azt állították, hogy a szóban forgó támogatásnak nem ők voltak az egyedüli kedvezményezettjei, mivel annak nagy részét átruházták a hajózási társaságokra, a Törvényszék nem válaszolt e jogalapra. Következésképpen a Törvényszék elmulasztott határozni e jogalapról, ami az indokolási kötelezettség megsértésének minősül (lásd ebben az értelemben: 2005. július 14-i Acerinox kontra Bizottság ítélet, C-57/02 P, EU:C:2005:453, 36. pont; a Bíróság elnökhelyettesének 2022. augusztus 17-i SJM Coordination Center kontra Magnetrol International és Bizottság végzése, C-4/22 P(I), EU:C:2022:626, 19. pont).

- 119 Következésképpen helyt kell adni a Spanyol Királyság által arra alapított jogalapnak, hogy a megtámadott ítélet indokolása hiányos a szóban forgó támogatásnak a kedvezményezettekkel történő visszatéríttetését illetően, anélkül hogy szükséges lenne megvizsgálni a feleknek a megtámadott ítélet ugyanezen részére vonatkozó többi jogalapját és érvét.
- 120 Következésképpen a megtámadott ítéletet hatályon kívül kell helyezni annyiban, amennyiben ezen ítéletben a Törvényszék elutasította a kereseteket annyiban, amennyiben azok a vitatott határozat 1. cikkének abban a részében történő megsemmisítésére irányultak, amelyben az az e határozatban említett támogatás kizárólagos kedvezményezettjeként a gazdasági egyesületeket és befektetőiket jelöli meg, valamint amennyiben azok az említett határozat 4. cikke (1) bekezdésének abban a részében történő megsemmisítésére irányultak, amelyben az arra kötelezi a Spanyol Királyságot, hogy az ugyanezen határozatban említett támogatás teljes összegét a gazdasági egyesületek azon befektetőivel téríttesse vissza, amelyek abból részesültek.
- 121 A fellebbezéseket az ezt meghaladó részükben el kell utasítani.

V. A Törvényszékhez benyújtott keresetről

- 122 Az Európai Unió Bírósága alapokmánya 61. cikke első bekezdésének második mondata értelmében a Bíróság a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén az ügyet maga is érdemben eldöntheti, ha azt a per állása megengedi.
- 123 A jelen ügyben, tekintettel többek között arra a körülményre, hogy a felperesek által benyújtott azon megsemmisítés iránti keresetek, amelyek a T-515/13., a T-515/13. RENV., a T-719/13. és a T-719/13. RENV. sz. ügyek tárgyát képezték, olyan jogalapokon alapulnak, amelyek a Törvényszék előtt kontradiktórius vita tárgyát képezték, és amelyek vizsgálatához nem szükséges semmilyen további pervezető vagy eljárási intézkedés meghozatala, a Bíróság úgy ítéli meg, hogy e kereseteknek a megtámadott ítélet részleges hatályon kívül helyezését követően megvizsgálandó azon része tekintetében, amely arra vonatkozik, hogy megalapozott-e a szóban forgó támogatásnak a kedvezményezettjeivel történő visszatérítésére irányuló kötelezettség, a per állása megengedi a határozathozatalt, és ezt a részt érdemben el kell dönteni (lásd analógia útján: 2021. szeptember 2-i NeXovation kontra Bizottság ítélet, C 665/19 P, EU:C:2021:667, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A. A felek érvei

- 124 A Spanyol Királyság a másodiktól negyedikig terjedő jogalapjaiban, valamint a Lico Leasing és a PYMAR a második jogalapjában másodlagosan arra hivatkozik, hogy a Bizottság a szóban forgó támogatás visszatéríttetésének elrendelésével megsértette a bizalomvédelem, a jogbiztonság és az egyenlő bánásmód elvét.
- 125 A szintén másodlagosan felhozott harmadik jogalapjukban a Lico Leasing és a PYMAR a visszatéríttendő támogatás kiszámításának a Bizottság által a vitatott határozatban meghatározott módszerét vitatja, lényegében azt állítva, hogy e módszer arra vezet, hogy a befektetőktől vagy a gazdasági egyesületektől a teljes adóelőny visszatérítését követelik, figyelmen kívül hagyva azt a tény, hogy ezen előny nagyobb részét átruházták a hajózási társaságokra.

126 A Bizottság vitatja a fent említett összes jogalap és érv megalapozottságát. A szóban forgó támogatás visszatéríttetését illetően a Bizottság lényegében azt állítja, hogy a szóban forgó támogatás egyedüli kedvezményezettjei a gazdasági egyesülések befektető tagjai, adóalanyi minőségükben pedig egyedül ők azok, akikhez a Spanyol Királyság a támogatás visszatéríttetése érdekében fordulhat. A Bizottság szerint az a tény, hogy e támogatás más vállalkozások vonatkozásában is gazdasági hatásokkal járhatott, a kapott és visszatérítendő támogatás összegének megállapítása során nem vehető figyelembe.

B. A Bíróság álláspontja

127 Először is, ami a Spanyol Királyság, a Lico Leasing és a PYMAR által felhozott, a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvének megsértésére alapított jogalapokat és érveket illeti, azokat mint megalapozatlanokat el kell utasítani a jelen ítélet 81. és 82. pontjában, valamint a megtámadott ítélet 163-169., 174. és 199-205. pontjában kifejtett, lényegében a jelen ítélet 85-91. pontjában felidézett azon indokok alapján, amelyeket a Bíróság a jelen ítélet 102. pontjában megállapított hiba kivételével maga is átvesz.

128 A Spanyol Királyság által az egyenlő bánásmód elvének megsértésére alapított jogalapot és érveket ugyanígy el kell utasítani a megtámadott ítélet 139-145. pontjában kifejtett azon indokok alapján, amelyeket a Bíróság maga is átvesz, és amelyek lényege, hogy egyrészt, a Spanyol Királyság nem fejtette ki részletesen azokat az indokokat, amelyek alapján a Brittany Ferries határozatban vizsgált helyzet és a vitatott határozat tárgyát képező helyzet összehasonlítható lenne, továbbá e tagállam nem hivatkozhat a Bizottság korábbi gyakorlatára, másrészt pedig az az eltérő bánásmód, amelyet a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozathoz képest állítanak – amely határozat a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat közzétételének időpontjától kezdve rendelte el a támogatás visszatéríttetését –, objektíve igazolt volt amiatt, hogy a Brittany Ferries határozatból eredő bizonytalanság a francia adózási célú gazdasági egyesületekről szóló határozat elfogadása óta már nem állt fenn.

129 Másodszor, ami a befektetőkkel visszatérítendő támogatás összegét illeti, mint az a jelen ítélet 118. pontja is kiemelte, a Lico Leasing és a PYMAR által felhozott harmadik jogalappól arra lehet következtetni, hogy e jogalappal implicit módon ugyan, de szükségképpen azt állítják, hogy a szóban forgó támogatásnak nem ők voltak az egyedüli kedvezményezettjei, mivel annak nagy részét átruházták a hajózási társaságokra, ezáltal pedig vitatják azt, ahogyan a Bizottság e támogatás kedvezményezettjeit azonosította.

130 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az érintett tagállam azon kötelezettségének célja, hogy a visszatéríttetéssel szüntesse meg a Bizottság által a belső piaccal összeegyeztethetetlennek ítélt támogatást, a támogatás nyújtását megelőző állapot helyreállítása. E cél akkor valósul meg, ha a kedvezményezettek, vagy másként fogalmazva a támogatást ténylegesen élvező vállalkozások visszatérítették a szóban forgó – adott esetben késedelmi kamatokkal növelt – támogatásokat. E visszatérítéssel ugyanis a kedvezményezett elveszíti azokat az előnyöket, amelyeket a piaci versenytársaival szemben élvezett, és visszaáll a támogatás kifizetését megelőző helyzet (2016. december 21-i Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity ítélet, C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 89. és 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

131 A jelen ügyben mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a vitatott határozat (11) preambulumbekzdésében a Bizottság jelezte, hogy az adólízingrendszer alapján végrehajtott ügylet lehetővé teszi valamely hajózási társaság számára, hogy egy újonnan épített hajót 20-30%-os

engedménnyel szerezzen meg azon árhoz képest, amelyet a hajógyár kap. E határozat (12) preambulumbekzdésében a Bizottság megállapította, hogy adólízingrendszer egy általában bank által irányított olyan adótervezési rendszer, amelynek célja, hogy adóelőnyöket generáljon egy „adózási szempontból átlátható” gazdasági egyesülés befektetői számára, és ezen adóelőnyök egy részét a hajó árából adott engedmény formájában átruházza a hajózási társaságokra, miközben az előny fennmaradó része a befektetőknél marad.

- 132 A vitatott határozat (162) preambulumbekzdésében a Bizottság azt is kiemelte, hogy gazdasági értelemben a gazdasági egyesülés által szerzett adóelőny jelentős része árendemény révén az említett hajózási társasághoz kerül. A Bizottság pontosította, hogy az előrehozott értékcsökkenési leírás előzetes engedélyezése iránti kérelem keretében a gazdasági egyesületek bizonyos iratanyagaihoz csatolt mellékletek megerősítik, hogy az adólízingügyletben részt vevő gazdasági szereplők úgy tekintik, az ügyletből származó adóelőnyök megoszlának a gazdasági egyesületek vagy azok befektetői és a hajózási társaságok között.
- 133 Továbbá, az előzetes értékcsökkenési leírásra vonatkozóan az adóhatóság által megadott engedélyt illetően a Bizottság a vitatott határozat (135) és (136) preambulumbekzdésében kiemelte: a spanyol hatóságok által szolgáltatott példákban kitűnik, hogy a gazdasági egyesületek által benyújtott engedélykérelmek részletesen bemutatják a teljes adólízing-struktúrát, és tartalmazzák minden releváns szerződést, különösen a hajógyártási szerződést, a lízingszerződést, a személyzet nélküli hajóbérleti szerződést, az opciós szerződéseket, valamint a tartozásátvállalási és -elengedési megállapodást. E kérelmek ezenkívül bizonyos esetekben olyan mellékleteket is tartalmaztak, amelyek nem voltak elengedhetetlenek annak bizonyításához, hogy tiszteletben tartották a TRLIS vagy a RIS vonatkozó rendelkezéseit, vagyis tartalmazták az összes adóelőny részletes kiszámítását, továbbá annak megoszlását egyrészt a hajózási társaság, másrészt a gazdasági egyesülés vagy annak befektetői között, valamint a hajógyár nyilatkozatát, amely részletesen bemutatja a hajógyártási szerződéstől várható gazdasági és társadalmi előnyöket.
- 134 A Bizottság a vitatott határozat (168) preambulumbekzdésében ugyanígy megállapította, hogy az adóhatósághoz benyújtott kérelmek általában tartalmazták az adólízingrendszerből eredő összes adóelőny kiszámítását, valamint azt, hogy ez az előny hogyan oszlik meg a hajózási társaság és a gazdasági egyesülés befektetői között, vagy legalábbis tartalmazták az e számítás elvégzéséhez szükséges adatokat.
- 135 A vitatott határozat (133)–(139) és (156) preambulumbekzdésében a Bizottság helyesen állapította meg, hogy az adóhatóság mérlegelési jogkörrel rendelkezik az előrehozott értékcsökkenési leírás engedélyezése tekintetében, és hogy ez az adólízingrendszer egészét szelektívvé teszi.
- 136 Végül a vitatott határozat (169) preambulumbekzdésében a Bizottság megállapította, hogy mindazonáltal az adóelőny gazdasági egyesületek számára történő odaítélésének összes gazdasági következménye magánszemélyek közötti jogügyletek kombinációjából ered; az alkalmazandó szabályok értelmében ugyanis a gazdasági egyesületek nem kötelesek az adóelőny egy részét a hajózási társaságokra ruházni; az pedig, hogy az adóhatóság az őt megillető széles mérlegelési jogkör gyakorlása során értékeli a tranzakció egészének gazdasági hatását, nem elég annak megállapításához, hogy a spanyol hatóságok döntenek az előny egy részének a hajózási társaságokra ruházásáról vagy ezen átruházás összegéről. Mindezek alapján a Bizottság e határozat (170) preambulumbekzdésében arra a következtetésre jutott, hogy a hajózási társaságok részére származó előnyök nem voltak az érintett tagállamnak betudhatók.

- 137 Ugyanakkor a Bizottságnak a jelen ítélet 131-135. pontjában felidézett saját megállapításaiból az következett, hogy az adólízingrendszer összességében véve olyan támogatási programnak minősült, amely a spanyol adójogszabályok alkalmazásából és a spanyol adóhatóság által adott engedélyekből eredt, és amelynek célja – bármelyek is legyenek az alkalmazott jogi eljárások – nem csupán a gazdasági egyesülések, hanem a hajózási társaságok számára történő előnyszerzés is volt.
- 138 Egyébiránt a Bizottságnak a jelen ítélet 133. pontjában felidézett megállapításaiból kitűnik, hogy az adólízingrendszer által keletkeztetett adóelőnynek a hajózási társaság és a gazdasági egyesülések befektetői közötti felosztását olyan, jogilag kötelező erejű szerződésekben írták elő, amelyeket az adóhatóság elé terjesztettek, és amelyeket az adóhatóság figyelembe vett akkor, amikor az e tekintetben őt megillető mérlegelési jogkör gyakorlása során engedélyezte az előrehozott értékcsökkenési leírást. Ennélfogva, ellentétben azzal, amit a Bizottság a vitatott határozat (169) preambulumbekzdésében lényegében állított, a gazdasági egyesülések a hajózási társaságokkal kötött szerződésekre irányadó jogszabályok értelmében kötelesek voltak a megszerzett adóelőny egy részét átruházni a hajózási társaságokra.
- 139 Ebből következik, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta a jogot a szóban forgó támogatás kedvezményezettjeinek megjelölését, következésképpen pedig a támogatás visszatéríttetését illetően, amikor a jelen ítélet 130. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlattal szembehelyezkedve arra kötelezte a Spanyol Királyságot, hogy e támogatás teljes összegét kizárólag a gazdasági egyesülések befektetőivel téríttesse vissza.
- 140 Következésképpen a vitatott határozat 1. cikkét meg kell semmisíteni annyiban, amennyiben az a gazdasági egyesületeket és azok befektetőit jelöli meg az e határozatban említett támogatás kizárólagos kedvezményezettjeiként, továbbá e határozat 4. cikkének (1) bekezdését meg kell semmisíteni annyiban, amennyiben az arra kötelezi a Spanyol Királyságot, hogy a szóban forgó támogatás teljes összegét a gazdasági egyesülések azon befektetőivel téríttesse vissza, amelyek abból részesültek.

A költségekről

- 141 Az eljárási szabályzat 184. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozatlan, vagy ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság maga hoz a jogvita kapcsán végleges határozatot, a Bíróság határoz a költségekről.
- 142 Az eljárási szabályzat 138. cikke (3) bekezdésének első mondata szerint, amelyet e szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazni kell, részleges pervesztesség esetén mindegyik fél maga viseli saját költségeit. Ha azonban az ügy körülményei alapján indokoltnak látszik, a Bíróság határozhat úgy, hogy a fél saját költségein felül viseli a másik fél költségeinek egy részét is.
- 143 A jelen ügy körülményeire tekintettel a Spanyol Királyságot, a Lico Leasinget, a PYMAR-t, valamint a Caixabankot és társait kell kötelezni arra, hogy az összes saját költségeiken felül viseljék a Bizottság részéről mind az elsőfokú eljárásban, mind pedig a C-128/16. P. sz. ügy, valamint a C-649/20. P., C-658/20. P. és C-662/20. P. sz. egyesített ügyek tárgyát képező fellebbezésekkel összefüggésben felmerült költségek háromnegyed részét.

144 A Bíróság eljárási szabályzata 140. cikkének (3) bekezdése értelmében – amelyet ugyanezen szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése alapján a fellebbezési eljárásban alkalmazni kell – a fellebbezési eljárásba beavatkozó félként részt vevő Decal España maga viseli saját költségeit.

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

- 1) A Bíróság az Európai Unió Törvényszéke 2020. szeptember 23-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítéletét (T-515/13 RENV és T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) hatályon kívül helyezi annyiban, amennyiben ezen ítéletben a Törvényszék elutasította a kereseteket abban a részben, amelyben azok arra irányultak, hogy a Törvényszék semmisítse meg a Spanyolország által végrehajtott SA.21233 C/11. (korábbi NN/11., korábbi CP 137/06.) számú állami támogatási programról – A spanyol adólízingrendszerként is ismert, bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszerről szóló, 2013. július 17-i 2014/200/EU bizottsági határozat 1. cikkét annyiban, amennyiben az az e határozat szerinti támogatás egyedüli kedvezményezettjeként a gazdasági egyesületeket és azok befektetőit jelöli meg, valamint az említett határozat 4. cikkének (1) bekezdését annyiban, amennyiben az arra kötelezi a Spanyol Királyságot, hogy az e határozat szerinti támogatás teljes összegét a gazdasági egyesületek azon befektetőivel téríttesse vissza, amelyek abból részesültek.
- 2) A Bíróság a fellebbezéseket az ezt meghaladó részükben elutasítja.
- 3) A Bíróság a 2014/200 határozat 1. cikkét megsemmisíti annyiban, amennyiben az az e határozat szerinti támogatás egyedüli kedvezményezettjeként a gazdasági egyesületeket és azok befektetőit jelöli meg.
- 4) A Bíróság a 2014/200 határozat 4. cikkének (1) bekezdését megsemmisíti annyiban, amennyiben az arra kötelezi a Spanyol Királyságot, hogy az e határozat szerinti támogatás teljes összegét a gazdasági egyesületek azon befektetőivel téríttesse vissza, amelyek abból részesültek.
- 5) A Spanyol Királyság, a Lico Leasing SA és a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, valamint a Caixabank SA, az Asociación Española de Banca, az Unicaja Banco SA, a Liberbank SA, a Banco de Sabadell SA, a Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, a Banco Santander SA, a Santander Investment SA, a Naviera Séneca AIE, az Industria de Diseño Textil SA (Inditex), a Naviera Nebulosa de Omega AIE, az Abanca Corporación Bancaria SA, az Ibercaja Banco SA, a Naviera Bósforo AIE, a Joyería Tous SA, a Corporación Alimentaria Guissona SA, a Naviera Muriola AIE, a Poal Investments XXI SL, a Poal Investments XXII SL, a Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, a Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, a Caamaño Sistemas Metálicos SL, a Blumaq SA, a Grupo Ibérica de Congelados SA, az RNB SL, az Inversiones Antaviana SL, a Banco de Albacete SA, a Bodegas Muga SL és az Aluminios Cortizo SAU az összes saját költségén felül köteles viselni az Európai Bizottság részéről mind az elsőfokú eljárásban, mind pedig a C-128/16. P. sz. ügy, valamint a C-649/20. P., C-658/20. P. és C-662/20. P. sz. egyesített ügyek tárgyát képező fellebbezésekkel összefüggésben felmerült költségek háromnegyedét.
- 6) A Decal España SA maga viseli saját költségeit.

- 7) Az Európai Bizottság viseli a részéről mind az elsőfokú eljárásban, mind pedig a C-128/16. P. sz. ügy, valamint a C-649/20. P., C-658/20. P. és C-662/20. P. sz. egyesített ügyek tárgyát képező fellebbezésekkel összefüggésben felmerült költségek egynegyedét.**

Aláírások