PRIIT PIKAMÄE
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. május 25.[1]

C-831/21. P. sz. ügy

Fachverband Spielhallen eV,
LM
kontra

Európai Bizottság

„Fellebbezés – Állami támogatások – A támogatás fogalma – Előny – Szelektív jelleg – A köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőinek adóügyi megítélése Németországban – Valamely panasz Bizottság általi elutasítása”

1. A „*simul stabunt aut simul cadent*” („együtt állnak vagy együtt buknak”) XI. Piusz pápának tulajdonított kijelentés, amelyet a katolikus egyház és a volt Olasz Királyság közötti viszony rendezése érdekében folytatott – a lateráni egyezmények és a konkordátum 1929. február 11-én történő aláírásához vezető – tárgyalások során tett. Ez a pápa arra irányuló határozott szándékát tükrözi, hogy ellenezze azt, hogy csak az egyezményeket ruházzák fel visszavonhatatlan jelleggel, és így e két jogi eszköz sorsát elválasszák egymástól.

2. A jelen ügyben a Bíróságot többek között arról kérdezik, hogy fennáll-e ilyen kapcsolat az előny és a szelektivitás között, amelyek az adózás területén az „állami támogatás” fogalmát alkotó feltételek. Ha ez lenne a helyzet, ebből az következne, hogy az Európai Bizottság e feltételek egyikének teljesülésére vonatkozó értékelésével szemben a Törvényszék előtt felhozott jogalapot szükségképpen úgy kellene tekinteni, mint amely a másikra is vonatkozik.

3. Fellebbezésükkel a Fachverband Spielhallen e.V. és LM (a továbbiakban: fellebbezők) az Európai Unió Törvényszéke 2021. október 22-i Fachverband Spielhallen és LM kontra Bizottság végzésének (T-510/20, a továbbiakban: megtámadott végzés, nem tették közzé) hatályon kívül helyezését kérik, amely végzéssel a Törvényszék elutasította az SA.44944 (2019/C, korábbi 2019/FC) és SA.53552 (2019/C, korábbi 2019/FC) számú állami támogatás – A köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőinek adóügyi megítélése Németországban, valamint a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetői számára Németországban nyújtott állítólagos garanciáról szóló, 2019. december 9-i C(2019) 8819 final bizottsági határozat (HL 2020. C 187., 80. o., a továbbiakban: vitatott határozat) megsemmisítése iránti keresetüket. A fellebbezők különösen a Törvényszék azon döntését vitatják, hogy nem vizsgálta meg az érvelésüket azzal az indokkal, hogy az nem a Bizottságnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny hiányára vonatkozó megállapítására vonatkozott.

[1] Eredeti nyelv: francia.

A jogvita előzményei és a vitatott határozat

4. 2016. március 22-én a fellebbezők, a Fachverband Spielhallen eV, amely 88 szerencsejátékgép-üzemeltetőt tömörítő szakmai egyesület, valamint LM, egy szerencsejátékgép-üzemeltető, három panaszt nyújtottak be a Bizottsághoz a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőinek a Németországban alkalmazott adóügyi megítélése tárgyában.

5. E panasz közül a harmadik közelebbről a Spielbank-Gesetz NRW-re (Észak-Rajna-Vesztfália tartomány kaszinókról szóló törvénye, a továbbiakban: kaszinókról szóló törvény) vonatkozott, amely a 2020-ban történt felváltásáig hatályban volt Észak-Rajna-Vesztfáliában (Németország). E törvény értelmében a Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (a továbbiakban: WestSpiel) volt a köztulajdonban lévő kaszinók egyetlen koncessziójogosultja e tartományban.

6. A kaszinókról szóló törvény értelmében a kaszinók által elért bevételek két különböző adórendszer hatálya alá tartoztak. Egyrészt a szerencsejátékokból származó bevételek egy, a kaszinókat terhelő adóból álló különös adórendszer hatálya alá tartoztak. Másrészt, a nem e játékokból származó bevételek – mint például a vendéglátóipari létesítményekből származó bevételek – a nyereségadóból vagy a társasági adóból, valamint az iparűzési adóból álló normál adórendszer (a továbbiakban: normál adórendszer) hatálya alá tartoztak.

7. Egyebekben a kaszinókról szóló törvény 14. §-a úgy rendelkezett, hogy a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetői által bevallott éves nyereségnek – függetlenül attól, hogy az szerencsejátékból származott-e, vagy sem – a 75%-át be kell fizetni Észak-Rajna-Vesztfália tartomány részére. Arra az esetre, ha e nyereség fennmaradó egynegyede meghaladta a tőkét megtestesítő részvények, a tartalékok és a kockázatitőke-alapok összegének 7%-át, ez a § előírta, hogy e nyereséget teljes egészében be kell fizetni a tartomány részére (a továbbiakban: nyereséglefölözés).

8. A nyereséglefölözés azonban a nem szerencsejátékból származó jövedelemből származó rész mértékéig „kereskedelmi ügyletekből eredő költségek” címén levonható volt az iparűzési adó és a nyereségadó vagy a társasági adó alapjából. A fellebbezők a harmadik panaszukban ezt a levonhatóságot (a továbbiakban: a nyereséglefölözés levonhatósága vagy vitatott intézkedés) vitatták azzal az indokkal, hogy az állami támogatásnak minősül.

9. A fellebbezőkkel folytatott levélváltást követően a Bizottság 2019. december 9-én úgy ítélte meg, hogy a vitatott intézkedés nem tartalmaz szelektív előnyt, és ennélfogva támogatást sem, ezért a vitatott határozatban úgy határozott, hogy annak tekintetében nem indítja meg az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást.

10. A vitatott határozatban a Bizottság megállapította, hogy a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőinek a nem a szerencsejátékból származó jövedelmei egyrészt a normál adórendszer, másrészt pedig az általa „különadónak” minősített nyereséglefölözés hatálya alá tartoznak.

11. A Bizottság megállapította, hogy az említett lefölözésnek a társasági adó és az iparűzési adó alapjából való levonhatósága nem egy meghatározott rendelkezésből ered, hanem a normál adórendszer általános adózási szabályainak alkalmazásából, amelyek szerint az adókat a „kereskedelmi ügyletekből eredő költségek” – mint a jelen ügyben a nyereséglefölözés – levonását követően a nettó nyereség alapján számítják ki. A Bizottság szerint ebből az következik, hogy a nyereséglefölözés levonhatósága nem biztosít szelektív előnyt.

12. A vitatott határozat további részében a Bizottság a vitatott intézkedés elemzését a fellebbezők által az előzetes vizsgálati szakaszban felhozott érvekre tekintettel folytatta le.

13. A Bizottság elsősorban megjegyezte, hogy érveikkel a fellebbezők hallgatólagosan azt állították, hogy a nyereséglefölözés a nyereségadókhoz hasonló adó, amely adók többek között az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) 4. §-ának (5b) bekezdése alapján a normál adórendszer általános adózási szabályai szerint nem vonhatók le. Ezzel szemben a Bizottság szerint a nyereséglefölözést a nyereségre kivetett különadónak lehet tekinteni. E tekintetben arra hivatkozott, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 4. §-ának (5b) bekezdése kizárólag az iparűzési adó, és nem valamennyi nyereségadó tekintetében zárja ki a levonható működési költségnek való minősítést. A Bizottság szerint ténylegesen általános jelleggel egyetlen rendelkezés sem tiltja valamely, a nyereségre kivetett különadó levonhatóságát.

14. Másodsorban, a Bizottság válaszolt a fellebbezők által a Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény) 10. §-ának (2) bekezdésére alapított érvre, amely szerint a jövedelemadó és a természetes személyeket terhelő egyéb adók nem vonhatók le a társasági adó alapjának megállapítása céljából. Többek között megjegyezte, hogy e rendelkezés az általános nyereségadókra vonatkozik, és semmi nem utal arra, hogy olyan különadóra is alkalmazandó lenne, mint a nyereséglefölözés, amelyet a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőin kívül semmilyen más adóalany nem fizet, és amelynek adóalapja nem felel meg pontosan az utóbbiak tevékenységéből származó jövedelmeknek.

15. Harmadsorban, és a fellebbezők egy másik, arra alapított érvére válaszul, hogy az osztalékok a normál adórendszer általános adózási szabályai szerint nem vonhatók le az iparűzési adó és a nyereségadó alapjából, a Bizottság azt állította, hogy a nyereséglefölözés nem minősül osztaléknak.

16. A fentiekre tekintettel a Bizottság a vitatott határozatban úgy ítélte meg, hogy a nyereséglefölözés levonhatósága megfelel a kereskedelmi ügyletekből eredő költségek címén történő levonhatóság általános szabályának, tehát nem szelektív jellegű.

17. Végül a Bizottság a vitatott határozat (159) preambulumbekezdésében megállapította, hogy ami konkrétabban az előny kritériumát illeti, a többi gazdasági szereplő, és különösen a szerencsejátékgépek üzemeltetői nem tartoznak a nyereséglefölözés hatálya alá. Ennélfogva az a tény, hogy e különadó összegét levonják más adók adóalapjából, a normál adórendszerhez képest semmilyen előnyt nem biztosíthat a WestSpiel számára.

18. E tekintetben a Bizottság azt állította, hogy 2014-ben a nyereséglefölözés 82,02 millió eurót tett ki, az iparűzési adó mértéke 17,7%, a társasági adó mértéke pedig 15,6% volt. Ezért megjegyezte, hogy ezen lefölözésnek a kaszinókról szóló törvény 14. §-ának korlátai között történő levonhatósága ahhoz vezetett, hogy ezen adómértékeket nem alkalmazzák erre az összegre. Következésképpen a WestSpiel által az iparűzési adó és társasági adó címén fizetendő teljes összeg 27,3 millió euróval csökkent. A WestSpiel által viselendő teljes adóteher ugyanakkor sokkal magasabb összeggel, nevezetesen pontosan ezen – a nyereséglefölözésnek megfelelő – 82,02 millió euró összeggel nőtt.

19. A Bizottság így a vitatott határozatban arra a következtetésre jutott, hogy egy, a WestSpielhez hasonló üzemeltető azon lehetőségéből eredő állítólagos előnyt, hogy részben levonja a nyereséglefölözést a társasági adó és az iparűzési adó adóalapjából, mindenképpen meghaladta az e lefölözés megfizetéséhez kapcsolódó súlyosabb teher, amely lefölözés csak a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőire vonatkozott, és mindig sokkal magasabb volt, mint e két adó.

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

A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott végzés

21. A Törvényszék Hivatalához 2020. augusztus 14-én benyújtott keresetlevelükkel a fellebbezők keresetet indítottak a vitatott határozat megsemmisítése iránt.

22. A fellebbezők keresetük alátámasztása érdekében egyetlen, az eljárási jogaik azáltal történő megsértésére alapított jogalapra hivatkoztak, hogy a Bizottság megtagadta az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében előírt hivatalos vizsgálati eljárás megindítását, mivel ezen intézmény az előzetes vizsgálati szakasz végén nem tudta leküzdeni az összes komoly nehézséget, amellyel a fellebbezők szerint szembesült.

23. A Törvényszék szerint ez az egyetlen jogalap lényegében öt részből állt.

24. Az első részben a fellebbezők azt állították, hogy a Bizottság tévesen feltételezte, hogy ők a nyereséglefölözést adónak tekintik. A második részben azzal érveltek, hogy a Bizottság annak téves megállapításával minősítette a nyereséglefölözést „különadónak”, hogy nem meghatározó, hogy a belső jog hogyan minősít valamely intézkedést. A harmadik részben vitatták azokat a kritériumokat, amelyeket a Bizottság a nyereséglefölözés adónak minősítése érdekében alkalmazott. A negyedik részben érvek során keresztül azt állították, hogy még azt feltételezve is, hogy a nyereséglefölözés adónak minősül, azt nem lehetett volna levonni a nyereségadó vagy a társasági adó és az iparűzési adó adóalapjából. Az ötödik részben a fellebbezők a vitatott határozat 77. lábjegyzetében szereplő, a nyereséglefölözés és a vállalkozások számára – például versenyellenes magatartás miatt – előírt, a német jog szerint levonható különleges befizetések közötti összehasonlítással szemben terjesztettek elő érveket.

25. A megtámadott végzés 48. és 57. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy a fellebbezők kizárólag annyiban kifogásolják a vitatott határozat állítólagos hiányosságait, amennyiben az tagadta a vitatott intézkedés szelektív jellegét, és amennyiben e határozatban a Bizottság nem végezte el az előny és a szelektivitás fennállására vonatkozó kritériumok összességének vizsgálatát. Ezzel szemben a Bizottság egyrészt a fellebbezők érveire válaszolva azt kívánta bizonyítani, hogy a jelen ügyben hiányzik az állítólagos szelektivitás, másrészt és ettől elkülönülően pedig, hogy a gazdasági előny – a szelektivitással kapcsolatos kérdésektől függetlenül – hiányzik.

26. A megtámadott végzés 58. pontjában a Törvényszék megjegyezte, hogy a fellebbezők különösen nem vitatták a vitatott határozat (159) preambulumbekezdésében és 87. lábjegyzetében tett azon megállapítást, amely szerint a nyereséglefölözés levonhatósága nem biztosít előnyt egy köztulajdonban lévő kaszinó WestSpielhez hasonló üzemeltetőjének, mivel az ezen üzemeltetőre a nyereséglefölözés címén háruló teher mindig és elkerülhetetlenül sokkal nagyobb, mint az az adó, amelyet az ezen lefölözésnek megfelelő összeg után kellett volna megfizetni.

27. A megtámadott végzés 60–66. pontjában a Törvényszék mindazonáltal megvizsgálta, hogy a nyereséglefölözés levonhatóságából eredő előny fennállásának bizonyítása szempontjából relevánsak-e a válaszhoz csatolt, a 2014-es és a 2019-es pénzügyi év számviteli adatain alapuló különböző „adóztatási forgatókönyveket” ismertető mellékletek. E tekintetben úgy ítélte meg, hogy az e mellékletekből kitűnő elemeket nem lehet figyelembe venni az ezen előny fennállásának bizonyítása érdekében, és hogy azok mindenképpen elkésettek és elfogadhatatlanok.

28. Miután a megtámadott végzés 67. pontjában emlékeztetett arra, hogy az előny fennállását a szelektivitásra vonatkozó feltételtől függetlenül kell értékelni, a Törvényszék e végzés 68. pontjában megállapította, hogy a fellebbezők nyilvánvalóan megalapozatlanul állították, hogy a vitatott határozat megsértette az eljárási jogaikat, mivel nem bizonyították, hogy a vitatott intézkedés előzetes vizsgálati szakaszában a Bizottság rendelkezésére álló információk és bizonyítékok értékelésének kétségeket és komoly nehézségeket kellett volna okoznia azon kérdést illetően, hogy a nyereséglefölözés levonhatósága előnyt jelent-e a WestSpiel számára.

29. A Törvényszék végül a megtámadott végzés 71. pontjában arra a következtetésre jutott, hogy az egyetlen jogalapot, és ennélfogva a kereset egészét mint jogilag nyilvánvalóan megalapozatlant el kell utasítani.

A felek kérelmei

30. A fellebbezők azt kérik, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott végzést;

– semmisítse meg a vitatott határozatot, és

– kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.

31. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezést, és

– kötelezze a fellebbezőket a költségek viselésére.

A fellebbezésről

A felek érveinek összefoglalása

32. Fellebbezésük alátámasztása érdekében a fellebbezők egyetlen jogalapra hivatkoznak, amellyel lényegében azt állítják, hogy a Törvényszék azáltal, hogy a keresetüket azzal az indokkal utasította el, hogy a vitatott intézkedés nem biztosít előnyt, tévesen alkalmazta a jogot azon feltételek alkalmazása során, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy valamely intézkedést az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak lehessen minősíteni. Ha ezt a téves jogalkalmazást nem követte volna el, és így megállapította volna az előny fennállását, a Törvényszéknek azt is elemeznie kellett volna, hogy ez az előny tárgyi szempontból szelektív-e, és így megállapíthatta volna, hogy ez a helyzet.

33. Amint azt ugyanis egyébként a megtámadott végzés 52. pontjában a Törvényszék is elismeri, az előnyre és a szelektivitásra vonatkozó feltételeket együttesen kell vizsgálni.

34. E tekintetben a fellebbezők emlékeztetnek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely nemzeti adóintézkedés kizárólag három szakaszból álló vizsgálat alapján minősíthető szelektívnek, amely szakaszok közül az első feltételezi az érintett tagállamban alkalmazandó „normál" adórendszer azonosítását. A szelektivitásra vonatkozó feltétel három szakaszból álló vizsgálatának módszeréből az következik, hogy ahhoz, hogy meg lehessen állapítani az előny hiányát, a Törvényszéknek feltétlenül a „normál" adórendszer meghatározásával kellett volna kezdenie.

35. Márpedig a fellebbezők szerint az elsőfokú eljárásban az egyik vitás kérdést éppen az jelentette, hogy – amint azt a Bizottság a vitatott határozat (159) preambulumbekezdésében állította – a kaszinókról szóló törvény 14. §-ában előírt nyereséglefölözés olyan „különadó"-e, amelyet a német jog általános adózási szabályai értelmében le lehet vonni az iparűzési adó és a nyereségadó vagy a társasági adó adóalapjából.

36. A megtámadott végzésben a Törvényszék jogi értékelésében nem tért ki erre a vitás kérdésre, és ennélfogva ténylegesen átvette a „normál" adórendszernek a vitatott határozat (159) preambulumbekezdésében szereplő meghatározását.

37. Ha a „különadónak" való minősítés téves lenne, és ha – amint azt a fellebbezők a Törvényszék előtt állították – a nyereséglefölözés épp ellenkezőleg, a nyereség átcsoportosításának vagy felosztásának minősülne, ezen lefölözés levonhatósága a „normál" adórendszertől való eltérésnek minősülne, és így a vitatott intézkedés szelektív jellegű lenne.

38. A fellebbezők ebből azt a következtetést vonják le, hogy a megtámadott végzésben a Törvényszék tévesen alkalmazta az „állami támogatás" EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében szereplő fogalmát, amikor anélkül tagadta az előny fennállását, hogy előzetesen – a Bizottság által a vitatott határozatban végzett értékeléstől függetlenül – azonosította volna a „normál" adórendszert, mivel az ilyen azonosítás elengedhetetlen lépés az előny fennállásának vagy fenn nem állásának megállapításához.

39. A Bizottság erre azt válaszolja, hogy a fellebbezés egyetlen jogalapja hatástalan, és mindenesetre teljesen megalapozatlan.

Értékelés

40. Először is röviden meg kell vizsgálni a Bizottság azon érvét, amely szerint a jelen fellebbezés egyetlen jogalapja a megtámadott végzés pontatlan értelmezésén alapul.

41. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a kereset Törvényszék általi elutasítását nem a vitatott intézkedés által biztosított előnynek a vitatott határozatban megállapított fenn nem állása indokolta, amint azt a fellebbezők állítják. Amint az többek között e végzés 58. pontjából kitűnik, ezen elutasítást az indokolja, hogy a fellebbezők keresetükben nem hivatkoztak egyetlen, ezen előny fennállására alapított jogalapra sem. A Törvényszék szerint a fellebbezők arra szorítkoztak, hogy megkérdőjelezzék az említett intézkedés szelektív jellegének hiányára vonatkozó megállapítást.

42. A Törvényszék lényegében úgy ítélte meg, hogy még azt feltételezve is, hogy a szelektivitás feltétele teljesül, amint azt a fellebbezők a Törvényszék előtt előadták, a vitatott intézkedés az e kedvezményezettek számára biztosított előny hiányában nem minősülhet az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak. Következésképpen a fellebbezőknek nem sikerült bizonyítaniuk, hogy téves a Bizottságnak az ilyen támogatás fennállásával kapcsolatos negatív következtetése.

43. A fellebbezésből azonban kitűnik, hogy a fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék nem elemezte a vitatott intézkedés szelektív jellegére vonatkozó érveiket. Ha a Törvényszék megvizsgálta és szükségképpen elfogadta volna ezeket az érveket, a vitatott intézkedés kedvezményezettjei számára biztosított előny fennállását is meg kellett volna állapítania. A fellebbezők szerint ugyanis az adózás területén mind az előnyre, mind pedig a szelektivitásra vonatkozó feltétel attól a körülménytől függ, hogy a tényleges adóztatás a „normál adórendszertől” való eltérésből ered, és így azokat együttesen kell vizsgálni.

44. A jelen ügy középpontjában az a kérdés áll, hogy e két feltételt ily módon együttesen kell-e értékelni, ha az érintett intézkedés adójellegű.

45. E célból figyelembe kell venni a Törvényszék érvelésének a megtámadott végzés 49–53. pontjában szereplő kiindulópontját.

46. A Törvényszék mindenekelőtt azt állította, hogy a szelektivitásnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő követelményét „világosan el kell határolni a gazdasági előny egyidejű kimutatásától”, mivel ha a Bizottság feltárta valamely előny fennállását, még azt is bizonyítania kell, hogy ez az előny kifejezetten egy vagy több vállalkozásnak kedvez.

47. Ezt követően a Törvényszék elismerte, hogy az adózás területén az előny és a szelektivitás feltétele „együttesen vizsgálható”, mivel mindkettő „annak bizonyítását igényli, hogy a vitatott adóintézkedés az általános – vagyis az ugyanolyan helyzetben lévő más adóalanyokra alkalmazandó – adórendszer alapján rendes körülmények között az intézkedés kedvezményezettje által fizetendő adó összegének csökkentéséhez vezet”, amint az a 2021. május 12-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítéletben (T-516/18 és T-525/18, EU:T:2021:251) történt.

48. A Törvényszék egyrészt úgy ítélte meg, hogy ez a körülmény mindazonáltal nem jelenti azt, hogy az előny fennállását „el lehetne hanyagolni”, másrészt pedig azt, hogy a jelen ügy ténybeli háttere eltér a Luxemburg kontra Bizottság ítélet [2] alapjául szolgáló ügyétől.

49. A Törvényszék által a megtámadott végzés e részében követett érvelés véleményem szerint a következőképpen foglalható össze. Először is úgy tűnik, hogy a Törvényszék úgy tekinti, hogy egy, az adózás területén is alkalmazandó *általános szabály szerint* az előny fennállásának vizsgálata nem eshet egybe a szelektív jelleg vizsgálatával. Másodszor, a Törvényszék arra látszik utalni, hogy *az adózás területéhez tartozó bizonyos esetekben* e két feltétel egy és ugyanazon vizsgálat tárgyát képezheti, mivel mindkettő annak vizsgálatát igényli, hogy az érintett intézkedés azzal a hatással jár-e, hogy enyhíti a kedvezményezett által általában viselendő adóterhet.

50. Az adózás területén fennálló előny és szelektivitás vizsgálata közötti kapcsolat ezen felfogása véleményem szerint téves.

[2] 2021. május 12-i ítélet (T-516/18 és T-525/18, EU:T:2021:251).

51. Először is emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy az ilyen intézkedést szelektívnek lehessen minősíteni, a Bizottságnak az állandó ítélkezési gyakorlat szerint három szakaszból álló elemzést kell végeznie. Közelebbről, a Bizottságnak először is azonosítania kell a referenciakeretet, vagyis az érintett tagállamban alkalmazandó „normál” adórendszert, majd másodszor meg kell vizsgálnia, hogy az adóintézkedés különbséget tesz-e a referenciakeret által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Igenlő válasz esetén az érintett tagállamnak csak arra van lehetősége, hogy harmadik lépésben bizonyítsa, hogy ez az intézkedés igazolható azon az alapon, hogy a referenciakeret jellegéből vagy általános felépítéséből ered. Másként fogalmazva, az a kérdés, hogy a vizsgált adóintézkedés szelektív jellegű-e, a referenciakeret előzetes meghatározásától függ, ami azt jelenti, hogy az e meghatározás során elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitás elemzésének egészét.[3]

52. A jelen ügy kontextusában meg kell állapítani, hogy szintén az ítélkezési gyakorlat szerint a referenciakeretnek a szelektivitás értékelése céljából történő meghatározása „különösen fontos [a nemzeti] adóintézkedések esetében, mivel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett gazdasági előny fennállását csupán egy úgynevezett »normál« adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani”.[4]

53. Mivel a Bíróság így egyértelműen kapcsolatot teremtett az előny és a szelektivitás fogalma között,[5] e meghatározás elengedhetetlen előfeltételt jelent nemcsak az adóintézkedés szelektív jellegének, hanem az előny fennállásának értékelése szempontjából is. Az adójogi szelektivitás céljára az esetleges indokolatlan egyenlőtlen bánásmód azonosítása érdekében végzett értékeléshez hasonlóan az előny fennállásának feltárására irányuló, kontrafaktuális jellegű értékelésre a „normál” adórendszerre tekintettel kerül sor. Így a szóban forgó adóintézkedés által kedvezményezett vállalkozások adóterhének könnyítése szükségképpen magában foglalja mind a szelektivitás feltételének, mind pedig az előny feltételének teljesülését.

54. Ebből következik, hogy e két feltétel vizsgálatát az adózás területén együttesen kell elvégezni, azon eset *kivételével*, amikor valamely támogatási program olyan előnyt biztosít, amelynek nyújtása az adóhatóságnak a kedvezményezettjeit és nyújtásának feltételeit illetően fennálló széles mérlegelési jogkörének gyakorlásától függ. Ebben az esetben ugyanis a Bíróság nemrégiben megerősítette, hogy a referenciakeret meghatározása nem szükséges a szelektivitásának értékeléséhez, mivel e mérlegelési jogkör gyakorlása szükségképpen előnyben részesíti a program kedvezményezettjeit minden más, összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozáshoz képest.[6] Nyilvánvaló, hogy a jelen ügyben szóban forgó támogatási program alkalmazása egyáltalán nem függ az említett mérlegelési jogkör gyakorlásától.

55. Egyébiránt a Bíróság pontosította, hogy a referenciakeret meghatározásának az egyes tagállamok nemzeti joga értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálatából kell következnie. Azokon a

3 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, a továbbiakban: Fiat Chrysler Finance Europe ítélet, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

4 Fiat Chrysler Finance Europe ítélet, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

5 Amint azt a Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványom (C-885/19 P, EU:C:2021:1028) 54. pontjában kifejtettem.

6 Lásd különösen: 2023. február 2-i Spanyolország és társai kontra Bizottság ítélet (C-649/20 P, C-658/20 P és C-662/20 P, EU:C:2023:60, 48. és 68. pont).

területeken kívül ugyanis, amelyeken az uniós adójog harmonizáció tárgyát képezi, ezen államok mérlegelési jogkörébe tartozik az adó azon alapvető jellemzőinek meghatározása, amelyek főszabály szerint meghatározzák a referenciakeretet.[7]

56. A jelen ügyben nem vitatott, hogy – amint azt a Törvényszék a megtámadott végzés 47. és 48. pontjában lényegében megállapította – a fellebbezők az elsőfokú eljárásban benyújtott beadványaikban kifejezetten kifogásolták a Bizottság azon értékelésének pontosságát, amely szerint a vitatott intézkedés nem szelektív jellegű, és több alkalommal hivatkoztak a „normál” adórendszerre annak alátámasztása érdekében, hogy ez az intézkedés eltér az érintett tagállamban alkalmazandó normál adórendszer általános adózási szabályaitól, amelyek a szelektivitás vizsgálatának alapját képezik.

57. A fellebbezők a Törvényszék előtt lényegében megismételték az előzetes vizsgálati szakaszban már előadott és a Bizottság által a vitatott határozatban elutasított azon álláspontot, amely szerint a nyereséglefölözésnek a nyereségadó vagy a társasági adó alapjából és az iparűzési adóból való levonhatósága eltér a Németországban alkalmazandó „normál” adórendszertől. Közelebbről, a fellebbezők azt állították, hogy a „normál” adórendszer általános adózási szabályai szerint e lefölözés nem vonható le a fent említett adók alapjából, mivel az a nyereség átcsoportosításának vagy felosztásának minősül, nem pedig – a vitatott határozatban szereplő minősítés szerint – „különadónak”, és még azt feltételezve is, hogy az említett lefölözés adónak minősül, az akkor sem vonható le „a kereskedelmi ügyletekből eredő költségek” címén.

58. A megtámadott végzés 10–12. pontjában a Törvényszék megismételte azt az érvelést, amellyel a Bizottság a vitatott határozatban a német jog, különösen a jövedelemadóról szóló törvény 4. §-a (5b) bekezdésének és a társasági adóról szóló törvény 10. §-a (2) bekezdésének értelmezése alapján cáfolta ezt az álláspontot.[8] A Törvényszék azonban nem vizsgálta meg a fellebbezők azon érvelését, amely arra irányult, hogy a német adójog bizonyos elveire és rendelkezéseire tekintettel vitassa ezen értelmezés pontosságát, mivel ez az érvelés kizárólag a vitatott intézkedés szelektív jellegére vonatkozott.

59. Pontosabban a Törvényszék a megtámadott végzés 48. pontjában megállapította, hogy a fellebbezők kizárólag annyiban kifogásolták a vitatott határozatot, amennyiben az tagadta a vitatott intézkedés szelektív jellegét, e végzés 58. pontjában pedig azt, hogy e fellebbezők nem kérdőjelezték meg a vitatott határozat (159) preambulumbekezdésében és 87. lábjegyzetében szereplő azon megállapítást, amely szerint a vitatott intézkedés nem biztosít előnyt.

60. A Törvényszék megközelítése véleményem szerint ellentétes a jelen indítvány 51–55. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint a vizsgálat, amelyet a Bizottságnak valamely adó jellegű támogatási program szelektivitásának megállapítása érdekében el kell végeznie, a referenciakeret (vagy „normál” adórendszer) meghatározását illetően *egybeesik* az annak ellenőrzése érdekében elvégzendő vizsgálattal, hogy a vitatott intézkedés azzal a hatással jár-e, hogy előnyt biztosít a kedvezményezettjei számára.

[7] Fiat Chrysler Finance Europe ítélet (72 és 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[8] Lásd a vitatott határozat (155)–(157) preambulumbekezdését.

61. Ezt az értelmezést nem cáfolhatják a Bizottság által a beadványaiban kifejtett érvek, amelyek az előny és a szelektivitás feltétele közötti fogalmi különbségre hivatkoznak,[9] anélkül hogy – többek között a Bíróság ítélkezési gyakorlatára hivatkozással – megpróbálnák megmagyarázni, hogy e feltételeket egy, a jelen ügyhöz hasonló esetben miért kell külön elemezni.

62. Mindemellett hozzáteszem, hogy ha a Törvényszék elemezte volna a fellebbezők azon érvelését, amellyel a német adójognak a Bizottság által a vitatott határozatban adott értelmezését kifogásolták, adott esetben megállapíthatta volna, hogy a „normál" adórendszert alkotó referenciakeretnek az e határozatból következő meghatározása téves volt. Márpedig ez szükségképpen hibássá tette volna nemcsak a szelektivitás, hanem az előny elemzésének egészét is, mivel – amint arra korábban rámutattam – a „normál" adórendszer képezi a gazdasági előny fennállásának vizsgálatára irányuló kontrafaktuális értékelés keretében alkalmazott összehasonlítási alapot. Így nem lett volna indokolt a Törvényszék által a megtámadott végzés 68. pontjában levont azon következtetés, amely szerint a fellebbezőknek nem sikerült bizonyítaniuk, hogy a Bizottság rendelkezésére álló információk és bizonyítékok értékelésének kétségeket és komoly nehézségeket kellett volna okoznia a tekintetben, hogy a nyereséglefölözés levonhatósága az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnynek minősül-e, tehát nyilvánvalóan nem állíthatták megalapozottan azt, hogy a vitatott határozat megsértette az eljárási jogaikat.

63. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a fellebbezők keresetét nyilvánvalóan megalapozatlannak nyilvánította.

64. E következtetés nem ütközhet a *ne ultra petita* elvéből – amely szerint a Törvényszék határozathozatali jogköre a felek által elé terjesztett kérdésekre korlátozódik – eredő korlátba, amint azt lényegében a Bizottság a beadványaiban állítja. A Bizottság szerint a Törvényszék – ezen elv megsértésének esetét kivéve – nem foglalkozhatott az előny fennállásának kérdésével, mivel a fellebbezők által a Törvényszék előtt előadott, a referenciakeret meghatározásával szembeni kifogások formálisan *kizárólag* a vitatott intézkedés szelektivitása hiányának megállapítására vonatkoztak.

65. Meg vagyok győződve arról, hogy ez az érv összekeveri a Törvényszék azon kötelezettségét, hogy tartsa magát a kereset tárgyához *(petitum)*, azzal a – továbbra is a Törvényszéket terhelő – kötelezettséggel, hogy az előtte hivatkozott jogalapokra valamennyi releváns jogi szabály alkalmazásával válaszoljon. Az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik ugyanis, hogy jóllehet az uniós bíróságnak csak a felek kérelmeiről kell döntenie, akiknek a feladata a jogvita kereteinek a meghatározása, e bíróságnak a felek érvein túlmenően a jogvita eldöntése tekintetében releváns jogi szabályokat kell alkalmaznia az elé terjesztett tényállásra. Ellenkező esetben arra kényszerülhetne, hogy határozatát téves jogi megállapításokra alapítsa.[10]

[9] E célból a Bizottság példaként egy olyan egyedi intézkedésre hivatkozik, amelynek szelektivitása vélelmezett, anélkül hogy szükségszerűen előny nyújtásával járna, valamint egy olyan intézkedésre, amelyet a referenciakeret jellege vagy általános felépítése igazol, és amely nem szelektív, azonban előnyt biztosíthat a kedvezményezettje számára. E tekintetben elegendő megjegyezni egyrészt, hogy a vitatott intézkedés támogatási program, másrészt pedig, hogy a referenciakeret jellegével vagy általános felépítésével való igazoltság bizonyítása a tagállamok feladata, és így nem képezi a szelektivitás Bizottság által végzett vizsgálatának szükséges részét (lásd: 2021. március 16-i Bizottság kontra Magyarország ítélet [C-596/19 P, EU:C:2021:202, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat]).

[10] Lásd: 2021. január 20-i Bizottság kontra Printeos ítélet (C-301/19 P, EU:C:2021:39, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

66. Függetlenül attól, hogy a fellebbezők kifogásai kizárólag a szelektivitás vitatott határozatban szereplő értékelésére hivatkoztak, a Törvényszék a Fiat Chrysler Finance Europe ítéletben kikristályosodó ítélkezési gyakorlat alkalmazásával tehát köteles volt úgy tekinteni, hogy a referenciakeret meghatározásának vitatása – a vitatott intézkedés szelektív jellegének vizsgálatán felül – szükségképpen az előny fennállására vonatkozó vizsgálatra is irányul.

67. E megfontolásokból az is következik, hogy a Törvényszéknek döntenie kellett volna a fellebbezők által kifejtett érvelésről, még akkor is, ha a fellebbezők nem kérdőjelezték meg a vitatott határozat (159) preambulumbekezdésében és 87. lábjegyzetében szereplő azon megállapítást, amely szerint a vitatott intézkedés nem biztosít előnyt a kedvezményezettjei számára, amint arra a Törvényszék a megtámadott végzés 48. pontjában rámutatott.

68. A teljesség kedvéért egy pontosítás még hasznosnak tűnik számomra.

69. Megjegyzem, hogy a (159) preambulumbekezdésben és 87. lábjegyzetben a Bizottság azt állította, hogy a nyereséglefölözés levonhatósága nem biztosít előnyt egy köztulajdonban lévő kaszinó WestSpielhez hasonló üzemeltetője számára. Ugyanis összehasonlította a nyereséglefölözés címén 2014-ben megfizetett összeget (82,02 millió euró) az e nyereséglefölözésnek a nyereségadó vagy a társasági adó alapjából és az iparűzési adóból való levont összegével (27,3 millions d'euros), és így arra a megállapításra jutott, hogy az a minden esetben súlyosabb teher, amely az említett nyereséglefölözés megfizetéséhez kapcsolódott, és amely csak a köztulajdonban lévő kaszinók üzemeltetőire vonatkozott, meghaladta az e levonhatóságból következő gazdasági előnyt.

70. Ezen értelmezés alapja a Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítéletnek [11] a Bizottság által javasolt és a Törvényszék által hallgatólagosan elfogadott olvasata. Ezen ítélet 63. pontja szerint a Bizottságnak az olyan intézkedés különböző alkotóelemeinek vizsgálatával összefüggésben, amely állami támogatással járhat, az ezen intézkedéshez kapcsolódó valamennyi jogi és ténybeli elemet, különösen az abból származó előnyöket és terheket, figyelembe kell vennie.

71. Véleményem szerint ez az elv a jelen ügyben nyilvánvalóan nem releváns. Számomra úgy tűnik, hogy ebből az ítéletből az következik, hogy az „állami támogatás" fogalmát alkotó feltételek – az előnyt is ideértve – teljesülésének vizsgálata érdekében a valamely nemzeti adóintézkedésből származó előnyöket és terheket *a szóban forgó adóintézkedés* szükségszerű következményeiként kell figyelembe venni.

72. Másként fogalmazva, ezen előnyöknek és e terheknek abból az intézkedésből kell következniük, amelynek a kedvezményezettek adóterhét a „normál adóztatáshoz" képest könnyítő hatása vitatott, nem pedig ezen intézkedésnek és a „normál" adórendszert alkotó adózási szabályoknak a kombinációjából.

73. A jelen ügyben a nyereséglefölözés levonhatóságából eredő előnyöket és terheket kell figyelembe venni az előny fennállásának vizsgálata keretében, nem pedig ezen intézkedésnek és magának a nyereséglefölözésnek a kombinációját, mivel az utóbbinak a „normál" adórendszerhez való tartozása nem kétséges.

[11] 2021. március 4-i ítélet (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

74. Ezért meg vagyok győződve arról, hogy ha a jelen indítvány 69. pontjában kifejtett értelmezést jóváhagynák, az megfordítaná az adózás területén az állami támogatások ellenőrzésének alapjául szolgáló logikát, mivel lehetővé tenné a tagállamok számára, hogy bármely adóintézkedést kivonjanak az állami támogatásnak minősítés alól annak bizonyításával, hogy az érintett vállalkozást terhelő adóteher meghaladja azt a gazdasági előnyt, amelyhez e vállalkozás az említett intézkedés alkalmazása következtében hozzájut.

75. Ehelyütt emlékeztetni kell arra, hogy az Európai Unió Bírósága alapokmánya 61. cikkének első bekezdése értelmében, ha a Bíróság a Törvényszék határozatát hatályon kívül helyezi – amint azt a jelen indítványban javaslom –, ha a per állása megengedi, az ügyet maga a Bíróság is érdemben eldöntheti, illetve határozathozatalra visszautalhatja a Törvényszékhez.

76. Véleményem szerint a jelen ügyben a Bíróságnak vissza kellene utalnia a jelen ügyet a Törvényszék elé, hogy az megvizsgálja a fellebbezők által elé terjesztett egyetlen jogalapot.

77. Amint azt korábban már említettem, e jogalap ugyanis arra irányult, hogy a német adójog bizonyos elveire és rendelkezéseire tekintettel vitassa a nemzeti jognak a Bizottság által a „normál” adórendszert alkotó referenciakeret meghatározása keretében adott értelmezésének helyességét. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az alkalmazandó nemzeti jog Bizottság által e keretek között végzett értelmezésének felülvizsgálata *ténybeli megállapításnak* minősül, ezért azt a Bíróság fellebbezés keretében csak annak érdekében vizsgálhatja, hogy ellenőrizze, e nemzeti jogot elferdítették-e.[12] Márpedig megjegyzem, hogy a fellebbezők a jelen fellebbezés keretében nem hoztak fel egyetlen olyan érvet sem, amely ezen elferdítés megállapítására irányulna.

Végkövetkeztetés

78. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszéke 2021. október 22-i Fachverband Spielhallen és LM kontra Bizottság végzését (T-510/20), és utalja vissza az ügyet a Törvényszék elé, hogy az határozzon a Fachverband Spielhallen e.V. és LM által előtte felhozott egyetlen jogalapról.

[12] Fiat Chrysler Finance Europe ítélet (82. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).