



Határozatok Tára

A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kibővített kilencedik tanács)

2018. november 15.*

„Állami támogatások – Társasági adóra vonatkozó olyan rendelkezések, amelyek a spanyolországi adózási illetőségű vállalkozásoknak lehetővé teszik a külföldi adózási illetőségű vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját – A támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító és a visszatéríttetését elrendelő határozat – Az állami támogatás fogalma – Szelektivitás – Referencia-rendszer – Eltérés – Eltérő bánásmód – Az eltérő bánásmód igazolása – Az intézkedés révén kedvezményezett vállalkozások – Jogos bizalom”

A T-399/11. RENV. sz. ügyben,

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

a **Santusa Holding, SL** (székhelye: Boadilla del Monte [Spanyolország], képviselik: J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero és A. Lamadrid de Pablo ügyvédek)

felpereseknek,

támogatják:

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselet: T. Henze, meghatalmazotti minőségben)

Írország (képviselet kezdetben: G. Hodge és E. Creedon, később: G. Hodge és M. Browne, meghatalmazotti minőségben)

és

a **Spanyol Királyság** (képviselet: M. Sampol Pucurull, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó felek,

az **Európai Bizottság** (képviselet: R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes és P. Němečková, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 2011. január 12-i 2011/282/EU bizottsági határozat (HL 2011. L 135., 1. o.) 1. cikke (1) bekezdésének és 4. cikkének megsemmisítése iránt az EUMSZ 263. cikk alapján benyújtott kérelme tárgyában,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített kilencedik tanács),

tagjai: S. Gervasoni elnök (előadó), L. Madise, R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk és C. Mac Eochaidh bírák,

hivatalvezető: X. Lopez Bancalari tanácsos,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2018. január 31-i tárgyalásra,

meghozta a következő

Ítéletet

I. A jogvita előzményei

- 1 Az Európai Közösségek Bizottsága azt követően, hogy az Európai Parlament egyes tagjai 2005-ben és 2006-ban több írásbeli kérdést intéztek hozzá, valamint egy magán gazdasági szereplő által 2007-ben hozzá benyújtott panasz nyomán 2007. október 10-én az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében előírt hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról határozott a Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló spanyol törvény) szövegébe a 2001. december 27-i Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (az adójogi, közigazgatási és szociális intézkedések elfogadásáról szóló 24/2001. sz. törvény, a BOE 2001. december 31-i 313. száma, 50493. o.) által bevezetett 12. cikk (5) bekezdésében szereplő rendelkezéssel szemben, amely rendelkezést átvette 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 foglalásának elfogadásáról szóló 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelet; a BOE 2004. március 11-i 61. száma, 10951. o.; a továbbiakban: vitatott intézkedés vagy vitatott szabályozás).
- 2 A vitatott intézkedés előírja, hogy abban az esetben, ha valamely Spanyolországban adóköteles vállalkozás „külföldi társaságban” szerez részesedést, amennyiben e részesedésszerzés legalább 5%-os, és az adott részesedést legalább egy évig megszakítás nélkül birtokolják, az ebből eredő üzleti és cégérték (lásd: a lenti 65. és 67. pont) amortizációként levonható a vállalkozás által fizetendő társasági adó adóalapjából. A vitatott intézkedés pontosan megjelöli, hogy ahhoz, hogy valamely társaság „külföldi társaságnak” minősüljön, a Spanyolországban alkalmazandó adóval azonos adónak kell terhelnie, és bevételeinek főként külföldön kifejtett tevékenységéből kell származnia.
- 3 2007. december 5-i levelében a Bizottság megkapta a Spanyol Királyság észrevételeit a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatáról (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat). 2008. január 18. és június 16. között a Bizottság 32 érdekelt harmadik féltől is kapott észrevételeket. A Spanyol Királyság a 2008. június 30-án és 2009. április 22-én kelt levelekben reagált a harmadik felek észrevételeire.
- 4 2008. február 18-án, 2009. május 12-én és június 8-án technikai találkozókra került sor a Bizottság és a spanyol hatóságok között. További technikai megbeszélésekre került sor a 32 érdekelt harmadik fél közül egyesekkel.
- 5 2008. július 14-i levelében és 2009. június 16-i elektronikus levelében a Spanyol Királyság kiegészítő információkat nyújtott be a Bizottsághoz.

- 6 A Bizottság az eljárást az Európai Unión belüli részesedésszerzéseket illetően a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, C-45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 2009. október 28-i 2011/5/EK határozatával (HL 2011. L 7., 48. o., a továbbiakban: 2009. október 28-i határozat) zárta le.
- 7 A Bizottság a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a vitatott szabályozást – amelynek lényege olyan adókedvezmény, amely lehetővé teszi a spanyol társaságok számára, hogy levonják a külföldi vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját –, amennyiben e szabályozás az Unión belül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó.
- 8 A Bizottság ugyanakkor az Unión kívüli részesedésszerzések vonatkozásában továbbra is folyamatban tartotta az eljárást, mivel a spanyol hatóságok kötelezettséget vállaltak arra, hogy újabb adatokkal szolgálnak az Unión kívüli, határokon átnyúló egyesülések előtti akadályokra vonatkozóan.
- 9 2009. november 12-én, 16-án és 20-án, valamint 2010. január 3-án a Spanyol Királyság a spanyol társaságok által az Unión kívül végrehajtott közvetlen befektetésekre vonatkozó információkat közölt a Bizottsággal. A Bizottság számos külső féltől is kapott észrevételeket.
- 10 2009. november 27-én, 2010. június 16-án és június 29-én technikai megbeszélésekre került sor a Bizottság és a spanyol hatóságok között.
- 11 2011. január 12-én a Bizottság elfogadta a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) adózási amortizációról szóló 2011/282/EU határozatot (HL 2011. L 135., 1. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat). E határozatnak az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* 2011. május 21-én közzétett változatát 2011. március 3-án helyesbítették. A 2011. november 26-i Hivatalos Lapban jelent meg a határozat második helyesbítése.
- 12 A megtámadott határozat a vitatott szabályozást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánítja annyiban, amennyiben az az Unión kívül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó (a megtámadott határozat 1. cikkének (1) bekezdése). E határozat 4. cikke többek között úgy rendelkezik, hogy a Spanyol Királyság visszatéríteti a nyújtott támogatásokat.

II. Az eljárás és a felek kérelmei

- 13 A Törvényszék Hivatalához 2011. július 29-én benyújtott keresetlevelükkel a felperesek, a Banco Santander, SA és a Santusa Holding, SL, keresetet indítottak a megtámadott határozat megsemmisítése iránt.
- 14 A 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélettel (T-399/11, EU:T:2014:938) a Törvényszék helyt adott e kereseti kérelmeknek arra hivatkozva, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében meghatározott szelektivitási feltételt.
- 15 Továbbá a Törvényszék szintén megsemmisítette a 2009. október 28-i határozatot az Autogrill España kontra Bizottság ítéletével (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 16 2015. január 19-én benyújtott kérelmében a Bizottság fellebbezést nyújtott be a 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet (T-399/11, EU:T:2014:938) ellen. E fellebbezést, amelyet a C-21/15. P. hivatkozási számon vettek nyilvántartásba, a C-20/15. P. szám alatt nyilvántartásba vett fellebbezéshez csatolták, amelyet a Bizottság a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítélet (T-219/10, EU:T:2014:939) ellen nyújtott be.

- 17 A Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság által támogatott felperesek a fellebbezés elutasítását kérték.
- 18 A 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai ítélettel (C-20/15 P és C-21/15 P, a továbbiakban: World Duty Free ítélet, EU:C:2016:981) a Bíróság hatályon kívül helyezte a 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletet (T-399/11, EU:T:2014:938), az ügyet visszautalta a Törvényszék elé és a költségekről csak részben határozott. A Bíróság ugyancsak hatályon kívül helyezte a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletet (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 19 A Törvényszék eljárási szabályzata 217. cikke (1) bekezdésének megfelelően a felek 2017. március 2-án, a Spanyol Királyság pedig 2017. március 3-án nyújtott be írásbeli észrevételeket.
- 20 Az eljárási szabályzat 217. cikke (3) bekezdésének megfelelően a felek és a Spanyol Királyság 2017. április 24-én írásbeli észrevételeket tartalmazó kiegészítő beadványt nyújtottak be.
- 21 Az előadó bíró jelentése alapján a Törvényszék úgy határozott, hogy megnyitja az eljárás szóbeli szakaszát.
- 22 A Törvényszék kibővített kilencedik tanácsának elnöke a 2017. december 8-i határozatával a felek meghallgatását követően a jelen ügyet és a T-219/10. RENV. sz. World Duty Free Group kontra Bizottság ügyet az eljárási szabályzat 68. cikke alapján az eljárás szóbeli szakaszának lefolytatása céljából egyesítette.
- 23 A Törvényszék a 2018. január 31-én tartott tárgyaláson meghallgatta a felek szóbeli előadásait.
- 24 A felperesek azt kérik, hogy a Törvényszék:
- semmisítse meg a megtámadott határozat 1. cikkének (1) bekezdését annyiban, amennyiben megállapítja, hogy a vitatott szabályozás állami támogatásnak minősülő elemeket tartalmaz;
 - másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozat 1. cikkének (1) bekezdését, amennyiben az megállapítja, hogy a vitatott szabályozás állami támogatásnak minősülő elemeket tartalmaz, amikor olyan részesedésszerzésekre alkalmazzák, amelyek irányításszerzést feltételeznek;
 - másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozat 4. cikkét annyiban, amennyiben a támogatások visszatéríttetését a megtámadott határozatnak az *Európai Unió Hivatalos Lapban* való közzététele előtt megkötött ügyletekre rendeli el;
 - másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozat 1. cikkének (1) bekezdését és harmadlagosan a 4. cikkét annyiban, amennyiben e rendelkezések az Egyesült Államokban, Mexikóban és Brazíliában megkötött ügyletekre vonatkoznak;
 - a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.
- 25 A felperesek azt is kérik, hogy a Törvényszék hozzon pervezető intézkedéseket annak érdekében, hogy a Bizottság közzöljön bizonyos dokumentumokat.
- 26 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- utasítsa el a keresetet;
 - a felpereseket kötelezze a költségek viselésére.

- 27 A Spanyol Királyság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- adjon helyt a megsemmisítés iránti keresetnek;
 - a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

III. A jogkérdésről

- 28 A felperesek három jogalapra hivatkoznak keresetük alátámasztása érdekében: az első a vitatott intézkedés szelektivitásának hiányán, a második a vitatott intézkedés kedvezményezettjének azonosításában rejlő hibán, a harmadik pedig a bizalomvédelem elvének megsértésén alapul.

A. Az első, a vitatott intézkedés szelektív jellegének hiányán alapuló jogalapról

1. A felek érvei

- 29 Az első jogalap keretében a felperesek három kifogást terjesztenek elő, amelyek közül az első a vitatott intézkedés *prima facie* szelektív jellegének hiányán, a második a referencia-rendszer (vagy viszonyítási alap vagy még általános vagy rendes szabályozás) azonosítása során elkövetett hibán, a harmadik pedig azon alapul, hogy a vitatott intézkedés igazolt az intézkedést magában foglaló rendszer jellege és általános felépítése alapján.
- 30 Az első kifogás keretében a felperesek lényegében azt állítják, hogy a vitatott szabályozás nem mutat szelektív jelleget az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében, mivel az általa biztosított előny elérhető bármely vállalkozás számára. Kifejtik, hogy a megtámadott határozatban megállapított szelektivitás egy körkörös és tautologikus érvelésen alapul, amely szerint csak azok a vállalkozások élvezhetik a vitatott intézkedés előnyeit, amelyek az intézkedés előnyeiben részesülnek.
- 31 A felperesek arra is hivatkoznak, hogy vannak olyan statisztikai adatok, amelyek képesek alátámasztani, hogy a vitatott intézkedés a különböző ágazatokhoz tartozó különböző méretű vállalkozások javára szolgálhat, továbbá hivatkoznak a Bizottság saját gyakorlatához viszonyított következetlenségére.
- 32 A második kifogás keretében a felperesek azt állítják, hogy a spanyol vállalkozások könnyen hozhatnak létre cégcsoportot belföldi illetőségű társaságokkal együtt, ami lehetővé teszi számukra az üzleti és cégérték amortizációjának alkalmazását, viszont a külföldi illetőségű, különösen a nem uniós államokban illetőséggel rendelkező társaságokat érintő ügyletek esetében nehézségekkel szembesülnek, amelyek gátolják őket abban, hogy cégcsoportot hozzanak létre és ezt az amortizációt alkalmazzák. Az érintett ügyletek típusától függően a vállalkozások tehát eltérő ténybeli és jogi helyzetben vannak. Ezért nem lehet úgy tekinteni, hogy a vitatott intézkedés, amely csak a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó, az általános vagy rendes adószabályozáshoz képest eltérést vezet be, azaz hogy a szabályozás által elérendő cél tekintetében összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő ügyletek között tesz különbséget.
- 33 Ezzel összefüggésben a felperesek a Bíróság számos ítéletére hivatkoznak. Azt is előadják, hogy a Bizottság nem adott elegendő magyarázatot arra, miért ne lehetne egy kifejezetten a külföldi társaságokban való részesedésszerzésekre vonatkozó külön referencia-rendszert elfogadni.
- 34 A felperesek szerint, noha a Bizottság a 2009. október 28-i határozatban elfogadta, hogy eltérő a helyzet a belföldi és a külföldi társaságokban történő részesedésszerzés esetén, ezt a megtámadott határozatban már nem ismerte el. A felperesek rámutatnak a Bizottság következetlenségére, és így lényegében a bizalomvédelem elvének megsértésére hivatkoznak. A felperesek ezzel kapcsolatban kérik a Bizottság és a Spanyol Királyság közötti levélváltás bemutatását.

- 35 A felperesek azt állítják, hogy bizonyított a külföldi társaságokkal közös üzleti kombinációk előtt álló jogi akadályok fennállása. Ezzel kapcsolatban kifogásolják a Bizottság által az Egyesült Államokban, Braziliában, Mexikóban és Japánban létrejött egyesülésekre vonatkozóan tett megállapításokat. Állításuk szerint a Bizottság nem indokolta kellően az ezzel kapcsolatos következtetését.
- 36 A felperesek felróják a Bizottságnak, hogy kizárólag a kifejezett jogi akadályokat vette figyelembe.
- 37 Azt is felróják a Bizottságnak, hogy csak bizonyos országok helyzetét vizsgálta meg, holott a Spanyol Királyság kifejezetten kérte a Bizottságtól, hogy vizsgálja meg a hivatalos vizsgálati eljárásban elkészített tanulmányokban hivatkozott valamennyi ország helyzetét.
- 38 A harmadik kifogás keretében a felperesek másodlagosan azt állítják, hogy a vitatott intézkedéssel bevezetett eltérést a spanyol adórendszer logikája igazolja. Ugyanis a vitatott intézkedés lehetővé teszi a belföldi és a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzési ügyletek közötti adósemlegesség biztosítását.
- 39 E tekintetben a felperesek a Bizottság határozathozatali gyakorlatára hivatkoznak.
- 40 A felperesek kifogásolják a Bizottság azon érvelését is, miszerint a vitatott intézkedés jellegében aránytalan és nem elég pontos. A felperesek szerint helyénvaló, hogy a vitatott intézkedés az 5%-os részesedési küszöb elérésétől alkalmazandó. Mindenesetre a Bizottságnak meg kellett volna állapítania, hogy a vitatott intézkedés nem volt szelektív a többségi részesedésszerzések vonatkozásában. E tekintetben több ítéletre, valamint a Bizottság versenypolitikáért felelős tagjának egyik, a vitatott szabályozás fenntartásának lehetőségére vonatkozó véleményét tartalmazó levelére hivatkoznak.
- 41 A Spanyol Királyság rámutat, hogy a vitatott intézkedés célja az, hogy biztosítsa az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását. Ezen elv szerint ugyanazon befektetés adóhatásainak azonosnak kell lenniük.
- 42 A Spanyol Királyság úgy véli, hogy a vitatott intézkedés nem kapcsolódik a „versenyképesség elvéhez”.
- 43 Hangsúlyozza azt is, hogy a vitatott intézkedés által biztosított előny minden vállalkozás számára elérhető, függetlenül annak üzleti tevékenységétől.
- 44 Hozzáfűzi, hogy a vitatott intézkedés csupán a befektetés megtérülését biztosítja annak lehetővé tétele révén, hogy e befektetés költségét levonják az adó alapjának megállapításakor.
- 45 A Spanyol Királyság előadja, hogy a Bizottság nem vette figyelembe a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtt fennálló jogi és gyakorlati akadályokat, noha ő jelezte e nehézségeket a Bizottságnak a hivatalos vizsgálati eljárás folyamán. Hozzáteszi, hogy a szóban forgó akadályok léteztek abban az időpontban, amikor a vitatott intézkedés hatályba lépett, és azok annak ellenére sem hárultak el, hogy ezt követően ezen a területen egy uniós szabályozás elfogadására került sor.
- 46 A Spanyol Királyság előadja, hogy a Bizottság nem végezte el a vállalkozások határokon átnyúló üzleti kombinációi előtti akadályokra vonatkozó ténybeli és jogi helyzet alapos vizsgálatát. Kifejti, hogy a Bizottságnak átfogó dokumentációja volt, amelyet ő bocsátott a rendelkezésére. Az akadályok létezését a Bizottság versenypolitikáért felelős tagja is elismerte a spanyol hatóságokkal folytatott levélváltás keretében. Ezek az akadályok nem csupán kifejezett jogi akadályokra korlátozódnak.
- 47 A Spanyol Királyság azt állítja, hogy bizonyított tény, hogy a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtt jogi akadályok vannak, de gazdasági és gyakorlati akadályok is léteznek. Különösen a Bizottságnak az Egyesült Államokra, Mexikóra és Brazíliára vonatkozó érvelését kifogásolja.

- 48 A Bizottság ellenben úgy érvel, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellege vonatkozásában a megtámadott határozatban végzett elemzés összhangban van az ítélkezési gyakorlattal, mivel ez az elemzés a releváns viszonyítási alap meghatározásából indul ki, majd a vitatott intézkedés által létrehozott kivétel fennállásának megállapításával folytatódik. A Bizottság úgy ítéli meg a World Duty Free ítélettel kapcsolatban előterjesztett észrevételeiben, hogy ez az ítélet megerősítette az elemzését.
- 49 A Bizottság szerint, még ha a figyelembe vett referencia-rendszer kizárólag a külföldi társaságokban való részesedésszerzésekre korlátozódott is, az ezzel semmilyen lényeges hasonlóságot nem mutató helyzetek is részesülhetnek a vitatott intézkedés által nyújtott kedvezményből, mivel ez a referencia-rendszer a kisebbségi részesedésszerzésekre is alkalmazható.
- 50 A Bizottság hozzáteszi, hogy a vitatott intézkedést alkalmazni kell azon kisebbségi részesedésekre, amelyek nem állnak kapcsolatban az üzleti kombinációkkal.
- 51 Egyébiránt, a vitatott intézkedés nem kapcsolódik a vállalkozások, különösen a külföldi társaságokban való kisebbségi részesedést szerző vállalkozások egyesítésének lehetőségéhez.
- 52 Ráadásul, a Bizottság szerint ahhoz, hogy a megtámadott határozat jogszerűségét meg lehessen erősíteni, elegendő, ha bizonyos országokban nem állapítható meg a határokon átnyúló üzleti kombináció akadályainak fennállása.
- 53 A Bizottság emellett rámutat, hogy a felperesek nem hivatkozhatnak megalapozottan a bizalomvédelem elvének megsértésére.
- 54 A Bizottság megjegyzi, hogy a vitatott intézkedés nem igazolható a spanyol adórendszer logikájával. Többek között arra hivatkozik, hogy az üzleti és cégérték amortizációjához a belföldi ügyletek esetében szükségképpen létre kell jönnie a vállalkozások üzleti kombinációjának, miközben a határokon átnyúló ügyletek esetén a vitatott intézkedés a külföldi illetőségű vállalkozásban szerzett csupán 5%-os részesedéstől már alkalmazást nyer.
- 55 A Bizottság arra is emlékeztet, hogy a rendes szabályozás szerint az üzleti és cégérték amortizációja a csupán 5 %-os részesedésszerzésekre kizárólag akkor lehetséges, ha ezeket a részesedésszerzéseket a vállalkozások üzleti kombinációjának létrejötte követi. Ez azt jelenti, hogy az a vállalkozás, amely legalább 5 %-os részesedést szerez valamely belföldi illetőségű társaságban, amellyel azonban nem egyesülhet, például azért, mert nem rendelkezik elegendő részesedéssel, nem alkalmazhatja az üzleti és cégérték amortizációját. Ellenben az olyan vállalkozás, amely azonos módon részesedést szerez egy külföldi illetőségű társaságban, amellyel nem egyesülhet, mert nem rendelkezik elegendő részesedéssel, részesülhet a vitatott intézkedés kedvezményében, és így alkalmazhatja az üzleti és cégérték amortizációját.
- 56 A Bizottság kifejti, hogy ellentétben azzal, ami – állítása szerint – a keresetlevélben szerepel, a spanyol hatóságok nem kérték tőle, hogy állapítsa meg a támogatás hiányát azon esetekben, amelyekben a vitatott intézkedést a többségi részesedésekre alkalmazták.

2. A Törvényszék álláspontja

- 57 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett „állami támogatásnak” minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Először is állami, vagy állami forrásból történő beavatkozásnak kell történnie. Másodsor, ennek a beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a

kedvezményezettje számára szelektív előnyt kell biztosítani. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (lásd: World Duty Free ítélet, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 58 Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalma alá tartozó előny szelektivitására vonatkozó feltételt illetően a Bíróság hasonlóképpen állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy e feltétel értékelése során azt kell meghatározni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek (lásd: World Duty Free ítélet, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 59 Egyébiránt, 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: World Duty Free ítélet, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 60 Különösen az adókedvezményt biztosító nemzeti intézkedéseket illetően emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen jellegű intézkedés, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de a kedvezményezetteket a többi adóalanynál kedvezőbb helyzetbe hozza, a kedvezményezettek számára szelektív előnyt biztosíthat, és ennél fogva az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősül. A valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésből eredő előny azonban nem minősül az említett rendelkezés értelmében vett állami támogatásnak (lásd: World Duty Free ítélet, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 61 Ebben az összefüggésben ahhoz, hogy valamely nemzeti adórendelkezést „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak először is azonosítania kell az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszerrel való eltérés, másodszer pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett közös rendszertől, amennyiben különbséget tesz az említett közös rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (lásd: World Duty Free ítélet, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 62 Az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a szóban forgó jogrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben az érintett tagállam bizonyítja, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (lásd: World Duty Free ítélet, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 63 Ezért egy három szakaszból álló módszer alapján – amint az a fenti 61. és 62. pontban bemutatásra került – megállapítható, hogy valamely nemzeti adóintézkedés szelektív jellegű mutat.
- 64 Kiindulásképpen ugyancsak sorra kell venni a megtámadott határozat indokait, amelyek alapján a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegű.
- 65 Mindenekelőtt tisztázni kell, hogy az üzleti és cégérték a megtámadott határozatban úgy van meghatározva, mint amely az érintett vállalkozás kereskedelmi neve jó hírének, az ügyfelekkel való jó kapcsolatainak, az alkalmazottai képesítésének és más hasonló tényezőknek az értékét képviseli, amelyek alapján a láthatónál nagyobb nyereség várható (a megtámadott határozat

- (27) preambulumbekzdése). Az üzleti és cégérték a kombinált vállalkozás által felvásárolt vagy az általa irányított vállalkozást alkotó eszközök beszerzési költségei és piaci értéke közötti számviteli különbségként jelentkezik (a megtámadott határozat (123) preambulumbekzdése). Ha a társaság megszerzésére a részvényei felvásárlása révén kerül sor, az üzleti és cégérték az az összeg, amellyel egy adott gazdasági szervezetben való részesedésszerzés költsége meghaladja a társaság tárgyi eszközeinek piaci értékét, amelyet azt követően, hogy a felvásárló társaság átveszi a felvásárolt társaság feletti irányítást, elkülönített immateriális eszközként kell feltüntetni (a megtámadott határozat (27) preambulumbekzdése).
- 66 A megtámadott határozat (28) preambulumbekzdésében kifejtésre került, hogy a spanyol adóztatási alapelvek értelmében az üzleti és cégérték – a vitatott intézkedés kivételével – a független társaságok tárgyi eszközeinek megszerzése vagy átadása révén megvalósuló – a fogalom széles értelmében vett – vállalkozási „üzleti kombináció” esetén, egysülést vagy szétválást követően amortizálható.
- 67 A megtámadott határozat az üzleti és cégértéket úgy definiálja, mint a felvásárló társaság és a felvásárolt társaság üzleti kombinációja után a számviteli nyilvántartásban kimutatott üzleti és cégérték. Így a Bizottság szerint az üzleti és cégértéknek a vitatott intézkedésben foglalt koncepciójával egy olyan fogalom kerül a részesedésszerzés területére, amely általában a társaságok üzleti kombinációjának tranzakciói során használatos (a megtámadott határozat (29) preambulumbekzdése).
- 68 A megtámadott határozatban a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a spanyol társasági adó általános rendszere, konkrétan az említett adózási rendszernek az üzleti és cégérték adózására vonatkozó szabályai képezik a releváns viszonyítási alapot vagy referencia-rendszert (a megtámadott határozat (118) preambulumbekzdése). Hozzátette, hogy ezáltal a 2009. október 28-i határozatban elfogadott referencia-rendszert hagyta jóvá. Márpedig e határozat (89) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy „a vitatott intézkedést a társaságiadó-rendszer azon általános rendelkezéseinek figyelembevételével kell értékelni, amelyeket azon esetekre kell alkalmazni, amelyeknél az üzleti és cégérték megjelenése adókedvezmény igénybevételéhez vezethet [...] azért, mivel úgy véli, hogy az üzleti és cégérték amortizációjára jogosító helyzetek nem terjednek ki az összes olyan adózói kategóriára, amelyek jogilag és tényszerűen hasonló helyzetben vannak”. A Bizottság tehát úgy ítélte meg, hogy a viszonyítási alap nem korlátozódhat az üzleti és cégértéknek a vitatott intézkedés által bevezetett adójogi kezelésére, mivel ez az intézkedés csak a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzésre nézve jár előnnyel, és ezért a társasági adó általános rendszerének az üzleti és cégérték adózási amortizációjára vonatkozó rendelkezései (a továbbiakban: az üzleti és cégérték adójogi kezelése) képezik a viszonyítási alapot.
- 69 A Bizottság arra is rámutatott, hogy mivel megengedi, hogy az üzleti és cégérték – ami könyvelt üzleti és cégérték lenne, ha a társaságok összeolvadtak volna – elkülönülve jelenjen meg még akkor is, ha üzleti kombináció nem jött létre, a vitatott intézkedés a referencia-rendszer alóli kivételt képez (a megtámadott határozat (124) preambulumbekzdése), mivel az számviteli szempontból csak ilyen üzleti kombináció esetén írja elő az üzleti és cégérték amortizációját (a megtámadott határozat (28), (29) és (123) preambulumbekzdése).
- 70 A Bizottság hozzátette, hogy a vitatott intézkedés nem tekinthető teljes egészében új általános szabálynak, mivel az egyszerű részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját kizárólag a határokon átnyúló részesedésszerzések esetében engedte meg, a belföldi részesedésszerzések esetében viszont nem. Így a vitatott intézkedés a Bizottság szerint eltérő bánásmódot vezet be a belföldi és a határokon átnyúló ügyletek között (a megtámadott határozat (124) preambulumbekzdése).
- 71 A Bizottság a megtámadott határozat (136) preambulumbekzdésében erre utalva kifejtette, hogy az adórendszer logikája szerint a vitatott intézkedés nem volt szükséges. Hozzáfűzte továbbá, hogy az intézkedés aránytalan is. Meg kell jegyezni, hogy a Bizottság már a megtámadott határozat (106) preambulumbekzdésében rámutatott arra, hogy a vitatott intézkedés jellege túl bizonytalan és pontatlan, egyben hátrányosan megkülönböztető.

- 72 A Bizottság kifejtette, hogy a vitatott intézkedés azt eredményezi, hogy eltérő módon adóztatnak hasonló helyzetben lévő társaságokat, pusztán amiatt, hogy néhányan közülük külföldi befektetési lehetőségekben vesznek részt (a megtámadott határozat (136) preambulumbekzdése), továbbá – a kisebbségi részesedésszerzésekre is alkalmazva – azt eredményezi, hogy eltérő helyzeteket azonos módon kezelnek (a megtámadott határozat (139) preambulumbekzdése).
- 73 A Bizottság azt a következtetést vonta le, hogy a vizsgált adózási rendelkezés szelektív előnyt biztosító jellegét nem indokolja az adózási rendszer természete (a megtámadott határozat (140) preambulumbekzdése).
- 74 Hozzá kell tenni, hogy a Bizottság azt is vizsgálta, hogy a nem uniós országokra vonatkozóan fennállnak-e a határokon átnyúló üzleti kombinációk kifejezett jogi akadályai (a megtámadott határozat (113)–(120) preambulumbekzdése).
- 75 A Bizottság pontosította, hogy e harmadik országok jogszabályait egyszerűen abból a célból vizsgálta, hogy ellenőrizze a spanyol hatóságok állításait a határokon átnyúló kombinációk akadályainak fennállásáról. Rámutatott, hogy ez a vizsgálat semmiképpen sem jelenti annak a ténynek az elismerését, hogy az ilyen akadályok igazolhatnának egy, az általa elfogadottól eltérő referencia-rendszert (a megtámadott határozat (113) preambulumbekzdése).
- 76 E vizsgálat alapján a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy „semmi nem indokolja, hogy eltérjen a [2009. október 28-i határozat] referencia-rendszerétől” (a megtámadott határozat (118) preambulumbekzdése).
- 77 Meg kell vizsgálni, hogy a Bizottság – tekintettel a felperesek által felhozott három kifogásra – jogosan jutott-e arra a következtetésre a hivatkozott ítélezési gyakorlat és a fent kifejtett indokok alapján, hogy a vitatott intézkedés szelektív.

a) A prima facie szelektív jelleg hiányáról

- 78 A 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (T-399/11, EU:T:2014:938) a Törvényszék lényegében úgy ítélte meg, hogy nem lehet megállapítani, hogy az adóelőnyt biztosító intézkedés torzítja a versenyt azáltal, hogy előnyben részesít egyes vállalkozásokat vagy egyes termékeket, ha ez az előny elérhető minden olyan vállalkozás számára, amely a társasági adónak alanya abban a tagállamban, amely a szóban forgó intézkedést meghozta. A Törvényszék kimondta, hogy az általános nemzeti adóintézkedés által biztosított előny akkor érhető el minden vállalkozás számára, ha nem lehet azonosítani a vállalkozások azon kategóriáját, amely ki lenne zárva az intézkedés kedvezményéből, illetve ezzel párhuzamosan a vállalkozások azon kategóriáját, amelyre az intézkedés kedvezménye korlátozódna (38–49., 56. és 83–85. pont).
- 79 Márpedig a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a vitatott intézkedés által biztosított előny elérhető volt minden olyan vállalkozás számára, amely Spanyolországban a társasági adó alanya, és amely úgy dönt, hogy külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerez. A Törvényszék ugyanis kimondta, hogy minden vállalkozás szabadon választhatott, anélkül hogy például a tevékenységi ágazat vagy a vállalkozás mérete e tekintetben akadályt jelentett volna, és hogy ugyanazon vállalkozás egymás után vagy egyidejűleg részesedéseket szerezhetett belföldi és külföldi illetőségű társaságokban (2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet, T-399/11, EU:T:2014:938, 57–65. pont).

- 80 A vitatott intézkedés elérhetőségére vonatkozó e megállapítás alapján, a fenti 78. pontban kifejtett érvelésre hivatkozva a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság annak megállapítása során, hogy a vitatott intézkedés szelektív volt, nem szorítkozhatott annak megállapítására, hogy az kivételt képezett a referencia-rendszer alól, hogy csak az általa szabályozott ügyleteket végző vállalkozások javára szólt, és hogy a „tőkeexportot kíván[t]a elősegíteni”.
- 81 A World Duty Free ítéletben a Bíróság érvénytelenítette a fenti 78. pontban szereplő fejtegetéseket, és úgy ítélte meg, hogy az az egyedi kritériumok alapján megkülönböztethető vállalkozások sajátos kategóriája vonatkozásában olyan további követelményt vezetett be, amely nem vezethető le az ítélkezési gyakorlatból (lásd: 69–71. és 78. pont).
- 82 A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy az adótámogatások alkalmazásának vagy megszerzésének valamely feltétele megalapozhatja e támogatás szelektív jellegét, ha e feltétel ahhoz vezet, hogy különbséget tesznek azon vállalkozások között, amelyek a referenciakeretként szolgáló általános rendszer által követett célkitűzés tekintetében összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amennyiben ezért az hátrányos megkülönböztetést jelent azon vállalkozásokkal szemben, amelyeket abból kizártak (World Duty Free ítélet, 86. pont). A Bíróság azt is megállapította, hogy azon tény alapján, hogy a belföldi illetőségű társaságokat, amikor spanyolországi adóilletőségű társaságokban szereznek részesedést, nem illeti meg a vitatott intézkedés által előírt előny, megállapítható ezen intézkedés szelektív jellege (World Duty Free ítélet, 87. pont).
- 83 Következésképpen a szelektivitás megállapítása nem feltétlenül abból ered, hogy bizonyos vállalkozások számára lehetetlen a vitatott intézkedés által előírt előny megszerzése azon jogi, gazdasági vagy gyakorlati gátak miatt, amelyek megakadályozzák őket azon ügylet megvalósításában, amely ezen előny megszerzésének feltétele, hanem az pusztán annak megállapításából fakadhat, hogy van olyan ügylet, amely ugyan összehasonlítható azzal, amely előfeltétele a szóban forgó előny megszerzésének, arra mégsem jogosít. Ebből következik, hogy valamely adóintézkedés szelektív lehet még akkor is, ha minden vállalkozás szabadon dönthet azon ügylet megvalósítása mellett, amely az ezen intézkedés által előírt előny megszerzésének előfeltétele.
- 84 Így a hangsúly a szelektivitás azon fogalmára esik, amely az egyes ügyletek elvégzése mellett döntő vállalkozások és az ilyen ügyletek mellőzése mellett döntő vállalkozások közötti különbségtételen alapul, nem pedig a vállalkozásoknak a sajátos jellemzőiken alapuló megkülönböztetésén alapul.
- 85 Ennélfogva a Törvényszék feladata, hogy ezt az érvelést a vitatott intézkedésre alkalmazza.
- 86 Márpedig csak az állapítható meg, hogy a vitatott intézkedés előnyben részesíti a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzés mellett döntő, Spanyolországban adóköteles vállalkozásokat azon Spanyolországban adóköteles vállalkozásokhoz képest, amelyek úgy döntöttek, hogy belföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést.
- 87 A Spanyolországban adóköteles vállalkozások ugyanis, ha belföldi illetőségű társaságban való részesedésszerzésre irányuló ügyletet végeznek, ezen ügylet címén nem részesülhetnek a vitatott intézkedés által előírt előnyben.
- 88 Ezért abban az esetben, ha valamely Spanyolországban adóköteles vállalkozás egy külföldi illetőségű társaság részesedéseinek megszerzése mellett döntött, akkor őt – az ezen ügylet által behatárolt keretben – bármely más vállalkozáshoz képest előnyben részesítették, beleértve saját magát is (lásd: a fenti 79. pont), ha belföldi illetőségű vállalkozásban való részesedésszerzés mellett döntött.
- 89 A fentiekből következik, hogy az olyan nemzeti adóintézkedés, mint a vitatott intézkedés, amely olyan előnyt biztosít, amelynek nyújtása valamely gazdasági ügylet megvalósításától függ, akkor is lehet szelektív, ha a szóban forgó ügylet sajátosságaira tekintettel, minden vállalkozás szabadon dönthet ezen ügylet megvalósítása mellett.

90 Így tehát a felperesek által hivatkozott első kifogást, amely lényegében azon alapul, hogy minden vállalkozás részesülhet a vitatott intézkedés által biztosított előnyben, el kell utasítani, anélkül hogy helyt kellene adni a felperesek által e tekintetben benyújtott pervezető intézkedések iránti kérelmeknek, mivel ezen intézkedések célja azon bizonyítás lehetővé tétele, hogy minden vállalkozás részesülhet a vitatott intézkedés által biztosított előnyből.

b) Az eltérés fennállásáról,

91 A második kifogás keretében a felperesek azt róják fel a Bizottságnak, hogy a jelen esetben a fenti 61. és 62. pontban említett módszer első két szakaszát alkalmazta, amelyek révén meg lehet határozni, hogy az általános vagy rendes adószabályozáshoz képest van-e eltérés, azaz különbséget tesznek-e olyan ügyletek között, amelyek az e szabályozás által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak. Lényegében az összehasonlítás elemeit vitatják, amelyeket a Bizottság e két szakaszban figyelembe vett.

92 Következésképpen a Törvényszék feladata megvizsgálni, hogy a Bizottság megfelelően hajtotta-e végre a fenti 61. és 62. pontban említett elemzési módszer első két szakaszát, mégpedig a nemzeti általános adószabályozás azonosítását (első szakasz) és az ezen adószabályozástól való eltérés megállapítását (második szakasz).

1) Az első szakaszról

93 Amint a fenti 68. pontban kifejtésre került, a Bizottság a szelektivitásra vonatkozó elemzés viszonyítási alapjaként az üzleti és cégérték általános adójogi kezelését tekintette, és ezt nem az üzleti és cégérték konkrét adójogi kezelésére szűkítette. Úgy ítélte meg ugyanis, hogy az olyan helyzetek, amelyekben az üzleti és cégérték amortizálható, nem fedik le az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő adózók minden kategóriáját. Ezért a megtámadott határozatban a szelektivitásra vonatkozó feltétel vizsgálatát nem korlátozta a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzésekre.

94 Ugyanakkor, a felperesek szerint, noha a spanyol vállalkozások nehézségek nélkül alakíthatnak ki üzleti kombinációt belföldi illetőségű társaságokkal, amely lehetővé teszi számukra az üzleti és cégérték amortizációját, a külföldi illetőségű és különösen a nem uniós országokban illetőséggel rendelkező társaságokat érintő ügyletek esetében olyan nehézségekkel szembesülnek, amelyek akadályozzák az üzleti kombináció kialakítását, egyúttal ezen amortizáció alkalmazását. A szóban forgó ügyletek típusától függően tehát a vállalkozások eltérő jogi és ténybeli helyzetben vannak, ami igazolja az eltérő bánásmódot. Ezért nem állapítható meg, hogy a vitatott intézkedés, amely csak a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzésre alkalmazandó, összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő ügyletek között tesz különbséget.

95 A felperesek érvelése alapján a Törvényszéknek vizsgálnia kell, hogy releváns-e a Bizottság által a jelen esetben választott viszonyítási alap, amelynek a felperesek szerint a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok miatt a vitatott intézkedésre kell korlátozódnia, amely kizárólag a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzésre vonatkozik.

96 A nemzeti általános adószabályozás azonosításáról, azaz azon módszer három szakasza közül az első szakaszról van szó, amelynek alkalmazását a Bíróság előírja annak vizsgálata céljából, hogy valamely nemzeti adóintézkedés szelektív jellegű-e, vagy sem (lásd: a fenti 61. és 62. pont).

97 Először is rá kell mutatni arra, hogy ezt az első szakaszt megemlíti az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény (HL 1998. C 384., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 277. o., a továbbiakban: 1998. évi közlemény) 16. pontja. E pont kimondja, hogy először az alkalmazandó általános rendszert kell meghatározni.

- 98 Ezenkívül az [EUMSZ 107. cikk] (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló közleményben (HL 2016. C 262., 1. o., a továbbiakban: 2016. évi közlemény) a Bizottság rámutat arra, hogy a referencia-rendszer az a referenciaérték, amelynek alapján az intézkedés szelektív jellege értékelhető (132. pont).
- 99 Másodszor hangsúlyozni kell, hogy bár a Bíróság ítélkezési gyakorlata olyan pontosításokkal szolgált, amelyek lehetővé teszik a viszonyítási alap földrajzi hatályának behatárolását az esetleg támogatásnak minősülő intézkedéssel fennálló kapcsolatok elemzését megelőzően (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 64–66. pont; lásd úgyszintén egy önálló jogalkotó hatáskörrel rendelkező közigazgatási szerv esetében az érintett tagállam jogalkotó hatásköréhez viszonyítva: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61. és 62. pont), e viszonyítási alap tárgyi hatályának meghatározása ellenben főszabály szerint ezen intézkedéssel összefüggésben történik.
- 100 Így a 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítéletben (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 50. pont) a termelő- és munkaszövetkezeteket megillető társaságiadó-mentességre vonatkozóan megállapította, hogy összességében ez az adó szolgál referenciakeretként, figyelembe véve azt a tényt, hogy a társasági jövedelemadó kiszámításához az ezen intézkedés kedvezményezettjeinek adóalapját ugyanúgy határozzák meg, mint más társaságok esetében, azaz az adózási év végén a vállalkozás tevékenységéből eredő nettó jövedelem összege alapján. Következésképpen a viszonyítási alapot úgy határozták meg, hogy figyelembe vették egyrészt az intézkedés célját, amely egyértelmű összefüggést mutatott a viszonyítási alap céljával, másrészt ezen intézkedés kedvezményezettjeinek helyzetét, amely összehasonlítható volt olyan más személyek helyzetével, akikre a viszonyítási alap vonatkozott.
- 101 A 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítéletben (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63–67. pont), noha a szóban forgó intézkedés előnyt biztosított bizonyos vállalkozások számára megengedve számukra, hogy a nitrogén-oxidok általuk elért kibocsátáscsökkentésének gazdasági értékét pénzre váltsák, a Bíróság elismerte, hogy viszonyítási alapként alapvetően ezen intézkedés említése nélkül azon normatív aktusokat kell figyelembe venni, amelyeknek mindazonáltal az intézkedéshez hasonló környezetvédelmi céljuk volt. A Bíróság azt is kimondta, hogy ez a referenciakeret „a környezetvédelemről és a légkör szennyezéséről szóló olyan törvények[ből tevődik össze], amelyek nem foglalják magukban a szóban forgó intézkedést”.
- 102 A Bíróság e két ügyben úgy ítélte meg, hogy létezett egy olyan szabályozás, amelynek célja összefüggést mutatott a vitatott intézkedés céljával, amely – bár kevésbé kedvező volt, mint ez az intézkedés – vonatkozott az ezen intézkedés kedvezményezettjeinek helyzetével összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplők helyzetére. A 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C 80/08, EU:C:2011:550, 50. pont) alapjául szolgáló ügyben e gazdasági szereplők a társasági adó hatálya alá tartozó egyéb vállalkozások, amelyek adóalapját ugyanúgy határozták meg, mint a termelő- és munkaszövetkezetek adóalapját. A 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 64. pont) alapjául szolgáló ügyben olyan nitrogén-oxid-kibocsátó vállalkozásokról volt szó, amelyekre nem vonatkozott a szóban forgó intézkedés, de amelyekre nézve, ugyanúgy mint azokra a vállalkozásokra, amelyekre ezen intézkedést alkalmazni kellett, kötelezettségeket írtak elő a nitrogén-oxid-kibocsátás korlátozása vagy csökkentése területén.
- 103 Az ítélkezési gyakorlatból tehát az következik, hogy a szóban forgó intézkedés és a rendes szabályozás célja közötti kapcsolat fennállásán túlmenően az ezen intézkedés és az e szabályozás hatálya alá tartozó helyzetek összehasonlíthatósága is lehetővé teszi az említett szabályozás tárgyi hatályának meghatározását.
- 104 Egyebekben e helyzetek összehasonlíthatósága is lehetővé teszi az eltérés fennállásának megállapítását (lásd: a fenti 61. pont), ha a vitatott intézkedés hatálya alá tartozó helyzeteket eltérően kezelik a rendes szabályozás hatálya alá tartozó helyzetektől, noha az előbbiek az utóbbiakkal összehasonlíthatók.

- 105 A 61. és 62. pontban említett módszer első két szakaszára vonatkozó összértékelés tehát bizonyos esetekben egyidejűleg a rendes szabályozás és az eltérés fennállásának megállapítását is eredményezheti.
- 106 Meg kell azonban jegyezni, hogy a 2011. szeptember 8-i *Paint Graphos* és társai ítéletben (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 54–61. pont) a Bíróság a termelő- és munkaszövetkezetek sajátos jellemzőinek vizsgálatával folytatta az elemzését, és ezen elemzés végén – amely a fenti 61. és 62. pontban említett módszer második szakaszában végzett elemzéshez tartozott – arra a következtetésre jutott, hogy e társaságok főszabály szerint nem tekinthetők úgy, hogy a kereskedelmi társaságokkal összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak.
- 107 Harmadszor, szintén a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a helyzetek összehasonlíthatóságát, amely lehetővé teszi a fenti 61. és 62. pontban említett módszer első szakasza keretében a rendes szabályozás tárgyi hatályának megállapítását, az e szabályozás által követett célra figyelemmel kell meghatározni.
- 108 Így, a 2011. szeptember 8-i *Paint Graphos* és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 50. pont) alapjául szolgáló ügyben a gazdasági szereplők helyzetét a társasági adó céljára tekintettel vizsgálva vonta le a Bíróság azt a következtetést, hogy a termelő- és munkaszövetkezetek helyzete összehasonlítható más társaságok helyzetével. Ugyanis, jóllehet ezen adó célja a társaságok nyereségének adóztatása (54. pont), a termelő- és munkaszövetkezetek és más társaságok adóalapjának meghatározása, amely az adómegállapításhoz szükséges előzetes szakasz, azonos módon történik (50. pont).
- 109 A 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra *Hollandia* ítélet (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63., 64. és 67. pont) alapjául szolgáló ügyben a vitatott intézkedés kedvezményezettjeitől eltérő társaságokkal szemben, amelyek szintén bocsátottak ki nitrogén-oxidot, ennek folytán „a környezetvédelemről és a légkör szennyezéséről [szóló] törvények” (lásd a fenti 101. pontot) ugyanazon kötelezettségeket írták elő a nitrogén-oxid-kibocsátás korlátozása vagy csökkentése területén. Ezért e más társaságok a környezetvédelem célját tekintve, amelyet nemcsak a vitatott intézkedés, hanem az említett, rendes szabályozást alkotó törvények is követtek, összehasonlítható helyzetben voltak a vitatott intézkedés révén kedvezményezett társaságokkal.
- 110 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell megvizsgálni, hogy a jelen esetben, a Bizottság által azonosított rendes szabályozás célkitűzésére tekintettel, amelynek összefüggésben kell lennie a vitatott intézkedés céljával, azok a vállalkozások, amelyek belföldi illetőségű társaságokban részesedést, és azok, amelyek külföldi illetőségű társaságokban részesedést, olyan ténybeli és jogi helyzetben vannak-e, amely – ahogyan azt a felperesek állítják – nem hasonlítható össze, és e helyzetek olyannyira eltérnek-e egymástól, hogy a viszonyítási alapot a vitatott intézkedésre kellett volna korlátozni.
- 111 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a vitatott intézkedés megengedi a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték adózási célú amortizációját.
- 112 A spanyol adórendszerben az adóalapot a számviteli eredmény alapján számítják ki, majd adószabályok alkalmazásával kiigazításokat hajtanak végre (a megtámadott határozat (49) és (121) preambulumbekzdése).
- 113 Márpedig az egyik ilyen adószabály, amelynek célja összefüggést mutat a vitatott intézkedés céljával, az üzleti és cégérték amortizációjára vonatkozik.
- 114 E szabály szerint az üzleti és cégérték amortizációja a független társaságok tárgyi eszközeinek megszerzése vagy átadása révén megvalósuló – a fogalom széles értelmében vett – vállalkozási „üzleti kombináció” esetén, egyesülést vagy szétválást követően lehetséges (a megtámadott határozat (28) és (123) preambulumbekzdése).

- 115 Meg kell jegyezni, hogy nem lehet a társasági adóról szóló spanyol törvény 89. cikkének (3) bekezdéséből azt a következtetést levonni, hogy a vállalkozások – azon helyzetek kivételével, amelyekre a vitatott intézkedés vonatkozik – alkalmazhatnák az üzleti és cégérték amortizációját az egyszerű részesedésszerzésekre. Ugyanis, amint azt a Spanyol Királyság maga is említi írásbeli észrevételeiben, e rendelkezések értelmében, amennyiben egy vállalkozás részesedést szerez valamely társaságban, csak akkor van lehetősége arra, hogy az üzleti és cégértéket amortizálja, ha ezt követően a felvásárolt társasággal egyesül. Az egyesülés, amely a vállalkozások üzleti kombinációjának egyik formája – amelyet egyébként kizárólag e kifejezés szűk értelmében a Bizottság is figyelembe vett (a megtámadott határozat (32) preambulumbekkezdése), amely kifejezést a részesedésszerzések esetkörét szűkítve használta (a megtámadott határozat (29) és (36) preambulumbekkezdése) –, tehát elengedhetetlen feltétele az üzleti és cégérték amortizációjának.
- 116 A fentiekből következik, hogy kizárólag a vállalkozások üzleti kombinációja teszi lehetővé az üzleti és cégérték adózási célú amortizációját. Azt is meg kell jegyezni, hogy az üzleti és cégérték ily módon alkalmazott adójogi kezelése megkülönböztetés nélkül alkalmazandó a határokon átnyúló ügyletekre és a Spanyol Királyságon belüli belső ügyletekre.
- 117 Márpedig ez összefüggésben van azon számviteli logikával, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelése azon szempont köré szerveződik, hogy létezik-e, vagy sem, a vállalkozások üzleti kombinációja.
- 118 Ugyanis a vállalkozások üzleti kombinációja független társaságok tárgyi eszközeinek megszerzéséből vagy átadásából, valamint egyesülből vagy szétválásból ered (lásd: a fenti 114. pont). Ezen ügyletek eredményeként az üzleti és cégérték, amely a beszerzési költség és az így felvásárolt eszközök piaci értéke közötti különbségből származik, elkülönített immateriális eszközként jelenik meg az üzleti kombináció révén létrejött vállalkozás könyveiben (a megtámadott határozat (28) és (123) preambulumbekkezdése).
- 119 Így, tekintettel azon számviteli módszerekre és elvekre, amelyeket az üzleti és cégérték adójogi kezelése során be kell tartani, relevanciával bír a vállalkozások üzleti kombinációja meglétének megállapítása, amely ezen üzleti és cégérték számviteli kimutatását eredményezi, ami pedig ezt követően lehetővé teszi az amortizációt.
- 120 Nem vitatott, hogy a spanyol számviteli elvek szerint az egy társaságban való részesedésszerzés költsége és e társaság eszközeinek piaci értéke közötti különbség még a vállalkozások üzleti kombinációjának hiányában is elkülönített immateriális eszközként mutatható ki a felvásárló társaság könyveiben, ha ez utóbbi megszerzi a felvásárolt társaság feletti ellenőrzést. Arról van tehát szó, hogy számviteli konszolidáció keretében be kell mutatni az egységes irányítás alatt álló társaságcsoporthoz általános helyzetét (a megtámadott határozat (27) és (121) preambulumbekkezdése).
- 121 Ugyanakkor az a tény, hogy valamely vállalkozás részesedést szerzett valamely belföldi vagy külföldi illetőségű társaságban, nem kapcsolódik az üzleti és cégértéknek a vállalkozás könyveiben való kimutatásához, így az üzleti és cégérték adójogi kezelésének céljához.
- 122 E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy a határokon átnyúló üzleti kombináció előtt esetleg akadályok vannak. Ugyanis az üzleti és cégérték adójogi kezelésének célja az, hogy bizonyos koherenciát teremtsen az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése között, amely szerint akkor igazolt az üzleti és cégérték amortizációja, ha vállalkozások üzleti kombinációjából ered (lásd: a fenti 117. és 119. pont). Az üzleti és cégérték adójogi kezelése tehát nem a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok kiküszöbölésére vagy a különböző típusú részesedésszerzések egyenlő bánásmódjának biztosítására irányul.

- 123 Következésképpen azok a vállalkozások, amelyek külföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést, az üzleti és cégérték adójogi kezelése által követett cél szempontjából összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak azon vállalkozásokkal, amelyek belföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést.
- 124 Ezért a Bizottság a fenti 61. és 62. pontban említett módszer első szakasza keretében helyesen járt el, amikor a szelektivitási kritérium vizsgálatát nem csak a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzésre korlátozta, és így rendes szabályozásként az üzleti és cégérték adójogi kezelését fogadta el, nem pedig az üzleti és cégérték vitatott intézkedés által bevezetett adójogi kezelését (lásd: a fenti 68. pont).
- 125 Hozzá kell tenni, hogy a vitatott intézkedés, amely vállalkozások üzleti kombinációjának létrejötte nélkül teszi lehetővé a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzés esetén az üzleti és cégérték amortizációját, ezen ügyletekre olyan bánásmódot alkalmaz, amely különbözik attól, amely a belföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó, noha e két ügylettípus a rendes szabályozás által elérni kívánt cél tekintetében összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben van. Ezért tehát az elemzés e részében meg kell állapítani, hogy a Bizottság a fenti 61. és 62. pontban említett módszer második szakasza keretében helyesen állapította meg, hogy a vitatott intézkedés eltér a rendes szabályozástól (World Duty Free ítélet, 57. pont).
- 126 A fentiek összességéből következik, hogy a felperesek kifogását nemcsak abban a részében kell elutasítani, amely a fenti 61. és 62. pontban említett módszer első szakaszára vonatkozik, hanem abban a részében is, amely e módszer második szakaszára vonatkozik, ami megerősíti, hogy e két szakasz között összefüggés, sőt akár, mint a jelen esetben is, közös indokolás lehet (lásd: a fenti 105. pont).
- 127 Azonban azon adószabályozás létezése ellenére, amelynek céljára figyelemmel és a vitatott intézkedéssel összefüggésben azok az ügyletek, amelyek tekintetében nem jár előnnyel ez az intézkedés, összehasonlítható helyzetben vannak az intézkedéssel támogatott ügyletekkel, még azt kell megvizsgálni, hogy a vitatott intézkedés a sajátos jellemzői alapján, tehát bármely összehasonlítható elemzéstől függetlenül, önmagában véve lehet-e önálló viszonyítási alap, amint azt a felperesek állítják.
- 128 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy valamely intézkedés akkor minősülhet a saját viszonyítási alapjának, ha olyan egyértelműen körülhatárolt adószabályozást vezet be, amely sajátos célokat követ, és így különbözik az érintett tagállamban alkalmazandó minden más adószabályozástól. Ilyen esetben tehát a szelektivitási feltétel megítélése céljából azt kell meghatározni, hogy egyes gazdasági szereplők ki vannak-e zárva az intézkedés hatálya alól, jóllehet az általa követett cél szempontjából e gazdasági szereplők összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak olyan gazdasági szereplőkkel, amelyekre ezen intézkedés alkalmazandó (lásd ebben az értelemben: 2012. március 7-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 51., 63., 67. és 71–75. pont).
- 129 Olyan intézkedés esetében, amely nem egy egyértelműen körülhatárolt adószabályozást vezet be, hanem egy átfogó szabályozás részét képezi, Warner főtanácsnok az Olaszország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványában (173/73, EU:C:1974:52, 728. o.) olyan megállapításokat tett, amelyek – bár egy tagállami szociális biztonsági rendszerre vonatkoznak – megfelelően alkalmazhatók adóügyekben is annak feltárása céljából, hogy az ilyen intézkedés tekinthető-e úgy, mint amely önmagában önálló viszonyítási alapot képez.
- 130 Warner főtanácsnok szerint egy tagállamban a szociális biztonsági rendszer általános reformja, amelynek közvetett eredményeképpen csökken a munkáltatói járulék, e minőségében kívül eshet az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezések alkalmazási körén. Ugyanakkor szerinte az ezen ügy tárgyát képező intézkedés nem minősült ilyen reformnak, és nem is képezte részét ilyen jellegű reformnak, hanem kizárólag egy konkrét probléma megoldására irányult. Így ezen intézkedés, amint azt a Bíróság is megerősítette az 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítéletben (173/73, EU:C:1974:71), az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezések körébe tartozott.

- 131 A Warner főtanácsnok által az Olaszország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványában (173/73, EU:C:1974:52, 728. o.) előadott megközelítés ahhoz vezethet, hogy egy intézkedés a rendszeres és általános jellegére való hivatkozással kerül kizárásra az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezések hatálya alól.
- 132 Mivel nincsenek további pontosítások az ítélezési gyakorlatban azon módszer kapcsán, amely egy átfogó szabályozás körében lehetővé teszi egy olyan önálló szabályozás azonosítását, amely alkalmas arra, hogy viszonyítási alap legyen, célszerű indikatív jelleggel a Bizottság által e tárgykörben elfogadott közleményre hivatkozni.
- 133 Ez egyébként olyan megközelítés, amely hasonló a Warner főtanácsnok által elfogadotthoz, és amely a 2016. évi közlemény 133. pontjában szerepel, amelyből kitűnik, hogy a referencia-rendszer olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint meghatározott módon – objektív kritériumok alapján – az annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell.
- 134 Meg kell jegyezni azt is, hogy az 1998. évi közlemény 13. pontja az állami támogatások és az általános intézkedések megkülönböztetése céljából az általános intézkedések két kategóriáját említi, mégpedig egyrészt „a tisztán technikai jellegű adóintézkedések[et] (például az adókulcs megállapítása, az értékcsökkenési szabályok és a veszteségek elhatárolásával kapcsolatos szabályok, a kettős adózás vagy az adókikerülés elkerülésére vonatkozó rendelkezések)”, másrészt pedig olyan „intézkedések[et], amelyek általános gazdaságpolitikai célkitűzéseket követnek bizonyos termelési költségekkel összefüggő adóterhek csökkentése révén”.
- 135 A jelen esetben a vitatott intézkedés csak egy szélesebb hatályú adó, a társasági adó egy különleges végrehajtási szabálya, tehát nem egy egyértelműen körülhatárolt adószabályozást vezet be (lásd: a fenti 128. pont). Ezért tehát célszerű a fenti 129–134. pontban foglalt megállapításokat alkalmazni.
- 136 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a vitatott intézkedés – amint a Bizottság is helyesen állapítja meg a megtámadott határozat (124) preambulumbekzdésében – nem vezet be teljes körben új általános szabályt az üzleti és cégérték amortizációja vonatkozásában, hanem kivételt képez az általános szabály alól, amely szerint csak a vállalkozások üzleti kombinációi eredményezhetik az üzleti és cégérték amortizációját, amely kivétel célja – a Spanyol Királyság szerint – az lenne, hogy kiküszöbölje azon kedvezőtlen hatásokat, amelyeket az általános szabály alkalmazása idéz elő a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések tekintetében.
- 137 Így először is a vitatott intézkedés az üzleti és cégérték amortizációját csak a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések esetére tartja fenn. Tehát a részesedésszerzési ügyletet nem tekinti olyan új általános kritériumnak, amelyen az üzleti és cégérték adójogi kezelése alapulna, ami lehetővé tenné annak megállapítását, hogy a vitatott intézkedés „tisztán technikai jellegű adóintézkedés” az 1998. évi közlemény 13. pontja értelmében.
- 138 Másodsor a megtámadott határozatban kifejtett észrevételeiben a Spanyol Királyság azt állította, hogy a vitatott intézkedést azért fogadták el, mert voltak olyan – különösen jogi – akadályok, amelyek gátolták a spanyol befektetőket a vállalkozások határokon átnyúló üzleti kombinációinak létrehozásában, és így abban, hogy alkalmazzák az üzleti és cégérték amortizációját, amelyet a spanyol adójog ilyen üzleti kombináció esetében tesz lehetővé, noha ez nehézség nélkül érvényesíthető az üzleti kombinációkra belföldi viszonylatban (a megtámadott határozat (60) és (94) preambulumbekzdése). Tehát a vitatott intézkedés – annak alkotója szerint – kizárólag arra irányul, hogy megszüntesse azt a – nem kielégítőnek ítélt – helyzetet, amelyet az üzleti és cégérték adójogi kezelése idézett elő. Az tehát nem minősül e szabályozáshoz képest a társasági adó önálló reformjának.

- 139 Ezen túlmenően a vitatott intézkedés, mivel egy konkrét probléma megoldására irányult, méghozzá azon hatások ellensúlyozására, amelyeket a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok feltehetően az üzleti és cégérték adójogi kezelésére gyakorolnak, nem tekinthető úgy, mint amely az 1998. évi közlemény 13. pontja értelmében általános gazdaságpolitikai célkitűzést követ.
- 140 Következésképpen a Warner főtanácsnok által az Olaszország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványában (173/73, EU:C:1974:52, 728. o.) használt kifejezéseket alkalmazva, a vitatott intézkedés, amelynek csupán az a célja, hogy megoldjon egy konkrét problémát, nem minősül általános reformnak.
- 141 A fentiekből következik, hogy a referencia-rendszer nem korlátozódhat kizárólag a vitatott intézkedésre. Ez pedig megerősíti – amint a Bizottság is helyesen állapította meg a megtámadott határozatban –, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelése a jelen esetben releváns referencia-rendszer (lásd: a fenti 124. pont).
- 142 A fenti megfontolások alapján, és különös tekintettel a fenti 122. és 139. pontban foglaltakra, a felperesek arra alapított kifogását, hogy a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtt akadályok vannak, el kell utasítani annyiban, amennyiben az arra irányul, hogy megkérdőjelezze a Bizottság által figyelembe vett viszonyítási alapot.

2) A második szakasról

- 143 A felperesek azt állítják, hogy a Bizottság, amely a megítélésük szerint köteles lett volna bizonyítani, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések összehasonlíthatók voltak a vitatott intézkedés által követett cél, az adósemlegesség célja szempontjából, nem tett eleget e kötelezettségnek.
- 144 Ami a fenti 61. és 62. pontban említett módszer második szakaszát illeti, noha a Bíróság a 2001. november 8-i *Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Zementwerke* ítéletben (C-143/99, EU:C:2001:598, 41. pont) az „érintett intézkedés” által követett célkitűzésre hivatkozik, ezt követően az intézkedést magában foglaló „jogi szabályozás” által követett célra utal (2004. április 29-i *GIL Insurance és társai* ítélet, C-308/01, EU:C:2004:252, 68. pont; 2005. március 3-i *Heiser* ítélet, C-172/03, EU:C:2005:130, 40. pont; 2006. szeptember 6-i *Portugália kontra Bizottság* ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 54. pont és 2016. december 21-i *Bizottság kontra Hansesstadt Lübeck* ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54. pont). A nagytanács által hozott *World Duty Free* ítéletben a Bíróság még egyértelműbben az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy rendes adórendszer által követett célt veszi alapul (57. pont).
- 145 Meg kell állapítani, hogy ezen ítélkezési gyakorlat következtében azon összehasonlítás, amelyet a 61. és 62. pontban említett módszer második szakaszának végrehajtása során alkalmazni kell, nagymértékben hasonlóan történik ahhoz, amelyet a Bíróság is alkalmaz a viszonyítási alap tárgyi hatályának megállapítása céljából (lásd: a fenti 103–109. és 126. pont).
- 146 A fenti 144. pontban említett ítélkezési gyakorlat, különösen a *World Duty Free* ítélet alapján, amely kapcsán a felek a kontradiktórius eljárás elvének megfelelően megtehették észrevételeiket, az általános szabályozás célját összességében kell figyelembe venni.
- 147 Márpedig meg kell állapítani, hogy a rendes szabályozás által követett cél nem az, hogy lehetővé tegyék a vállalkozások számára, hogy az üzleti és cégérték amortizációjában megtestesülő adóelőnyben részesüljenek, ha olyan nehézségekkel szembesülnek, amely megakadályozza őket a vállalkozások üzleti kombinációjának létrehozásában (lásd: a fenti 117–122. pont).

- 148 Inkább a vitatott intézkedés az, amely ennek elérésére irányul azáltal, hogy ellensúlyozza a határokon átnyúló üzleti kombináció előtt tornyosuló akadályokat, lehetővé téve ekképpen – a Spanyol Királyság szerint – az adósemlegesség elve tiszteletben tartásának biztosítását (lásd: a fenti 138. pont).
- 149 Tehát a felperesek arra vonatkozó érvét, miszerint a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtt akadályok vannak, amely – az állításukkal ellentétben – a vitatott intézkedés célját, nem pedig a rendes szabályozás célját veszi alapul, mint a fenti 61. és 62. pontban említett módszer második szakaszában hatástalan érvet el kell utasítani. Mindazonáltal ezen érv újbóli vizsgálatra szorul a harmadik kifogás keretében, amely e módszer harmadik szakaszára vonatkozik.
- 150 Egyebekben emlékeztetni kell arra, hogy a rendes szabályozás csak a vállalkozások üzleti kombinációja esetében írja elő az üzleti és cégérték amortizációját, és hogy a vitatott intézkedés azáltal, hogy megengedi ezen amortizációt a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések után, ezen ügyletekre olyan bánásmódot alkalmaz, amely különbözik attól, amely a belföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó, noha e két ügylettípus a rendes szabályozás által elérni kívánt cél tekintetében összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben van. Ezért a vitatott intézkedés az e szabályozástól való eltérést vezet be, amint azt a Bizottság is helyesen ítélte meg (lásd: a fenti 125. pont).
- 151 A felperesek kifogását tehát el kell utasítani.
- 152 A fenti 151. pontban megfogalmazott következtetést nem kérdőjelezheti meg a felperesek által hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 153 Először ugyanis, ami a 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítéletet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61. és 62. pont) illeti, ez ezen ügyben szereplő repülőtéri illetékekre vonatkozó szabályozást önálló szabályozási hatáskörének keretében egy repülőtér fogadta el, ezért az nem tekinthető egy olyan szabályozástól való eltérésnek, amely minden repülőtérre alkalmazandó. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tényállása tehát nincs összefüggésben a jelen ügy tényállásával.
- 154 Másodszor, a 2015. január 14-i Eventech ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9) alapjául szolgáló ügyben a biztosított előny a buszsávokhoz való hozzáférési jog volt, amely megillette a taxikat, a sofőrrel bérelhető magángépjárműveket viszont nem (63. pont). Tekintettel a szóban forgó intézkedés célkitűzésére, nevezetesen a biztonságos és hatékony közlekedési rendszer kialakításának biztosítására (50. pont), azon tény alapján, hogy előzetes rendelés nélkül csak a taxik kereshetnek utasokat vagy várhatnak utasokra (5. pont), és az alapján, hogy egyes kötelezettségek, mint például az, hogy felismerhetőeknek és a kerekesszékes személyek szállítására is alkalmasnak kell lenniük (60. pont), csak rájuk vonatkoznak, a Bíróság megállapította, hogy a taxik nincsenek a sofőrrel bérelhető magángépjárművekkel összehasonlítható helyzetben (61. pont).
- 155 Ugyanígy, a 2012. március 29-i 3M Italia ítéletet (C-417/10, EU:C:2012:184) esetében, az ezen ügyben szóban forgó intézkedés egyes olyan adóalanyokra vonatkozott, akik az ezen intézkedés által elérni kívánt célt tekintve – amely intézkedést az adózás területén azért vezették be, hogy az észszerű határidő elvének tiszteletben tartásával biztosítsák a legrégebbi bírósági eljárások kezelését – nem voltak ugyanabban a helyzetben, mint a többi adóalany, akik az adóhatóságnál sokkal később indult eljárásokban voltak részes felek (40–42. pont).
- 156 Igaz, hogy e két ítéletben a Bíróság a szóban forgó előny biztosítására szánt intézkedés célját, nem pedig tágabb összefüggésben az intézkedést magában foglaló szabályozás célját vette figyelembe, ugyanakkor a 2015. január 14-i Eventech ítéletben (C-518/13, EU:C:2015:9, 55. pont) a Bíróság emlékeztetett arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerint azt kell meghatározni, hogy egy adott jogrendszer keretében valamely nemzeti

intézkedés előnyben részesíthet-e „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” más olyan vállalkozásokkal vagy árukkal szemben, amelyek az említett szabályozás által elérendő célkitűzések tekintetében összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak.

- 157 Azonban közelmúltbeli ítélkezési gyakorlatában a Bíróság kifejtette, hogy nem az előnyt biztosító intézkedés célját, hanem az intézkedést magában foglaló szabályozás célját kell figyelembe venni (lásd: a fenti 144. pont).
- 158 Harmadszor, az 1997. december 9-i Tiercé Ladbroke kontra Bizottság ítéletben (C353/95 P, EU:C:1997:596) a Bíróság megállapította, hogy a nemzeti jogalkotó eltérően kezelte a Franciaországban francia versenyekre szervezett fogadásokat a Franciaországban, de külföldi versenyekre szervezett fogadásoktól annak előírásával, hogy utóbbiakat a versenyszervezés helye szerinti ország hatályban lévő törvényes adólevonásai terhelik (2., 3. és 36. pont).
- 159 Vitathatatlan, hogy a Bíróság megállapította, hogy a két fogadási kategória nem volt azonos (1997. december 9-i Tiercé Ladbroke kontra Bizottság ítélet, C-353/95 P, EU:C:1997:596, 33. pont), ami a fenti 61. és 62. pontban említett módszer második szakaszához tartozó okfejtésre utalhat.
- 160 E megállapítás igazolása érdekében azonban a Bíróság többek között azt hangsúlyozta, hogy a totalizatóri fogadást az jellemezte, hogy a tétek egy közös alapot képeztek, amelyet különböző levonások után a fogadások eredetétől függetlenül azonos módon osztottak szét a nyertes fogadók között, ami azt jelentette, hogy a téteknek a nyertes fogadók számára rendelkezésre tartott része nem változhatott annak függvényében, hogy mely államokban tették a fogadásokat. A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy egy ilyen rendszer megfelelő működése csak akkor volt biztosítható, ha az a levonási mérték, amelyet egy adott versenyre vonatkozó fogadási tétek összegével szemben alkalmaztak, azon állam levonási mértéke volt, amelyben a versenyre sor került (34. pont).
- 161 A Bíróság ezen ügyben olyan megközelítést fogadott el, amely valójában a fenti 61. és 62. pontban említett módszer harmadik szakaszához tartozik, amely a megállapított eltérő bánásmód igazolásának vizsgálatán alapul.
- 162 Tehát az 1997. december 9-i Tiercé Ladbroke kontra Bizottság ítéletre (C-353/95 P, EU:C:1997:596) nem lehet érvényesen hivatkozni annak vitatása érdekében, hogy a Bizottság a jelen esetben milyen módon hajtotta végre a fenti 61. és 62. pontban említett módszer első két szakaszát.
- 163 Ezenkívül az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben felmerült körülmények eltérnek a jelen eljárás tárgyát képező ügy körülményeitől. Így abból, hogy a Bíróság elismerte, hogy a belga és francia versenyekre Franciaországban szervezett fogadások között helyzetbeli különbség van (lásd: a fenti 159. pont) a felperesek további magyarázatai nélkül nem lehet azt a következtetést levonni, hogy különbség lenne a belföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések és a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések helyzete között.
- 164 Mindenesetre az a következtetés, amelyre a Törvényszék a fenti 151. pontban jutott, a Bíróságnak a fenti 144. pontban kifejtett közelmúltbeli ítélkezési gyakorlatán alapul.
- 165 A fentiek összességéből következik, hogy a jelen kifogást el kell utasítani.

c) A vitatott intézkedésnek az intézkedést magában foglaló rendszer jellegén és általános felépítésén alapuló igazoltságáról (harmadik szakasz)

- 166 Másodlagosan a felperesek azt állítják, hogy a vitatott intézkedéssel bevezetett eltérés igazolható az intézkedést magában foglaló rendszer jellege és általános felépítése alapján. Ily módon a fenti 61. és 62. pontban említett elemzési módszer harmadik szakaszára hivatkoznak.

- 167 Amint a fenti 62. pont emlékeztet, a Bíróság a fenti 61. és 62. pontban említett elemzési módszer harmadik szakasza keretében úgy ítélte meg, hogy az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a rendes szabályozás által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben az érintett tagállam bizonyítja, hogy e különbségtétel igazolt, mivel az az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy általános felépítéséből ered.
- 168 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy különbséget kell tenni egyrészt az adóintézkedés vagy konkrét adószabályozás által követett, de azon kívülálló célok, másrészt a magához az adórendszerhez szervesen hozzátartozó mechanizmusok között, amelyek szükségesek e célok eléréséhez. Következésképpen az olyan adómentességek, amelyek a vonatkozó adórendszertől idegen célkitűzés eredményei, nem mentesülhetnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő követelmények alól (2011. szeptember 8-i *Paint Graphos* és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 69. és 70. pont).
- 169 A Bizottság a 2016. évi közlemény 138. pontjában egyébként utal a szóban forgó adórendszer alapvető vagy irányadó elveire, illetve a rendszerhez szervesen hozzátartozó, valamint annak működéséhez és hatékonyságához szükséges mechanizmusokra, amelyek önmagukban alkalmasak az eltérés igazolására.
- 170 A jelen esetben a belföldi és a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések közötti eltérő bánásmód, amelyet a vitatott intézkedés bevezet, a Spanyol Királyság szerint lehetővé teszi azon eltérő bánásmód semlegesítését, amelyet – az előbbiek javára és az utóbbiak rovására – az üzleti és cégerőre vonatkozó spanyol adószabályozás létrehozott.
- 171 A vitatott intézkedés által bevezetett megkülönböztetés tehát igazolható, amennyiben az adósemlegesség elvéből ered.
- 172 Márpedig a semlegesség elve, amely a spanyol adójogban elismert elv (a megtámadott határozat (138) preambulumbekzdése), az adórendszerhez szervesen hozzátartozó mechanizmusok közé tartozik, amint az egyébként a 2016. évi közlemény 139. pontjából is kitűnik, amely szerint az adósemlegesség elve a rendes szabályozás alóli eltérés lehetséges igazolása lehet.
- 173 A Spanyol Királyság tehát eredményesen hivatkozhat az adósemlegesség elvére a vitatott intézkedés által bevezetett különbségtétel igazolása érdekében.
- 174 Hangsúlyozni kell, hogy kizárólag olyan sajátos esetben, mint amilyen a jelen ügy, lehet eredményesen hivatkozni a szóban forgó intézkedés által elérni kívánt célra a fenti 61. és 62. pontban említett elemzési módszer harmadik szakaszában.
- 175 Mivel a vitatott intézkedés által bevezetett megkülönböztetés Spanyol Királyság által felhozott igazolásának, vagyis az adósemlegesség elvének relevanciája elismerést nyert, a továbbiakban még azt kell tisztázni, hogy a vitatott intézkedés valóban alkalmas-e az adósemlegesség biztosítására.
- 176 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozások indokai vagy céljai szerint, hanem hatásaik alapján határozza meg őket (lásd: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 177 Először is emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben a Bizottság megállapít egy eltérést, az érintett tagállam az, amelynek bizonyítania kell, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy általános felépítéséből ered (lásd a fenti 62. pont).

- 178 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a jelen esetben a Spanyol Királyság által szolgáltatott és a felperesek által hivatkozott elemek elégségesek-e ahhoz, hogy a Bizottság vélekedésével ellentétben igazolják a fenti 150. pontban megállapított eltérést.
- 179 A felperesek arra a tényre hivatkoznak, hogy a Spanyol Királyság szerint a vitatott intézkedés célja azon helyzet helyreállítása, amelyben az adósemlegesség érvényesül, azáltal, hogy véget vet a nem igazolt eltérő bánásmódnak, amely fennáll egyrészt azon vállalkozások között, amelyek nehézség nélkül egyesülhetnek egy belföldi illetőségű társasággal, ami lehetővé teszi számukra az üzleti és cégérték amortizációját, másrészt pedig azon vállalkozások között, amelyek olyan jogi nehézségekkel szembesülnek, amelyek megakadályozzák őket abban, hogy külföldi illetőségű társasággal egyesüljenek, és így alkalmazzák az üzleti és cégérték amortizációját.
- 180 Meg kell jegyezni, hogy a vitatott intézkedés abból a célból, hogy semlegesítse a nem igazolt eltérő bánásmódot, amely a rendes szabályozásból ered, biztosítja az üzleti és cégérték amortizációját azon vállalkozások számára, amelyek külföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedéseket.
- 181 A vitatott intézkedés tehát szükségképpen azon az előfeltevésen alapul, hogy azok a vállalkozások, amelyek határokon átnyúló egyesüléseket kívánnak létrehozni, de ezt nem tudják megtenni, mert az üzleti kombináció előtt – különösen jogi – akadályok vannak, más választás nem lévén részesedéseket szereznek külföldi illetőségű társaságokban, vagy legalább megtartják azon részesedéseket, amelyekkel már rendelkeznek.
- 182 Ilyen előfeltevés hiányában ugyanis a vitatott intézkedés nem tekinthető úgy, hogy azon vállalkozások javára szolgál, amelyek a Spanyol Királyság szerint a rendes szabályozás alkalmazásából eredően nem igazolt kedvezőtlen bánásmódban részesülnek. Különben ezen intézkedés nem lenne semlegesítő hatású.
- 183 Mindazonáltal a fenti 181. pontban említett előfeltételezés nem nyert bizonyítást.
- 184 Igaz, hogy a felperesek azt állítják, hogy abban az esetben, ha nem lehetségesek a határokon átnyúló egyesülések a szóban forgó államok jogszabályai és közigazgatási gyakorlatai által támasztott akadályok miatt, ezen ügyleteket az esetek túlnyomó többségében a külföldi társaságokban való részesedésszerzéseken keresztül kell lebonyolítani.
- 185 Azonban a részesedésszerzés, ellentétben az egyesüléssel, nem eredményezi a felvásárolt társaság megszűnését. Figyelembe véve ezt a különbséget, valamint annak jogi és gazdasági következményeit, nem egyértelmű, hogy e két ügylettípus ugyanazon célkitűzések elérésére irányul, vagy azonos gazdasági stratégiáiknak felel meg. Ez még inkább érvényes a kisebbségi részesedésekre, amelyek olyankor is, amikor elérik az 5%-os küszöbértéket, a vitatott intézkedés hatálya alá esnek. Következésképpen nem lehet azt feltételezni, hogy az a vállalkozás, amely nem tud valamely társasággal egyesülni, más választás nem lévén részesedést szerez e társaságban.
- 186 Sőt elképzelhető, hogy azok a vállalkozások, amelyek egy külföldi illetőségű társasággal kívánnak egyesülni, de ezt nem tudják megtenni, mert az üzleti kombináció előtt – különösen jogi – akadályok vannak, lemondanak arról, hogy a szóban forgó társaságban részesedést szerezzenek vagy a meglévő részesedést megtartsák. Így e vállalkozások, amelyek még szintén olyan vállalkozások, amelyek kedvezőtlen bánásmódban részesülnek, nem élvezik a vitatott intézkedés által nyújtott előnyt.
- 187 Márpedig az ügy irataiból nem tűnik ki, hogy a Spanyol Királyság, amelyre az eltérés igazolásának bizonyítási terhe hárul (lásd: a fenti 177. pont), bizonyította, hogy azok a vállalkozások, amelyek határokon átnyúló egyesüléseket kívánnak létrehozni, de ezt nem tudják megtenni, mert az üzleti kombináció előtt – különösen jogi – akadályok vannak, részesedéseket szereznek külföldi illetőségű társaságokban, vagy legalább megtartják azon részesedéseket, amelyekkel már rendelkeznek.

- 188 Végeredményben a felperesek sem tudtak további ilyen bizonyítással szolgálni.
- 189 A fentiekből következik, hogy nem bizonyították, hogy a vitatott intézkedésből származó előnyt olyan vállalkozások élvezik, amelyek azon eltérő bánásmódban részesülnek, amelynek kiküszöbölésére irányul ezen intézkedés. A vitatott intézkedés semlegesítő hatásai tehát nem nyertek bizonyítást.
- 190 E tekintetben megállapítható, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (106) preambulumbekzdésében megjegyezte, hogy a vitatott intézkedés túl bizonytalan és pontatlan abban az értelemben, hogy az alkalmazását nem köti az adózás területén alkalmazott eltérő bánásmódot igazoló, meghatározott és jogilag körülhatárolt helyzetek meglétéhez.
- 191 Másodsor, még azt feltételezve is, hogy a vitatott intézkedés végeredményben a rendes szabályozás állítólagos kedvezőtlen hatásait semlegesíti, ami nem nyert bizonyítást, ez az intézkedés, ahogyan azt a Bizottság helyesen kiemelte (a megtámadott határozat (136), (138) és (139) preambulumbekzdése), jellegében aránytalan, ezért nem igazolt.
- 192 Ugyanis mindazon vállalkozásoknak, amelyek legalább 5%-os részesedéseket szereznek belföldi illetőségű társaságokban, nem feltétlenül az a céljuk, hogy e társaságokkal egyesüljenek, és így az üzleti és cégérték amortizációjának kedvezményében részesüljenek.
- 193 Mindenekelőtt egy ilyen egyesülés nem mindig lehetséges. Ez az eset áll fenn például akkor, ha a szóban forgó vállalkozás nem rendelkezik olyan részesedéssel, amely számára irányítást biztosít azon társaság felett, amellyel egyesülni kíván, és a társaság többi részvényese ellenzi az üzleti kombinációt.
- 194 Ezenkívül, még ha egy ilyen egyesülés lehetséges is lenne, az üzleti és cégérték amortizációja csak olyan vállalkozások javára fog szolgálni, amelyek ilyen ügyletet szeretnének véghezvinni. Márpedig nem biztos, hogy mindazok a vállalkozások, amelyek belföldi illetőségű vállalkozásban szereznek részesedéseket, beleértve a többségi részesedést is, egyesülni kívánnak e társasággal, tekintettel többek között arra is, hogy nem egyértelmű, hogy a részesedésszerzés és az egyesülés ugyanazon célkitűzések elérésére irányul, vagy azonos gazdasági stratégiáiknak felel meg (lásd: a fenti 185. pont).
- 195 Mégis mindazoknak a vállalkozásoknak, amelyek külföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedéseket, bár nem feltétlenül céljuk egyesülés létrehozása, járni fog az üzleti és cégérték amortizációja.
- 196 E tekintetben a Bizottság joggal emelte ki a megtámadott határozat (106) preambulumbekzdésében, hogy a vitatott intézkedés „az adófizetők közötti objektív különbségek által nem indokolható, diszkriminatív módon megállapított, széles ügyletkörre” vonatkozik.
- 197 Még azt is hangsúlyozni kell, hogy az a körülmény, hogy azok a vállalkozások, amelyek belföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedéseket, amennyiben kívánják, az egyesülést lebonyolítva könnyebben érvényesíthetik az üzleti és cégérték amortizációját, nem teszi e társaságok helyzetét olyan előnyössé, mint amilyen azon vállalkozások helyzete, amelyek a külföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést, és amelyeknek ezen a jogcímen automatikusan jár az üzleti és cégérték amortizációja.
- 198 A fentiekből következik, hogy a vitatott intézkedés alkalmazása azt eredményezi, hogy eltérően kezelik azon vállalkozásokat, amelyek pedig összehasonlítható helyzetben vannak.
- 199 Így még azt feltételezve is, hogy a vitatott intézkedés lehetővé teszi egy bizonyos – a rendes szabályozás által sértett – adósemlegesség helyreállítását, ami nem nyert bizonyítást (lásd: a fenti 189. pont), azon hatások, amelyekkel jár, mindenesetre azt eredményezik, hogy az nem tekinthető igazoltnak az adósemlegesség elve alapján, amint azt a Bizottság helyesen állapította meg a megtámadott határozatban (lásd: a fenti 191. pont).

- 200 Végezetül, amint az a fenti 177–199. pontban szereplő okfejtésben kifejtett mindkét önálló indokból következik, az ügy irataiból nem derül ki, hogy a vitatott intézkedéssel bevezetett eltérés igazolt lenne az adósemlegesség elve alapján.
- 201 Jóllehet a szelektív jelleg vizsgálatához választandó referencia-rendszer az üzleti és cégérték adójogi kezelése (lásd: a fenti 141. pont), és a vitatott intézkedés eltérést vezet be e rendszerhez képest (lásd: a fenti 150. pont), a határokon átnyúló egyesületek előtti akadályok megléte – a fenti megfontolásokra tekintettel – nem olyan jellegű, hogy igazolhatná a vitatott intézkedéssel bevezetett eltérést.
- 202 A felperesek azon állítását, hogy a vitatott intézkedés igazolt az adósemlegesség célja alapján, el kell tehát utasítani, anélkül hogy szükséges lenne megvizsgálni azon felperesi érvelést, amely szerint olyan akadályok vannak, amelyek lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszik a határokon átnyúló egyesületeket.
- 203 Következésképpen egyáltalán nem kell helyt adni a felperesek által e tekintetben benyújtott pervezető intézkedések iránti kérelmeknek, mivel ezen intézkedések célja azon bizonyítás lehetővé tétele, hogy olyan akadályok vannak, amelyek lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszik a határokon átnyúló egyesületeket.
- 204 A fenti 202. pontban tett megállapítást nem kérdőjelezheti meg a felperesek által előadott többi érv sem.
- 205 Egyrésztől a felperesek szerint a Bizottságnak meg kellett volna különböztetnie egymástól a külföldi illetőségű társaságokban való olyan részesedésszerzést, amely irányításszerzéssel jár, és az egyéb részesedésszerzéseket, annak megállapítása céljából, hogy a vitatott intézkedésnek az előbbi részesedésszerzésre való alkalmazása nem vonja maga után az állami támogatásnak minősítést.
- 206 Azonban, amint a fenti 194. pontban kifejtésre került, egyes vállalkozások anélkül szereznek többségi részesedést belföldi illetőségű társaságokban, hogy egyesület akarnának létrehozni. E vállalkozások tehát a vitatott intézkedés miatt kedvezőtlen bánásmódban részesülnek a külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozásokhoz képest, pedig velük összehasonlítható helyzetben vannak. Ez a kedvezőtlen bánásmód megmutatja azt az inkoherenciát, amelyet a vitatott intézkedés az üzleti és cégérték adójogi kezelésében vezetett be, illetve amellyel akkor is járna, ha csak a külföldi illetőségű társaságokban való többségi részesedésszerzésekre vonatkozna.
- 207 A teljesség kedvéért, még azt feltételezve is, hogy a vitatott intézkedés igazoltnak tekinthető a többségi részesedések vonatkozásában, meg kell állapítani, hogy semmiképpen nem volt a Bizottság feladata az, hogy a megtámadott határozatban rögzítse a vitatott intézkedés azon alkalmazási feltételeit, amelyek lehetővé tették volna számára, hogy bizonyos esetekben ne minősítse azt támogatásnak. E kérdés ugyanis a spanyol hatóságok és a Bizottság között a szóban forgó szabályozás bejelentése keretében folytatott párbeszéd körébe tartozik, amely bejelentést a szabályozás bevezetését megelőzően kellett volna megtenni (2009. szeptember 9-i Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság ítélet, T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 és T-270/01, EU:T:2009:315, 381. pont).
- 208 A Bizottság e tekintetben a megtámadott határozat (107) és (118) preambulumbekzdésében helyesen hivatkozott a fenti 207. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatra.
- 209 Hozzá kell tenni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a támogatási programok esetén a Bizottság arra szorítkozhat, hogy a szóban forgó program általános jellemzőit elemezze, anélkül hogy köteles lenne minden egyes alkalmazási esetet megvizsgálni annak eldöntése érdekében, hogy e program tartalmaz-e támogatási elemeket (2004. április 29-i Görögország kontra Bizottság ítélet, C-278/00, EU:C:2004:239, 24. pont; 2005. december 15-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-66/02, EU:C:2005:768, 91. pont; 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 122. pont).

- 210 E tekintetben a felperesek a 2001. november 22-i *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie kontra Bizottság* ítéletre (T-9/98, EU:T:2001:271, 117. pont) hivatkoznak. Igaz ugyan, hogy a Törvényszék ezen ügyben megállapította, hogy a Bizottság nem elégedhetett meg azzal, hogy az adott esetben szereplő intézkedés általános és elvont elemzését végezze el, hanem vizsgálnia kellett az ezen ügyben érintett felperes egyedi esetét, ezt a megoldást azonban nagyon sajátos körülmények között fogadták el, amelyek eltérnek a jelen jogvita körülményeitől, mivel először is a szóban forgó intézkedést különösen a felperes helyzetének sajátosságával indokolták, másrészt a közigazgatási eljárás során e különleges helyzet nem csupán a német kormány és az ezen ügyben érintett felperes anyavállalata írásbeli észrevételeinek, hanem e kormány és a Bizottság közötti széles körű megbeszélések tárgyát is képezte, harmadszor pedig a német kormány azt javasolta a Bizottságnak, hogy a szóban forgó intézkedést csupán az ezen ügyben érintett felperesre alkalmazza, és egyéni közlés után alkalmazza azt az esetleges többi esetben (80–82. pont).
- 211 A 2011. június 9-i *Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság* ítélet (C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368) felemlítése kapcsán meg kell állapítani, hogy ez az ítélet korábbi, mint a 2011. november 15-i *Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság* ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732), amely megerősítette azt az ítélkezési gyakorlatot, mely szerint a támogatási programok esetén a Bizottság arra szorítkozhat, hogy a szóban forgó program általános jellemzőit elemezze, anélkül hogy köteles lenne minden egyes alkalmazási esetet megvizsgálni annak eldöntése érdekében, hogy e program tartalmaz-e támogatási elemeket (lásd: a fenti 209. pont).
- 212 Ezen túlmenően, a felperesek által szintén hivatkozott, a 2011. június 9-i *Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság* ítélet (C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368), és a 2008. november 28-i *Hotel Cipriani és társai kontra Bizottság* ítélet (T-254/00, T-270/00 és T-277/00, EU:T:2008:537) alapjául szolgáló ügyekben a hátrányos megkülönböztetés tilalmára vonatkozó elv megsértését hozták fel, mivel a Bizottság egy támogatási program esetében egyes – önkormányzati tulajdonú – vállalkozások egyedi helyzetét vizsgálta, anélkül hogy ugyanígy járt volna el az azonos helyzetben lévő magánvállalkozások tekintetében. Márpedig a felperesek nem arra hivatkoznak, hogy megsértették a hátrányos megkülönböztetés tilalmára vonatkozó elvet abból fakadóan, hogy egyes vállalkozások helyzete egyedi vizsgálat tárgyát képezte. Ezért a jelen esetben nem releváns a Törvényszék által elfogadott megoldás (amelyet a Bíróság az ítéletének 128. és 160. pontjában megerősített), amely szerint a Bizottság a fellebbező vállalkozásokkal és a működési területüket képező ágazatokkal kapcsolatos konkrét információk hiányában a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve alapján nem volt köteles a szóban forgó támogatási programok általános jellemzők szerinti vizsgálatán alapuló megközelítéstől eltérni, és nem volt köteles az egyedi helyzetükkel kapcsolatos elemzést lefolytatni.
- 213 A fenti 210–212. pontban említett ítélkezési gyakorlat különösen azért sem releváns, mert a jelen esetben nem arról van szó, hogy ágazatok szerint kell elhatárolni azon vállalkozásokat, amelyek esetében az állami támogatásnak minősítés nem fogadható el, hanem arról van szó, hogy gazdasági ügyletek szerint kell meghatározni azon vállalkozásokat, amelyek esetében e minősítés nem állja meg a helyét. Ha a Bizottságra olyan kötelezettség hárulna, hogy vizsgálnia kellene a különböző gazdasági ügyleteket, amelyekre jogszerűen alkalmazható a szóban forgó előny, anélkül hogy megállapítható lenne a támogatás fennállása, ez azt idézné elő, hogy a Bizottság megváltoztatná a vizsgált intézkedés tartalmát és alkalmazási feltételeit, és nem csak annak földrajzi vagy ágazati hatályát határolná körül. Márpedig egy ilyen kötelezettség a Bizottságot arra készítené, hogy lépjen túl azokon a hatáskörökön, amelyeket az EUM-Szerződés és az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL 1999. L 83., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.) rendelkezései ruháznak rá.

- 214 Továbbá a szóban forgó intézkedéssel megvalósított különbségtétel igazolása kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy az érintett tagállam az, amelynek ezt bizonyítania kell (lásd: a fenti 62. és 177. pont). Ezért rá hárul az is, hogy ezen intézkedés tartalmát vagy alkalmazási feltételeit kiigazítsa, ha megállapítást nyer, hogy az intézkedés csak részben igazolt.
- 215 Végül azon ismeretek miatt, amelyekkel az intézkedést magában foglaló rendszer jellegéről és általános felépítéséről rendelkezik, a tagállam van leginkább abban a helyzetben, hogy meghatározza az intézkedés tartalmát vagy alkalmazási feltételeit, különösen akkor, ha – mint a jelen esetben is – az általa bevezetett eltérés igazolására szolgáló hatások értékelése összetett (lásd: a fenti 179–199. pont).
- 216 Így még azt feltételezve is, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás keretében a többségi részesedésszerzések esetére vonatkozó bizottsági vizsgálat a Bizottság és a Spanyol Királyság közötti külön megbeszélések tárgyát képezte az utóbbi által előterjesztett, dokumentált kérelmek alapján, a fenti 205–215. pontban kifejtett megfontolásokból következik, hogy a jelen kifogást mindenképpen el kell utasítani a többségi részesedés vonatkozásában is, anélkül hogy meg kellene vizsgálni azt az érvelést, hogy olyan akadályok vannak, amelyek lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszik a határokon átnyúló egyesületeket.
- 217 Következésképpen egyáltalán nem kell helyt adni a felperesek által e tekintetben benyújtott pervezető intézkedések iránti kérelmeknek, mivel ezen intézkedések célja azon bizonyítás lehetővé tétele, hogy olyan akadályok vannak, amelyek lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszik a határokon átnyúló egyesületeket.
- 218 Egyébiránt a felperesek azt állítják, hogy a Bizottság azt az indokot is felhozta, hogy a vitatott intézkedés aránytalan, mivel az olyan kisebbségi részesedésszerzésekre is vonatkozik, amelyek nem járnak irányításszerzéssel. E kifogás alapján úgy tekinthető, hogy a felperesek másodlagosan a megtámadott határozat hatályon kívül helyezését kérik annyiban, amennyiben megállapítja a vitatott intézkedés többségi részesedésszerzésekre való alkalmazásának jogellenességét.
- 219 E kérelmet el kell utasítani.
- 220 Először is, a Bizottság ugyanis még a vitatott intézkedés aránytalan jellegére való hivatkozás nélkül is helyesen állapíthatta meg, hogy a Spanyol Királyság nem bizonyította, hogy a vitatott intézkedés igazolt (lásd: a fenti 177–189. pont).
- 221 Továbbá, még ha csak a külföldi illetőségű társaságokban való többségi részesedésszerzések javára is szolgálna, a vitatott intézkedés inkoherenciát vezet be az üzleti és cégérték adójogi kezelésében, amely megkérdőjelezi az adósemlegesség elvével való igazolását (lásd: a fenti 206. pont).
- 222 Másodszor, tekintettel a fenti 206–215. pontban szereplő megfontolásokra, a Bizottság – bár a felperesek szerint a Spanyol Királyság erre kérte – nem volt köteles annak megállapítására, hogy nem állt fenn támogatás a többségi részesedésszerzések esetében.
- 223 Végül harmadszor, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján az Unió valamely jogi aktusának részleges megsemmisítése csak annyiban lehetséges, amennyiben a megsemmisíteni kért elemek a jogi aktus egyéb elemeitől elválaszthatók (lásd: 2005. május 24-i Franciaország kontra Parlament és Tanács ítélet, C-244/03, EU:C:2005:299, 12. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az elválaszthatóság e követelménye nem teljesül, ha a jogi aktus részleges megsemmisítése folytán annak lényege módosulna (2005. május 24-i Franciaország kontra Parlament és Tanács ítélet, C-244/03, EU:C:2005:299, 13. pont). Márpedig a jelen esetben a megtámadott határozat megsemmisítése annyiban, amennyiben állami támogatás fennállását állapítja meg a többségi részesedésszerzések vonatkozásában is, azzal a következménnyel járna, hogy megváltozna az említett határozat lényeges tartalma.

- 224 El kell tehát utasítani a fenti 218. pontban említett érvet és az arra alapított másodlagos kereseti kérelmeket.
- 225 Másrésztől, ami a Bizottság határozathozatali gyakorlatára való hivatkozást illeti, ezt az érvet el kell utasítani.
- 226 E tekintetben meg kell említeni, hogy az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően azt, hogy egy adott intézkedés állami támogatásnak minősül-e, kizárólag az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése keretében kell megítélni, nem pedig a Bizottság állítólagos korábbi határozathozatali gyakorlata alapján (2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 136. pont).
- 227 A fenti megfontolásokból következik, hogy mindenesetre el kell utasítani (lásd: a fenti 202. pont) a jelen kifogást, amely azon alapul, hogy a vitatott intézkedés igazolt az intézkedést magában foglaló rendszer jellege és általános felépítése alapján.
- 228 Továbbá nem lehet elfogadni azt az érvet sem, amely arra vonatkozik, hogy hiányos a megtámadott határozat indokolása a vitatott intézkedés szelektív jellegének megállapítása vonatkozásában. Ugyanis, amint a fenti 64–73. pontban szereplő megfontolásokból kitűnik, a Bizottság e kérdésben kellőképpen indokolta a határozatát.
- 229 Végül a bizalomvédelem elvére vonatkozó érveléssel (lásd: a fenti 34. pont) kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatás fogalma objektív helyzetnek felel meg, és e fogalom nem függhet az intézmények magatartásától vagy nyilatkozataitól. Ezek a körülmények nem képezhetik akadályát az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatássá minősítésnek, amennyiben az állami támogatás létezésére vonatkozó feltételek teljesültek. Viszont e körülményt a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvére tekintettel figyelembe kell venni a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetésének kötelezettsége kapcsán (2013. december 10-i Bizottság kontra Írország és társai ítélet, C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53. pont).
- 230 Így tehát el kell utasítani a bizalomvédelem elvére vonatkozó érvet, amely egy intézkedés állami támogatássá minősítése kérdésében hatástalan. Ugyanakkor a harmadik jogalap elemzése keretében ez az érv újra megvizsgálásra kerül.
- 231 Tekintettel az e megoldás alapjául szolgáló indokra, vagyis a szóban forgó érv hatástalanságára, nem kell helyt adni a felperesek által e tekintetben benyújtott pervezető intézkedések iránti kérelmeknek, mivel ezek az intézkedések az ezen érv megalapozottságára irányuló bizonyítás lehetővé tételére irányulnak.
- 232 A fenti megfontolások összességéből az következik, hogy az első jogalapot, amely a vitatott intézkedés szelektív jellegén alapul, teljes egészében el kell utasítani.

B. A második, a vitatott intézkedés kedvezményezettjének azonosításában rejlő hibán alapuló jogalapról

1. A felek érvei

- 233 A felperesek lényegében vitatják azt a tényt, hogy a vitatott intézkedés által biztosított előny azon Spanyolországban adóköteles vállalkozások javára szolgál, amelyek külföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedéseket. Szerintük a vitatott intézkedés kedvezményezettjei valójában e társaságok és a részvényeseik, amelyek részesedéseiket kedvezőbb áron értékesíthetik.

- 234 Úgy érvelnek, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban ellentmondásos és helytelen választ adott arra az érvre, amelyet néhány érdekelt fél felhozott, és amely azon alapul, hogy a támogatás tényleges kedvezményezettjei a külföldi illetőségű társaságok részvényesei, amelyek a részvényeiket a Spanyolországban adóköteles vállalkozásoknak adják el.
- 235 A felperesek hivatkoznak a Bizottság korábbi gyakorlatára is.
- 236 A Bizottság azt állítja, hogy a felperesek által hivatkozott ellentmondás nem áll fenn.
- 237 Mindenesetre a Bizottság szerint azok a vállalkozások, amelyekre a vitatott intézkedés alkalmazandó, előnyben részesülnek.

2. A Törvényszék álláspontja

- 238 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a vitatott intézkedés révén a Spanyolországban adóköteles vállalkozások, amelyek külföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedéseket, csökkenthetik az általuk fizetendő társasági adó alapját, amennyiben egyebekben megfelelnek az intézkedésben előírt további feltételeknek.
- 239 A felperesek szerint a vitatott intézkedés által biztosított előny, amelynek közvetlen címzettjei azok a vállalkozások, amelyek külföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedéseket, valójában beépül a részvények eladási árába. Ezért nem az említett vállalkozások azok, amelyek a vitatott intézkedés kedvezményezettjei, hanem azok, akik a szóban forgó részesedéseket eladják.
- 240 Ezt az érvet a következő három önálló indok közül mindegyik alapján el kell utasítani.
- 241 Először is nem lehet azt vélelmezni, hogy a vitatott intézkedés által biztosított előny feltétlenül beépül a felvásárolt vállalkozások részvényeinek eladási árába. Márpedig a jelen esetben ilyen körülmény nem nyert megállapítást. Következésképpen ez az érv minden ténybeli alapot nélkülöz.
- 242 Másodszor, még azt feltételezve is, hogy a Spanyolországban adóköteles vállalkozások, amelyek külföldi illetőségű társaságok részvényeit kívánják megvásárolni, növelik az ajánlott árat figyelembe véve az e részesedésszerzés címén általuk igénybe vehető társaságiadóalap-csökkentést, ez növeli esélyeiket a szóban forgó ügyletek lebonyolítására. E vállalkozásoknak tehát a Bíróság által az 1996. július 11-i SFEI és társai ítéletében (C-39/94, EU:C:1996:285, 60. pont) 1996. július 11-i SFEI és társai ítéletben (C-39/94, EU:C:1996:285, 60. pont) használt megfogalmazás szerint olyan „gazdasági [előnyük van], amelyhez szokásos piaci feltételek mellett nem juthattak volna”.
- 243 A jelen esetben vizsgált helyzet tehát különbözik attól a helyzettől, amelyben az előny címzettje köteles az előnyt ellenszolgáltatás nélkül valamely harmadik személyre átruházni (lásd ebben az értelemben: 2003. július 3-i Belgium kontra Bizottság ítélet, C-457/00, EU:C:2003:387, 58. pont). Ugyanis még azt feltételezve is, hogy a vitatott intézkedésből származó adóelőnyt teljes egészében beépítik a felvásárolt társaságok részvényeinek vételárába, a felvásárló vállalkozások vevőkénti tárgyalási pozíciója erősödik, ami önmagában egyértelmű előnyt jelent, amint azt a Bizottság is joggal hangsúlyozza.
- 244 Harmadszor a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az a körülmény, hogy az előny – különösen az adóelőny – kihasználásával elért haszon nem egyezik meg ezzel az előnnyel, vagy akár nem is létezik, nem érinti a támogatásnak ezen előny címzettjeivel való visszatéríttetését (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity, C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 92., 93., 100. és 102. pont).
- 245 Következésképpen egy ilyen körülmény úgyszintén nem érinti a szóban forgó előny címzettjeinek támogatás kedvezményezett minőségét.

- 246 Ha ugyanis ilyen körülmény fennállása mellett elismerést nyerne, hogy az intézkedés által előírt előny címzettjei nem a tényleges kedvezményezettjei ezen intézkedésnek, az végeredményben gátolna velük szemben minden visszatérítetési intézkedést, ami ellentétes lenne a Bíróság által elfogadott megoldással.
- 247 A jelen esetben a felperesek lényegében a vitatott intézkedés által számára biztosított előny kihasználásával elért haszon csökkenésére, sőt eltűnésére hivatkoznak.
- 248 A fenti 244. pontban hivatkozott és a fenti 245. pontban kifejtett értelmezés szerinti ítélkezési gyakorlat alapján az a körülmény – feltéve, hogy fennáll –, hogy a jelen esetben a vitatott intézkedésből származó adóelőnyt a felvásárló vállalkozások teljes egészében beépítik a felvásárolt társaságok részvényeinek árába, és hogy emiatt nem létezik a felvásárló vállalkozások által a vitatott intézkedésből eredően a vételi ügylet során elért haszon, nem enged arra következtetni, hogy ezek a vállalkozások ne lennének a vitatott intézkedés kedvezményezettjei.
- 249 A fenti 241–248. pontban kifejtett mindhárom indokból következik, hogy a Spanyolországban adóköteles és külföldi illetőségű társaságokban részesedéseket szerző vállalkozások nem csupán a közvetlen címzettjei a szóban forgó támogatásnak, hanem annak a tényleges kedvezményezettjei.
- 250 Ezt állapítja meg egyértelműen a Bizottság a megtámadott határozatban, amelynek e vonatkozásban kellőképpen részletes indokolása egyáltalán nem ellentmondásos.
- 251 Megállapítható e tekintetben, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (130) preambulumbekzdésében megjegyezte, hogy megítélése szerint a támogatás kedvezményezettjei azok a vállalkozások, amelyek alkalmazhatják az üzleti és cégérték adózási amortizációját. Megállapította többek között, hogy nem létezik olyan mechanizmus, amely által az előny teljes egészében vagy részben átszállna az érintett részesedések eladóira, és még ha lenne is ilyen, a vitatott intézkedés révén a felvásárló még inkább képes lenne magasabb árat ajánlani, „ami rendkívüli jelentőségű egy verseny során elnyert részesedésszerzési ügyletnél”.
- 252 Egyébiránt el kell utasítani a felperesek azon érvét, amely azon alapul, hogy a támogatás kedvezményezettjének azonosítása terén a Bizottság határozathozatali gyakorlata állítólag következtelen.
- 253 Ugyanis az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően azt, hogy egy adott intézkedés állami támogatásnak minősül-e, kizárólag az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése keretében kell megítélni, nem pedig a Bizottság állítólagos korábbi határozathozatali gyakorlata alapján (lásd: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 136. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig a támogatás kedvezményezettjének meghatározása a támogatás fennállásának megállapításához szükséges elemek egyike, amely egy objektív helyzetnek felel meg, és nem függhet az intézmények magatartásától (lásd ebben az értelemben: 2013. december 10-i Bizottság kontra Írország és társai ítélet, C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53. pont).
- 254 A fentiek összességéből az következik, hogy a második jogalapot el kell utasítani.

C. A harmadik, a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított jogalapról

1. A felek érvei

- 255 A felperesek első kifogásként lényegében arra hivatkoznak, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta a jogot, amikor a visszatérítetési intézkedés tárgyát képező támogatások meghatározása céljából tévesen az eljárás megindításáról szóló határozat közzétételi időpontját tekintette referencia-időpontnak. Így a Bizottság megsértette a bizalomvédelem elvét, amikor nem a megtámadott határozat közzétételi időpontját tekintette referencia-időpontnak.
- 256 A felperesek különösen az uniós bíróságok ítélkezési gyakorlatára, valamint a Bizottság határozathozatali gyakorlatára hivatkoznak, amely tekintetében az egyenlő bánásmód elvének megsértését is felhozzák.
- 257 A felperesek a Bizottság azon álláspontját kifogásolják, amely szerint az eljárás megindításáról szóló határozat közzétételét követően a gondosan eljáró gazdasági szereplőnek tartózkodnia kell attól, hogy a végleges határozat közzétételéig a vitatott intézkedést alkalmazza.
- 258 Másodlagosan a felperesek egy második kifogásra hivatkoznak. A Bizottság által előírt azon feltételeket kifogásolják, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy bizonyos esetekben a visszatérítetési intézkedés tárgyát képező támogatások meghatározása céljából a megtámadott határozat közzétételét lehessen referencia-időpontként figyelembe venni. A felperesek szerint a Bizottság által a megtámadott határozatban alkalmazott átmeneti szabályozás keretében elfogadott megoldás egy gondos piaci szereplő számára nem volt előrelátható.
- 259 A felperesek arra is hivatkoznak, hogy a megtámadott határozat indokolása hiányos.
- 260 A Bizottság azt állítja, hogy az ítélkezési gyakorlatra tekintettel nem sérült a bizalomvédelem elve.
- 261 A Bizottság továbbá azt állítja, hogy a korábbi gyakorlatára vonatkozó érv hatástalan, de mindenesetre megalapozatlan.
- 262 Végül azzal érvel, hogy a bizalomvédelem elvének semmiféle megsértésére nem lehet hivatkozni olyan esetekkel kapcsolatban, amelyekben a támogatás visszatérítésének referencia-időpontja megegyezik a megtámadott határozat közzétételének időpontjával.

2. A Törvényszék álláspontja

- 263 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a bizalomvédelem elvére való hivatkozás joga három együttes feltétel teljesüléséhez kötődik. Először is az adminisztrációnak pontos, feltétel nélküli és egybehangzó, feljogosított és megbízható forrásokból származó ígéreteket kell tennie az érintett számára. Másodszor ezen ígéretnek jogos elvárást kell kelteniük abban a személyben, akihez intézik őket. Harmadszor az adott ígéretnek összhangban kell állniuk a vonatkozó szabályokkal (lásd: 2008. december 16-i Masdar [UK] kontra Bizottság ítélet, C-47/07 P, EU:C:2008:726, 81. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2006. február 23-i Cementbouw Handel & Industrie kontra Bizottság ítélet, T-282/02, EU:T:2006:64, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 264 Emlékeztetni kell arra is, hogy a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított jogalpra nem lehet eredményesen hivatkozni a Bizottság azon határozatának vitatása érdekében, amely valamely nemzeti intézkedést állami támogatásnak minősít az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében, mivel az állami támogatás fogalma objektív helyzetnek felel meg, és e fogalom nem függhet az intézmények magatartásától vagy nyilatkozataitól (lásd: a fenti 229. pont). Így, amikor valamely nemzeti intézkedést

- jogszerűen állami támogatásnak lehet minősíteni, az arra vonatkozó korábbi ígéretek, hogy az intézkedés nem képez támogatást, nem egyeztethetők össze az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésével. Mivel a fenti 263. pontban kifejtett harmadik feltétel nem teljesül, kizárt a bizalomvédelem elvének megsértésére való hivatkozás az intézkedést állami támogatásnak minősítő bizottsági határozattal szemben.
- 265 Azonban eredményesen lehet hivatkozni a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított jogalapra olyan határozattal szemben, amelyben a Bizottság az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése alapján úgy dönt, hogy az érintett tagállamnak az általa rögzített határidőn belül meg kell szüntetnie vagy módosítania kell egy intézkedést (lásd ebben az értelemben: 2013. december 10-i Bizottság kontra Írország és társai ítélet, C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53. pont).
- 266 Arról lehet szó például, hogy a Bizottság arra kötelezi az érintett tagállamot, hogy fokozatosan szüntessen meg valamely létező támogatási programot, amely összeegyeztethetlenné vált a belső piaccal (lásd az ügy tárgyát képező határozatot a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletben, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416), vagy még olyan új támogatás visszatéríttetését rendeli el, amelyet a Bizottságnak történő előzetes bejelentés nélkül nyújtottak, és amelyet utóbbi a belső piaccal összeegyeztethetetlennek tekintett.
- 267 Ez utóbbi példa tekintetében, amely a jelen ügy tárgyát képezi, hangsúlyozni kell, hogy ha létezne olyan szabály vagy elv, amely szerint a Bizottság köteles lenne elrendelni minden olyan támogatás visszatéríttetését, amely jogellenes és nem egyeztethető össze a belső piaccal, azok az ígéretek, amelyeket az ilyen támogatás visszatéríttetésének elmaradásával kapcsolatban adnak, és amelyek azon ígéretekéből származhatnak, hogy a szóban forgó intézkedés nem minősül támogatásnak, szükségszerűen ellentétben állnának ezzel az elvvel vagy ezzel a szabállyal.
- 268 Így a bizalomvédelem elvének együttes alkalmazási feltételei közül a harmadik feltétel (lásd a fenti 263. pontot), amely arra vonatkozik, hogy az adott ígéreteknek összhangban kell állniuk a vonatkozó szabályokkal (1983. november 16-i Thyssen kontra Bizottság ítélet, 188/82, EU:C:1983:329, 11. pont; 1986. február 6-i Vlachou kontra Számvevőszék ítélet, 162/84, EU:C:1986:56, 6. pont; 1990. március 27-i Chomel kontra Bizottság ítélet, T-123/89, EU:T:1990:24, 28. pont; 1999. július 6-i Forvass kontra Bizottság ítélet, T-203/97, EU:T:1999:135, 70. pont; 2014. június 18-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet, T-260/11, EU:T:2014:555, 84. pont; 2016. április 22-i Írország és Aughinish Alumina kontra Bizottság ítélet, T-50/06 RENV II és T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 213. pont) soha nem teljesülhet.
- 269 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már az (C-142/87, EU:C:1990:125, 66. pont) 1990. március 21-i Belgium kontra Bizottság ítéletben (C-142/87, EU:C:1990:125, 66. pont) kimondta, hogy a jogellenes, a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetés útján történő megszüntetése a támogatás jogellenessége megállapításának logikus következménye.
- 270 Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatában ekként megállapított logikai kapcsolat a támogatás jogellenessége és visszatéríttetése között nem vonta maga után a Bizottság azon kötelezettségét, hogy el kell rendelnie minden jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetését.
- 271 Ugyanis, amint arra a Bizottság „A tagállamokat a jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatások visszafizettetésére felszólító bizottsági határozatok hatékony végrehajtásáról” című 2007. évi közleményében (HL 2007. C 272., 4. o.) is emlékeztetett, csak a 80-as évek második felében és a 90-es években kezdte el módszeresebben elrendelni a jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatások visszatéríttetését, és csak a 659/1999 rendelet elfogadásával „[állapították meg azon] kötelezettséget a Bizottság számára, hogy meg kell követelnie az ilyen típusú támogatás visszatéríttetését”.

- 272 E kötelezettség a 659/1999 rendelet 14. cikke (1) bekezdésének első mondatából ered, amely úgy rendelkezik, hogy amennyiben a jogellenes támogatások esetén elutasító határozat születik, „a Bizottság dönt arról, hogy az érintett tagállam hozza meg a szükséges intézkedéseket a támogatásnak a kedvezményezettől történő visszavételére”.
- 273 Egy ilyen rendelkezés elfogadása ellenére, amely – úgy tűnik – arra kötelezi a Bizottságot, hogy rendelje el minden jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetését, a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított jogalap továbbra is eredményesen felhívható az olyan határozattal szemben, amely olyan új támogatás visszatéríttetését rendeli el, amelyet a Bizottságnak történő előzetes bejelentés nélkül nyújtottak, és amelyet az utóbbi a belső piaccal összeegyeztethetetlennek tekintett.
- 274 Ugyanis, először is azon kötelezettség alól, hogy el kell rendelni minden jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetését, kivételt ír elő 659/1999 rendelet 14. cikke (1) bekezdésének második mondata, amely úgy rendelkezik, hogy a Bizottság nem követeli meg a támogatás visszatérítését, amennyiben az ellentétes az uniós jog valamelyik általános elvével.
- 275 Márpedig a bizalomvédelem elve az uniós jog általános elveként lett elismerve (1992. május 19-i Mulder és társai kontra Tanács és Bizottság ítélet, C-104/89 és C-37/90, EU:C:1992:217, 15. pont, lásd még: 1988. április 28-i Mulder ítélet, 120/86, EU:C:1988:213, 26. és 27. pont).
- 276 Másodszor, a 659/1999 rendelet 14. cikkének (1) bekezdése és különösen annak első mondata nem értelmezhető úgy, hogy annak az lenne a hatása, hogy megakadályozza a bizalomvédelem elvének együttes alkalmazási feltételei közül a harmadik feltétel teljesülését, és így azt eredményezné, hogy kizárt ezen elv alkalmazása (lásd: a fenti 263., 267. és 268. pont).
- 277 Ugyanis a 659/1999 rendelet 14. cikke (1) bekezdésének második mondata pontosan a bizalomvédelem biztosítására irányul, amint az kitűnik a Tanács azon ülésének jegyzőkönyvébe foglalt 29/99 nyilatkozatból, amelyen az említett rendelet hivatalos elfogadására sor került (a Tanács jogi aktusainak havi jegyzéke, 1999. március), és amely nyilatkozat szerint „a Bizottságot továbbra is kötelezik [az uniós] jog általános elvei, különösen a bizalomvédelem elve, amelyek elsőbbséget élveznek a [másodlagos joggal] szemben”.
- 278 A fentiekből következik, hogy a felperesek a megtámadott határozat jogszerűségének vitatása céljából, amennyiben e határozat a nyújtott támogatás visszatéríttetését írja elő, eredményesen hivatkozhatnak a Törvényszék előtt a bizalomvédelem elvének megsértésén alapuló jogalapra, és e tekintetben hivatkozhat azokra az ígéretekre, amelyeket neki a Bizottság azzal kapcsolatban adott, hogy a vitatott intézkedés nem minősül támogatásnak, ami szükségképpen magában foglalja, hogy az az előny, amelyet számára ezen intézkedés biztosít, nem kerül visszatéríttetésre (lásd: a fenti 267. pont) vagy csak az ezen ígéretekhez igazodva.
- 279 Ennélfogva azt kell meghatározni, hogy megalapozott-e a harmadik jogalap alátámasztására a felperesek által hivatkozott két kifogás valamelyike (lásd: a fenti 255. és 258. pont).

a) Az elsődlegesen hivatkozott első kifogásról

- 280 A felperesek vitatják a Bizottság által alkalmazott átmeneti szabályozást, amennyiben az referencia-időpontként az eljárás megindításáról szóló határozat közzétételének időpontját tekintette. Úgy vélik, hogy a Bizottságnak a megtámadott határozat közzétételi időpontját kellett volna alapul vennie.

- 281 Előjáróban meg kell jegyezni, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (184) preambulumbekzdésében úgy vélte, hogy a vitatott intézkedés jogellenes állami támogatást, vagyis az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével bevezetett új támogatást képez.
- 282 Kétségtelen, hogy a vitatott szabályozást a Spanyol Királyság nem jelentette be a Bizottságnak az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése értelmében.
- 283 A felperesek szerint az intézkedés az Unión kívül valóban nem szelektív, és az Unión belül csak a határokon átnyúló egyesülések előtti akadályok megszűnésével válik azzá, amelyet a felperesek szerint legkorábban csak azt követően lehetett megállapítani, hogy hatályba lépett a tőkeegyesítő társaságok határokon átnyúló egyesüléséről szóló, 2005. október 26-i 2005/56/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2005. L 310., 1. o.). A vitatott intézkedés tehát nem minősült támogatásnak a hatálybalépése időpontjában, ezért létező támogatásnak lehet tekinteni a 659/1999 rendelet 1. cikke b) pontjának v. alpontjában foglalt rendelkezések értelmében.
- 284 Azonban ezen érveléssel a felperesek azon alapfeltevésből indulnak ki, hogy a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok megléte lehetővé teszi, hogy ezen intézkedést ne tekintsék szelektívnek.
- 285 Márpedig ezen alapfeltevés relevanciájának hiánya már megállapításra került, különösen a fenti 201., 202. és 216. pontban.
- 286 Ezért azt a következtetést lehet levonni, hogy a felperesek nem bizonyították, hogy a vitatott intézkedés létező támogatásnak minősül. A Bizottság tehát helyesen minősítette azt jogellenes támogatásnak.
- 287 Márpedig, amikor valamely támogatás végrehajtására a Bizottságnak történő előzetes bejelentés nélkül kerül sor úgy, hogy az az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése alapján jogellenes, a támogatás kedvezményezettje ebben az időpontban nem vethet jogos bizalmat a támogatásnyújtás szabályszerűségébe, kivéve ha rendkívüli körülmények merülnek fel (lásd ebben az értelemben: 1987. november 24-i RSV kontra Bizottság ítélet, 223/85, EU:C:1987:502, 16. és 17. pont; 1990. szeptember 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-5/89, EU:C:1990:320, 14. és 16. 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; 1998. január 27-i, Ladbroke Racing kontra Bizottság ítélet, T-67/94, EU:T:1998:7, 182. pont; 2014. október 16-i Alcoa Trasformazioni kontra Bizottság ítélet, T-177/10, EU:T:2014:897, 61. pont; 2016. április 22-i Írország és Aughinish Alumina kontra Bizottság ítélet, T-50/06 RENV II és T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 214. pont).
- 288 A megtámadott határozatban a Bizottság, úgy ítélvén, hogy esetében ilyen körülmények merültek fel (a megtámadott határozat (38) és (210) preambulumbekzdése), nem rendelte el a szóban forgó támogatás visszatéríttetését különösen a vitatott intézkedés azon kedvezményezettjei vonatkozásában, amelyek külföldi társaságban szereztek részesedéseket az eljárás megindításáról szóló határozat közzétételi időpontja, azaz 2007. december 21. előtt.
- 289 A Bizottság szerint az ilyen átmeneti szabályozást az indokolja, hogy olyan egyedi, feltétel nélküli és egybehangzó garanciát adott, amelynek jellegénél fogva a vitatott intézkedés kedvezményezettjei jogosan várhatták el, hogy az üzleti és cégérték amortizációs rendszere – olyan értelemben, hogy nem tartozik az állami támogatásokra vonatkozó szabályok hatáskörébe – jogszerű, és hogy ezért az említett rendszerből származó egyetlen előny sem képezheti egy későbbi visszatérítés tárgyát (a megtámadott határozat (192) preambulumbekzdése).

290 Így 2006. január 19-én a Bizottság egyik tagja válaszul egy parlamenti képviselő kérdésére a Bizottság nevében az alábbiak szerint nyilatkozott:

„A Bizottság nem tudja megerősíteni, hogy a spanyol társaságok magas ajánlatai annak köszönhetőek-e, hogy a spanyol adójog számukra lehetővé teszi az üzleti és cégérték gyorsabb amortizációját, mint az a francia vagy olasz partnerek esetében lehetséges. A Bizottság azonban azt tudja erősíteni, hogy az említett nemzeti jogszabályok nem tartoznak az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazási körébe, mivel olyan általános leértékelési szabályokat képviselnek, amelyek valamennyi spanyolországi vállalkozásra alkalmazhatók”.

291 Hasonlóképpen 2006. február 17-én a Bizottság egyik tagja válaszul egy parlamenti képviselő kérdésére továbbra is ezen intézmény nevében az alábbiak szerint nyilatkozott:

„Jelenleg a Bizottság rendelkezésére álló információk alapján azonban úgy tűnik, hogy az üzleti és cégérték amortizációjára vonatkozó spanyol adóügyi szabályok, mivel általános leértékelési szabályok, az összes spanyolországi vállalkozásra vonatkoznak, mérettől, ágazattól, gazdálkodási formától, vagy attól függetlenül, hogy magán- vagy állami tulajdonban vannak-e. Következésképpen úgy tűnik, hogy nem tartoznak az állami támogatásokra vonatkozó szabályok hatálya alá”.

292 Jóllehet a Bizottság válaszait nem tették teljes egészében közzé az *Európai Unió Hivatalos Lapjában*, a kérdések száma, a szerzőjük, a tárgyuk, a címzett intézmény, valamint a válaszok meglétére és dátumára való megjegyzés ilyen közzététel (HL 2006. C 327., 164. és 192. o.) tárgyát képezte.

293 A jelen esetben nem vitatott, hogy az előző pontokban említett tényezők jogos bizalmat kelthettek a felperesben.

294 A felek közötti nézeteltérés arra vonatkozik, hogy milyen következtetéseket kell levonni abból, hogy 2007. október 10-én elfogadták az eljárás megindításáról szóló határozatot, amelyet – az előzetes összefoglalásával együtt – 2007. december 21-én tettek közzé az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* (lásd: a fenti 280. pont).

295 E tekintetben a Bíróság ítélezési gyakorlata az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének szövegére támaszkodva kimondja, hogy ha a Bizottság megindítja a hivatalos vizsgálati eljárást, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének utolsó mondata megtiltja az érintett tagállamnak, hogy végrehajtsa a tervezett intézkedéseket, amíg ebben az eljárásban végső határozat nem születik. Az új támogatások tekintetében tehát a Bizottság megelőző jellegű ellenőrzést végez, és azokat az érintett tagállam mindaddig nem hajthatja végre, amíg a Bizottság azokat nem nyilvánította a Szerződéssel összeegyeztethetőnek (1992. június 30-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-312/90, EU:C:1992:282, 16. pont).

296 Ezenkívül a Bíróság megállapította, hogy amikor a Bizottság egy végrehajtás folyamatában lévő új intézkedéssel szemben megindította a hivatalos vizsgálati eljárást, akkor az ilyen határozat felfüggesztő hatálya kötelezi az esetlegesen eljáró nemzeti bíróságokat is, amelyek adott esetben kötelesek mindazokat az intézkedéseket meghozni, amelyek az említett intézkedés végrehajtásának felfüggesztésére irányuló kötelezettség esetleges megsértéséből eredő következmények megállapításához szükségesek (2013. november 21-i Deutsche Lufthansa ítélet, C-284/12, EU:C:2013:755, 42. pont).

297 Végül egy végrehajtás folyamatában lévő és a Bizottság által új támogatásnak minősített intézkedéssel szembeni hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat kapcsán megállapítást nyert, hogy e határozat elfogadását követően legalábbis komoly kétség merül fel a szóban forgó intézkedés jogszerűségével kapcsolatban, aminek – nem sértve az ideiglenes intézkedés iránti kérelemnek az ideiglenes intézkedésről határozó bíró elé terjesztésének lehetőségét – a tagállamot az intézkedés alkalmazásának felfüggesztésére kell készítenie, mivel a hivatalos vizsgálati eljárásnak az

EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése alapján történő megindítása kizárja, hogy a belső piaccal való összeegyeztethetőséget megállapító azonnali határozat szülessen, amely lehetővé tenné az említett intézkedés végrehajtásának jogszerű folytatását. A szóban forgó intézkedés jogszerűségével kapcsolatban felmerülő ezen aggálynak az intézkedés révén kedvezményezett vállalkozásokat is arra kell készítenie, hogy mindenképpen utasítsák vissza az új támogatásokat vagy képezzenek fedezetet az esetleges későbbi visszatérítésekhez szükséges összegekre (2001. október 9-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-400/99, EU:C:2001:528, 59. pont).

298 Ezért a végrehajtás folyamatában lévő új nemzeti intézkedéssel szembeni hivatalos vizsgálati eljárás megindítása tárgyában hozott határozat felfüggesztő hatályára tekintettel ezen intézkedés kedvezményezettjei – mint a jelen esetben – nem hivatkozhatnak olyan rendkívüli körülményekre, amelyek igazolhatják a jogos bizalom fennmaradását e határozat meghozatalát követően (lásd ebben az értelemben: 2016. április 22-i Franciaország kontra Bizottság ítélet, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, 50–56. pont).

299 Egyébiránt a Bizottság által elfogadott átmeneti szabályozás lehetővé tette a támogatás azon kedvezményezettjeinek, amelyek már részesedéseket szereztek vagy erre visszavonhatatlan kötelezettséget vállaltak az eljárás megindításáról szóló határozat közzétételi időpontját megelőzően, hogy továbbra is alkalmazzák ezt az intézkedést az előírt amortizáció teljes ideje alatt. Így a szóban forgó vállalkozások ezen időpontot követően azonnal képesek voltak a magatartásukat úgy alakítani, hogy ne vállaljanak szerződéses kötelezettséget külföldi társaságban való részesedésszerzésre, ha úgy ítélték meg, hogy az ilyen kötelezettségvállalás, tekintve annak kockázatát, hogy nem lehet időben kihasználni a vitatott intézkedésben szereplő adóelőnyt, nem jelent megfelelő gazdasági érdeket.

300 Végül hozzá kell tenni, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat összefoglalásában, amelyet e határozattal 2007. december 21-én tettek közzé az *Európai Unió Hivatalos Lapjában*, a Bizottság jelezte, hogy megítélése szerint a szóban forgó adózási szabályozás minden lényeges feltételnek megfelel ahhoz, hogy állami támogatásnak kelljen tekinteni. Hozzátette továbbá a következőket:

„[Ú]gy tűnik, hogy az intézkedés a spanyol adószabályozástól való eltérést jelent, mivel a goodwillt akkor is leírják, ha az nem jelenik meg a részesedésszerző társaság könyvelésében, mivel a megszerző társaság és a megszerzett társaság között nincsen üzleti kombináció. Az intézkedés ezért gazdasági előnyt jelent, mivel csökken a külföldi társaságokban jelentős részesedést szerző társaságok adóterhe. Az intézkedés állami forrásokat is magában foglal, továbbá egyedi intézkedésnek tűnik, mivel bizonyos befektetésekkel foglalkozó vállalkozásoknak kedvez.

Úgy tűnik, hogy az intézkedés érinti a tagállamok közötti kereskedelmet, mivel erősíti a részesedésekkel összefüggő bizonyos tevékenységeket végző kedvezményezettjei kereskedelmi feltételeit, továbbá érintheti a versenyt, mivel azáltal, hogy támogatja a külföldi társaságok megszerzésére ajánlatot tevő spanyol társaságokat, a nem spanyol versenytársakat viszonylag kedvezőtlen helyzetbe hozza, mivel azok nem tudnak hasonló ajánlatokat tenni az érintett piacokon.

Nem tűnik alkalmazhatónak a [107]. cikk (2) és (3) bekezdésében előírányzott eltérések egyike sem, és a támogatás a [belső] piaccal összeegyeztethetetlennek látszik. A Bizottság ennek megfelelően úgy találja, hogy a spanyol hatóságok a szóban forgó intézkedés végrehajtásával állami támogatást nyújtanak a Szerződés [107]. cikk (1) bekezdése értelmében.”

301 A fenti 300. pontban említett tényezőkre figyelemmel, az eljárás megindításáról szóló határozat közzétételi időpontjában azok a vállalkozások, amelyekre a vitatott szabályozás vonatkozott vagy vonatkozhatott, megismerhették azokat a konkrét indokokat, amelyek miatt a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az e szabályozás keretében megállapított intézkedések – úgy tűnt – megfelelnek az EUMSZ 107. cikkben megkövetelt minden egyes feltételnek és a belső piaccal összeegyeztethetetlennek tekinthetők.

- 302 Továbbá az eljárást megindító határozat összefoglalásából vagy e határozat (1)–(7) preambulumbekzdésében szereplő időrendi áttekintésből nem következik, hogy a vitatott szabályozás létező támogatásnak lenne tekinthető. Különösen a szóban forgó vállalkozások érthették, hogy e szabályozás, amely már a hivatalos vizsgálati eljárás megindítása előtt hatályba lépett, a Bizottság részéről nem került jóváhagyásra.
- 303 A fentiekből következik, hogy az eljárást megindító határozat elfogadása a jelen esetben elegendő volt ahhoz, hogy megszűnjön az a jogos bizalom, amelyet a fenti 290. és 291. pontban hivatkozott nyilatkozatok a vitatott intézkedés kedvezményezettjeiben kelthettek.
- 304 A felperesek egyéb érvei sem alkalmasak arra, hogy megkérdőjelezzék e következtetést.
- 305 Először is való igaz, hogy az 1987. november 24-i RSV kontra Bizottság ítélet (223/85, EU:C:1987:502, 6. pont) alapjául szolgáló ügyben új támogatás nyújtására került sor azt megelőzően, hogy azt bejelentették volna a Bizottságnak.
- 306 Azonban azokat az összegeket, amelyek visszatéríttetését a Bizottság elrendelte, már azelőtt kifizették, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról bárminemű határozatot hoztak volna (lásd e tekintetben: a Határozatok Tárában közzétett tárgyalásra készített jelentés, 4621. és 4622. o.).
- 307 Nem alkalmazható tehát az 1987. november 24-i RSV kontra Bizottság ítéletben (223/85, EU:C:1987:502) kimunkált megoldás, mivel a jelen esetben azt a támogatást, amelynek a visszatéríttetését a Bizottság elrendelte, még nem adták meg az eljárás megindításáról szóló határozat közzétételi időpontjában, sőt az olyan előnyre vonatkozott, amelyet a támogatás kedvezményezettjeinek az eljárás megindításáról szóló határozat közzététele után tanúsított magatartása alapján nyújtottak (lásd: a fenti 299. pont).
- 308 Másodszor a felperesek hivatkoznak a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletre (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416), amely a koordinációs központokra vonatkozó belga adószabályozással kapcsolatos.
- 309 Jelentős különbségek vannak azonban a jelen ügy és a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapjául szolgáló ügy tényállása között.
- 310 Ugyanis, először is ebben az ügyben a Bizottság két egymást követő határozattal (16. pont) azt állapította meg, hogy a szóban forgó szabályozás nem tartalmaz támogatási elemet. Tehát olyan létező támogatási programról volt szó, amely esetében nem volt alkalmazható az az ítélkezési gyakorlat, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen jogellenes támogatások visszatéríttetésére vonatkozik, és amely csak rendkívüli körülmények között állapítja meg bizalomvédelem elvének megsértését (lásd: a fenti 287. pont).
- 311 Hasonlóképpen nem voltak relevánsak sem a Szerződésnek azon rendelkezései, amelyek az eljárás megindításáról szóló határozat elfogadásának joghatásait taglalják, sem pedig az az ítélkezési gyakorlat, amely megállapítja az e rendelkezések alkalmazásának következményeit abban az esetben, ha a támogatás jogellenesen nyújtották (lásd: a fenti 295–298. pont), amelyek szintén korlátozzák a bizalomvédelem elvének alkalmazását.
- 312 Ezen túlmenően Léger főtanácsnok a Belgium és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekre vonatkozó főtanácsnoki indítványában (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:89, 404. és 405. pont) azon helyzet sajátosságát hangsúlyozta, amelyben a bizalmat a Bizottság korábbi határozatainak elfogadása keltette, és amelynek ezért különleges védelmet kell biztosítani.

- 313 Ebben az esetben ugyanis a támogatási elem hiányát megállapító bizottsági határozatok támogatják azon személyek jogi helyzetét, akikre a szóban forgó intézkedés alkalmazandó, elismerve azt, hogy e helyzet egy ezzel ellentétes esetleges határozat elfogadásáig összeegyeztethető az EUMSZ 107. cikk rendelkezéseivel.
- 314 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az uniós intézmények jogi aktusait megilleti a jogszerűség véelme mindaddig, amíg ezen aktusokat vissza nem vonják vagy meg nem semmisítik (1994. június 15-i Bizottság kontra BASF és társai ítélet, C-137/92 P, EU:C:1994:247, 48. pont).
- 315 Másodszor, a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapjául szolgáló Másodszor, a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapjául szolgáló ügy tárgyát az képezte, hogy meghosszabbítható-e, vagy sem, valamely támogatási program kedvezményezettjei tekintetében az az időtartam, amelynek folyamán e program hatálya alá tartoztak.
- 316 Ebben az ügyben a szóban forgó program kedvezményének egy tíz évre szóló és megújítható engedély megszerzése volt a feltétele. A vitatott határozat úgy szövelt, hogy a határozat kézbesítésének időpontjától kezdve az engedélyesek nem újíthatják meg az engedélyt annak lejártakor (lásd ebben az értelemben: 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 32–34. pont).
- 317 A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat közzététele és a vitatott határozat között eltelt közel nyolc hónapos időtartam nem volt elegendő ahhoz, hogy a támogatás kedvezményezettjei számolhassanak egy olyan határozat lehetőségével, amely megszünteti a szóban forgó programot. A Bíróság különösen arra hivatkozott, hogy e program olyan számviteli intézkedéseket, illetve pénzügyi és gazdasági döntéseket igényelt, amelyeket egy hozzáértő gazdasági szereplő nem hozhat meg ilyen rövid határidő alatt (2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 162. pont).
- 318 A Bíróság a 2009. szeptember 17-i Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítéletében (C-519/07 P, EU:C:2009:556) hangsúlyozta, hogy a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapjául szolgáló ügyben az engedélyesek, akik az engedélyt a bizottsági határozat miatt nem újíthatták meg, ezen engedély miatt jelentős beruházásokat végeztek és hosszú távú kötelezettségeket vállaltak (91. pont).
- 319 A Belgium és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekre vonatkozó indítványában (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:89) Léger főtanácsnok megjegyezte, hogy a szóban forgó program az általános szabályoktól eltérő kivételes adószabályozás volt, amely számos mentességet, valamint sajátos adóalap-meghatározási módszert tartalmazott, és hogy az ilyen típusú intézkedések megszüntetésének eshetőségére egy vállalkozásnak sokkal nehezebb felkészülni, mint valamely támogatás megszüntetésére, mivel ez nemcsak az ilyen megszüntetés gazdasági következményeinek figyelembevételét, hanem jelentős átszervezések végrehajtását is igényli, különösen számviteli szempontból (418. pont).
- 320 Ezzel szemben a jelen esetben, amint a fenti 299. pontban megállapításra került azok a vállalkozások, amelyekre a vitatott szabályozás vonatkozott vagy vonatkozhatott, az eljárás megindításáról szóló határozat közzétételi időpontjától kezdve azonnal képesek voltak a magatartásukat úgy alakítani, hogy ne vállaljanak szerződéses kötelezettséget külföldi társaságban való részesedésszerzésre, ha úgy ítélték meg, hogy az ilyen kötelezettségvállalás, tekintve annak kockázatát, hogy nem lehet időben kihasználni a vitatott intézkedésben szereplő adóelőnyt, nem jelent megfelelő gazdasági érdeket.
- 321 Következésképpen a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapjául szolgáló ügyben felmerült és a fenti 308–320. pontban imént kifejtett sajátos körülmények együttese nem áll fenn a jelen esetben, legyen szó arról, hogy az abban

az ügyben szereplő támogatás létező támogatás volt, vagy akár arról, hogy e támogatások kedvezményezettjeinek a támogatás megtiltása után olyan intézkedéseket kellett hozniuk, amelyeket nem lehetett rövid időn belül meghozni. Következésképpen a felperesek nem hivatkozhatnak megalapozottan ezen ítéletre.

- 322 Harmadszor a felperesek az egyenlő bánásmód elvének megsértésére hivatkoznak. A Bizottság azon határozatait hozza fel, amelyeket olyan adószabályozások kapcsán hozott, amelyek – ahogy azt maguk a felperesek kijelentik – hasonlóságot mutatnak a koordinációs központokra vonatkozó belga adószabályozással, azaz azzal a szabályozással, amely a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 16. pont) alapjául szolgáló ügyben a vizsgálat tárgyát képezte. Azonban, amint a fenti 321. pontban kimondásra került, e szabályozás jellemzői eltérnek a vitatott szabályozás jellemzőitől.
- 323 A felperesek által e tekintetben hivatkozott helyzetek tehát nem hasonlíthatók össze a jelen ügybeli helyzettel.
- 324 Egyébként a felperesek, bár hivatkoznak mind azon határozatokra, amelyeket a Bizottság olyan adószabályozások kapcsán hozott, amelyek – a felperesek szerint – hasonlóságot mutatnak a koordinációs központokra vonatkozó belga adószabályozással, mind pedig adóintézkedések tárgyában hozott számos más bizottsági határozatra, nem bizonyítják, hogy a Bizottság megadta volna a jogos bizalom kedvezményét olyan jellegű tényállási helyzetben, amelyben előny nyújtására került sor – még az eljárást megindító határozatot követően is – olyan új támogatásból eredően, amelyet nem jelentettek be a Bizottságnak.
- 325 A felperesek egyáltalán nem bizonyították, sőt nem is állították, hogy az általuk felhozott határozatokban szereplő előnyök kedvezményezettjei azonnal át tudták alakítani a magatartásukat (lásd: a fenti 320. pont).
- 326 Azon körülmény fennállásának bizonyítása, és még inkább az erre való hivatkozás hiányában, amely alapján esetleg igazolható lenne egy olyan átmeneti szabályozás, amelynek hatálya az eljárást megindító határozat közzétételi időpontján túl terjed, el kell utasítani a felperes azon érvét, amely a Bizottság bizalomvédelem területére eső határozathozatali gyakorlatán alapul.
- 327 A spanyolországi társaságiadó-szabályokról szóló 2000. október 31-i bizottsági határozat (HL 2001. L 60., 57. o.) esetében, amely az egyetlen olyan határozat a felperesek által hivatkozott bizottsági határozathozatali gyakorlatából, amely esetében a felperesek elegendő bizonyítékkal szolgáltak ahhoz, hogy a Törvényszék részletesen meg tudja vizsgálni, hogy ezen ügy tényállása összehasonlítható-e a jelen ügy tényállásával, amint a Bizottság is helyesen megjegyzi, olyan határozatról van szó, amelyet az ESZA-Szerződés alkalmazásában fogadtak el, amelynél a támogatások ellenőrzési feltételeit nem lehetett összehasonlítani az EK-Szerződésben, később az EUM-Szerződésben szabályozott ilyen feltételekkel. Így konkrétan az ESZAK-Szerződésből hiányoztak az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében foglaltakhoz hasonló rendelkezések, amelyeken a fenti 295. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapul.
- 328 Ráadásul a határozat korábbi, mint a fenti 297. pontban hivatkozott 2001. október 9-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-400/99, EU:C:2001:528), amely szerint a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat elfogadását követően legalábbis komoly kétségnek kell felmerülnie annak kapcsán, hogy a szóban forgó intézkedés megfelel-e az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályoknak.
- 329 Egy ilyen határozat alapján tehát nem lehet olyan jogos bizalom meglétére következtetni, amelyre a felperesek megalapozottan hivatkozhatnak.

330 A fentiekből következik, hogy még azt feltételezve is, hogy az az érv, amely a Bizottság azon korábbi határozathozatali gyakorlatán alapul, amely a támogatások visszatéríttetésének részletes szabályaira, és e szabályok bizalomvédelem elvét sértő vagy nem sértő jellegére vonatkozik, releváns is lenne az ezen elvre való hivatkozás céljából, az ilyen érv semmiképpen nem megalapozott.

331 A fenti megfontolások összességéből az következik, hogy a felperesek által hivatkozott első kifogást el kell utasítani.

b) A másodlagosan hivatkozott második kifogásról

332 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy a Bizottság amellet, hogy nem rendelte el a szóban forgó támogatásnak többek között a vitatott intézkedés azon kedvezményezettjei általi visszatéríttetését, amelyek 2007. december 21-ig, az eljárás megindításáról szóló határozat közzétételének időpontjáig szereztek külföldi társaságban részesedést (lásd: a fenti 280. pont), nem rendelkezett a támogatás visszatéríttetéséről a vitatott intézkedés azon kedvezményezettjei vonatkozásában sem, amelyek legkésőbb 2011. május 25-ig, a megtámadott határozat közzétételének időpontjáig többségi részesedést szereztek Kínában, Indiában vagy más olyan országokban letelepedett külföldi társaságokban, ahol a határokon átnyúló üzleti kombinációk kifejezett jogi akadályainak meglétét bizonyították vagy lehetséges ennek bizonyítása.

333 A Bizottság annak megállapításával igazolta ezen átmeneti rendszer létrehozását, hogy a 2009. október 28-i határozat (117) preambulumbekzdésében megalapozott várakozásokat kelthetett olyan állami támogatások fennállásának hiányával kapcsolatban, amelyek „spanyol vállalatok olyan ügyletei[re vonatkoznak,] amelyek azokban a harmadik országokban realizálódnak, ahol a határon átnyúló üzleti kombinációk kifejezett »jogi akadályai« fennállnak és ahol az érintett spanyol vállalat »többségi részesedést« szerzett” (a megtámadott határozat 197. pontja).

334 A felperesek a Bizottság által előírt azon feltételeket kifogásolják, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy bizonyos esetekben a visszatéríttetési intézkedés tárgyát képező támogatások meghatározása céljából a megtámadott határozat közzétételét lehessen referencia-időpontként figyelembe venni. A felperesek szerint ezt az időpontot kellett volna elfogadni minden harmadik országban realizált ügylet vonatkozásában, mivel úgy vélik, hogy többek között a 2009. október 28-i határozat (117) preambulumbekzdésével megteremtett jogos bizalom nem korlátozódott a Bizottság által végül a megtámadott határozatban elfogadott esetekre.

335 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy egy új támogatás esetében a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat elfogadása felfüggesztő hatással jár, és így megszünteti a kedvezményezettjeiben korábban felmerült jogos bizalmat (lásd: a fenti 295–298. pont).

336 Márpedig, mivel a 2009. október 28-i határozatban a Bizottság a határokon átnyúló ügyletek esetében nem állapította meg a támogatás fennállásának hiányát vagy a belső piaccal összeegyeztethető támogatás fennállását, és megelégedett a hivatalos vizsgálati eljárás lefolytatásának elhatározásával, továbbra is fennállnak az eljárás megindításáról szóló határozat hatásai, amelyek megszüntették a közzététel előtt esetleg felmerült jogos bizalmat.

337 Arra is emlékeztetni kell, hogy az 1987. november 24-i RSV kontra Bizottság ítélet (223/85, EU:C:1987:502) alapjául szolgáló ügyben a bizalomvédelem elvére való hivatkozás egy jogellenes támogatás visszatéríttetését elrendelő bizottsági határozat megsemmisítését eredményezte egy olyan az esetben, amelyben – a jelen esettől eltérően – a Bizottság által visszatéríttetni rendelt összegeket a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló bármely határozat elfogadását megelőzően nyújtották (lásd: a fenti 306. és 307. pont).

- 338 Következésképpen a felperesek nem hivatkozhatnak megalapozottan a bizalomvédelem elvének megsértésére azon ígérek alapján, amelyeket a Bizottság a 2009. október 28-i határozatban vagy más későbbi dokumentumokban adhatott volna.
- 339 Ráadásul az a körülmény – még ha bizonyítást nyerne is –, hogy a vitatott átmeneti rendszer ellentmondásos vagy nem tartja tiszteletben a jogbiztonság elvét, nem alkalmas annak bizonyítására, hogy a Bizottság a megtámadott határozat elfogadását megelőzően megalapozott várakozásokat kelthetett a felperesekben, mivel ezt a rendszert a Bizottság csupán e határozat elfogadásának szakaszában vezette be. Ezért el kell utasítani a szóban forgó érvet, amely csak a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított jogalap alátámasztására szolgált.
- 340 Mindenesetre emlékeztetni kell arra, hogy a bizalomvédelem elvére való hivatkozás joga három együttes feltétel teljesüléséhez kötődik (lásd: a fenti 263. pont).
- 341 Márpedig a felperesek által hivatkozott egyetlen ügyirat sem alkalmas annak bizonyítására, hogy a fenti 340. pontban említett három együttes feltétel teljesült volna.
- 342 Így, először is, a 2009. október 28-i határozatban, és különösen annak (117) preambulumbekzdésében a Bizottság valóban nyitva hagyta azt a lehetőséget, hogy igazolt lehet az Unió kívüli, határokon átnyúló ügyletekre vonatkozó eltérő adójogi bánásmód alkalmazása. Kiemelte különösen, hogy e műveletek esetében „*a priori* nem zárható ki teljesen egy ilyenfajta különbségtétel”, és úgy határozott, hogy ezekre vonatkozóan hivatalos vizsgálati eljárást folytat le. Ennek során azonban a Bizottság nem tett eléggé pontos és feltétel nélküli ígéreteket ahhoz, hogy újra jogos bizalmat keltsen egy olyan esetben, amikor még a visszatérítettés tárgyát képező előny nyújtásához vezető magatartás megvalósítása előtt egy jogellenes támogatásra vonatkozóan hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatot fogadott el (lásd: a fenti 299., 307. és 320. pont).
- 343 Másodszor, a felperesek a Bizottság versenypolitikáért felelős tagjának egyik, 2009. október 16-i levelére hivatkoznak, amelyre vonatkozóan kérik a Törvényszéket, hogy rendelje el a bemutatását.
- 344 E tekintetben meg kell említeni, hogy egy, a spanyol gazdasági és pénzügyminiszternek, nem pedig a felpereseknek címzett levélről van szó. Emellett az ügy irataiból nem tűnik ki, hogy ez a levél közzétételre vagy közlésre készült volna. Végül, az a pusztán tény, hogy a felperesek azt kérik a Törvényszéktől, kötelezze a Bizottságot e levél közlésére, azt bizonyítja, hogy nem ismerik annak tartalmát.
- 345 Ebben az összefüggésben a felperesek nem utalnak egyetlen olyan körülményre sem, amely alapján a fenti 263. pontban említett három együttes feltétel közül az elsőnek és másodiknak megfelelően arra lehetne következtetni, hogy a Bizottság a 2009. október 16-i levelében olyan pontos és feltétel nélküli ígéreteket tett számukra, amelyek alkalmasak arra, hogy jogos elvárást keltsen bennük.
- 346 Ezzel kapcsolatban hozzá kell tenni, hogy nem kell helyt adni a felperesek által előadott pervezető intézkedések iránti kérelmeknek, amennyiben ezen intézkedések a 2009. október 16-i levél közlésére irányulnak, mivel ezt a levelet a Spanyol Királyság közölte a Törvényszékkel.
- 347 A fentiekből következően a második kifogást, és így a harmadik jogalapot teljes egészében el kell utasítani.
- 348 A megtámadott határozat hiányos indokolását illetően, még azt feltételezve is, hogy a felperesek erre hivatkoztak, meg kell állapítani, hogy a Bizottság – amint a Törvényszéknek az ügy érdemében elvégzett és a fenti okfejtésben szereplő elemzéséből következik – kellően pontos és koherens módon fejtette ki és igazolta a megtámadott határozatban a támogatás visszatérítettésének részletes szabályait ahhoz, hogy lehetővé váljon a felperesek számára e határozat érvényességének vitatása, az uniós bíróság számára pedig e határozat jogszerűségének vizsgálata (lásd ebben az értelemben: 1995.

szeptember 18-i Tiercé Ladbroke kontra Bizottság ítélet, T-471/93, EU:T:1995:167, 29. pont). E tekintetben különösen a fenti 281., 289. és 333. pontra lehet utalni, amelyek kifejezetten a megtámadott határozat bizonyos részeire hivatkoznak.

- 349 Így még azt feltételezve is, hogy a harmadik jogalap szintén a megtámadott határozat alaki jogszerűségének vitatására irányul, azt – mindenesetre – mint megalapozatlan jogalapot el kell utasítani.
- 350 A fentiekből következik, hogy a jelen kereset alátámasztására előterjesztett összes jogalapot el kell utasítani.
- 351 A keresetet tehát teljes egészében el kell utasítani.

IV. A költségekről

- 352 A Törvényszék eljárási szabályzatának 219. cikke szerint a Törvényszék megsemmisítést vagy visszautalást követő határozataiban a Törvényszék határoz az előtte indított eljárásokkal és a Bíróság előtti fellebbezési eljárásokkal kapcsolatos költségekről. Mivel a World Duty Free ítéletben a Bíróság nem határozott a felperesek és a Bizottság költségeiről, a Törvényszék feladata, hogy a jelen ítéletben határozzon a C-21/15. P. sz. ügyben (lásd: a fenti 18. pont) folytatott eljárással kapcsolatos költségekről is.
- 353 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (1) bekezdése alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A felpereseket, mivel pervesztesek lettek, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a saját költségeik viselésén kívül az ez utóbbi részéről felmerült költségek viselésére.
- 354 A beavatkozó felek tekintetében, mivel a World Duty Free ítéletben a Bíróság már határozott a költségeikről, csak a jelen eljárásban felmerült költségeikről kell határozni.
- 355 Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdésével összhangban, amely szerint az eljárásba beavatkozó tagállamok és intézmények maguk viselik saját költségeiket, úgy kell határozni, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság maga viseli saját költségeit.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített kilencedik tanács)

a következőképpen határozott:

- 1) **A Törvényszék a keresetet elutasítja.**
- 2) **A Banco Santander, SA és a Santusa Holding, SL a saját költségein felül köteles viselni az Európai Bizottság részéről felmerült költségeket.**
- 3) **A Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság maga viseli saját költségeit.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Kihirdetve Luxembourgban, a 2018. november 15-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

I. A jogvita előzményei	2
II. Az eljárás és a felek kérelmei	3
III. A jogkérdésről	5
A. Az első, a vitatott intézkedés szelektív jellegének hiányán alapuló jogalapról	5
1. A felek érvei	5
2. A Törvényszék álláspontja	7
a) A prima facie szelektív jelleg hiányáról	10
b) Az eltérés fennállásáról,	12
1) Az első szakaszcól	12
2) A második szakaszcól	18
c) A vitatott intézkedésnek az intézkedést magában foglaló rendszer jellegén és általános felépítésén alapuló igazoltságáról (harmadik szakasz)	20
B. A második, a vitatott intézkedés kedvezményezettjének azonosításában rejlő hibán alapuló jogalapról	27
1. A felek érvei	27
2. A Törvényszék álláspontja	28
C. A harmadik, a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított jogalapról	30
1. A felek érvei	30
2. A Törvényszék álláspontja	30
a) Az elsődlegesen hivatkozott első kifogásról	32
b) A másodlagosan hivatkozott második kifogásról	39
IV. A költségekről	41