



Határozatok Tára

C-50/19. P. sz. ügy

**Sigma Alimentos Exterior SL
kontra
Európai Bizottság**

A Bíróság ítélete (nagytanács), 2021. október 6.

„Fellebbezés – Állami támogatások – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Adórendszer – A társasági adóra vonatkozó olyan rendelkezések, amelyek a spanyolországi adózási illetőségű vállalkozásoknak lehetővé teszik az e tagállamon kívüli adózási illetőségű vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját – Az »állami támogatás« fogalma – A szelektivitásra vonatkozó feltétel – Referencia-rendszer – Eltérés – Eltérő bánásmód – Az eltérő bánásmód igazolása”

1. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Az intézkedés szelektív jellege – Adóelőnyt biztosító intézkedés – Az intézkedés szelektivitásának megállapítása szempontjából releváns tényező – Összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők közötti, az általános adórendszer jellege és felépítése által nem igazolt különbségtétel bevezetése*
(EUMSZ 107. cikk, (1) bekezdés)

(lásd: 27–32., 72., 74., 83. pont)

2. *Fellebbezés – Jogalapok – Először a fellebbezés keretében felhozott jogalap – Elfogadhatatlanság – Kizárólag a megtámadott ítélet megalapozottságának vitatására irányuló jogalap – Magából a megtámadott ítéletből eredő jogalap – Elfogadhatóság*
(EUMSZ 256. cikk, (1) bekezdés; a Bíróság alapokmánya, 58. cikk; a Bíróság eljárási szabályzata, 170. cikk, (1) bekezdés)

(lásd: 38–41., 59., 79., 87., 95. pont)

3. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Az intézkedés szelektív jellege – Adóelőnyt biztosító intézkedés – Valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó általános jellegű intézkedés – A vállalkozás sajátos jellemzőitől nem függő előny – Szelektívnek minősíthető intézkedés*
(EUMSZ 107. cikk, (1) bekezdés)

(lásd: 49. pont)

4. *Fellebbezés – Jogalapok – A tények és bizonyítékok téves értékelése – Elfogadhatatlanság – A tények és a bizonyítékok értékelésének a Bíróság általi felülvizsgálata – Kizártság, kivéve az elferdítés esetét – A jogvita tényállása jogi minősítésének a Bíróság általi felülvizsgálata – Bennfoglaltság*
(EUMSZ 256. cikk; a Bíróság alapokmánya, 58. cikk, első bekezdés)

(lásd: 62. pont)

5. *Megsemmisítés iránti kereset – Az uniós bíróság hatásköre – Igazgatási aktus indokolásának értelmezése – Korlátok – Az indokolás megváltoztatására alapított fellebbezési jogalap elfogadhatósága*
(EUMSZ 263. és EUMSZ 264. cikk)

(lásd: 63., 64. pont)

6. *Fellebbezés – Jogalapok – Az ítélet uniós jogot sértő indokolása – Egyéb jogi indokok alapján megalapozott rendelkező rész – Elutasítás*
(EUMSZ 256. cikk, (1) bekezdés, második albekezdés; a Bíróság alapokmánya, 58. cikk, első bekezdés)

(lásd: 71. pont)

7. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Az intézkedés szelektív jellege – Exporthoz nyújtott adótámogatások – Bennfoglaltság – Feltételek*
(EUMSZ 107. cikk, (1) bekezdés)

(lásd: 73. pont)

8. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Az intézkedés szelektív jellege – Az általános adórendszertől való eltérés – Hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások közötti különbségtétel – Értékelési szempontok – Az általános adórendszer egésze által kitűzött célra tekintettel történő összehasonlítás*
(EUMSZ 107. cikk, (1) bekezdés)

(lásd: 89. pont)

9. *Fellebbezés – Jogalapok – Az ítélet rendelkező részének megalapozásához nem szükséges indokolással szemben felhozott jogalap – Hatástalan jogalap*
(EUMSZ 256. cikk, (1) bekezdés; a Bíróság alapokmánya, 56. cikk, első bekezdés)

(lásd: 91. pont)

Összefoglalás

A Bíróság elutasítja a Törvényszék azon ítéletei ellen benyújtott fellebbezéseket, amelyek helybenhagyták az üzleti és cégérték (*goodwill*) amortizációjára vonatkozó spanyol adószabályozásnak a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősítését

2007-ben az Európai Parlament tagjai által feltett több írásbeli kérdést, valamint egy gazdasági magánszereplő panaszát követően a Bizottság hivatalos vizsgálati eljárást indított a belföldi illetőségű társaságok más vállalkozásokban történő részesedésszerzése esetén az üzleti és cégérték (*goodwill*) amortizációjára vonatkozó spanyol adójogszabályoknak az EUM-Szerződés állami támogatásokra vonatkozó rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségét illetően.

A társasági adóról szóló spanyol törvénybe 2001-ben bevezetett adóintézkedés (a továbbiakban: szóban forgó adóintézkedés) értelmében a belföldi illetőségű vállalkozás külföldi társaságban való, legalább 5%-os részesedésszerzéséből eredő üzleti és cégérték amortizációként levonható a belföldi illetőségű vállalkozás által fizetendő társasági adó alapjából, feltéve hogy a vállalkozás e részesedést legalább egy éven keresztül megszakítás nélkül birtokolja. Ezzel szemben a Spanyolországban adóköteles vállalkozások más belföldi illetőségű vállalkozásokban való részesedésszerzése nem eredményezi az üzleti és cégérték amortizációját, kivéve vállalkozások üzleti kombinációja esetén.

2009. október 28-i¹ és 2011. január 12-i határozatával² (a továbbiakban: vitatott határozatok) a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó adóintézkedés a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatási programnak minősül, és Spanyolországot a nyújtott támogatások visszatéríttetésére kötelezte.

Spanyolországban letelepedett vállalkozások³ által benyújtott több megsemmisítés iránti kereset alapján eljárva a Törvényszék 2014. november 7-i ítéleteiben⁴ megsemmisítette az említett határozatokat, mivel úgy ítélte meg, hogy a Bizottság nem bizonyította a szóban forgó adóintézkedés szelektív jellegét, noha a szelektivitás a valamely nemzeti intézkedés állami támogatásnak minősítését lehetővé tevő szükséges és kumulatív feltételek egyike.

¹ A külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – szóló, 2009. október 28-i 2011/5/EK bizottsági határozat (HL 2011. L 7., 48. o.).

² A külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – szóló, 2011. január 12-i 2011/282/EU bizottsági határozat (HL 2011. L 135., 1. o.). E határozat két helyesbítés képezte, amely helyesbítéseket az *Európai Unió Hivatalos Lapjának* 2011. március 3-i és 2011. november 26-i számában tették közzé.

³ Többek között az Autogrill España SA (jelenleg World Duty Free Group SA), a Banco Santander SA és a Santusa Holding SL.

⁴ 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítélet (T-219/10, EU:T:2014:939), valamint 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet (T-399/11, EU:T:2014:938, 145/14. sz. sajtóközlemény).

A Bizottság által benyújtott fellebbezéseket követően a Bíróság az említett ítéleteket hatályon kívül helyezte lényegében azzal az indokkal, hogy azok az előny szelektivitására vonatkozó feltétel téves felfogásán alapulnak, és az ügyeket visszautalta a Törvényszék elé.⁵ A visszautalást követően a Törvényszék megerősítette a szóban forgó adóintézkedés szelektív jellegét, és a vitatott határozatokkal szemben benyújtott megsemmisítés iránti kereseteket elutasította.⁶

Az ezúttal a fellebbező vállalkozások és a Spanyol Királyság (a továbbiakban: fellebbezők) által benyújtott fellebbezések alapján eljáró Bíróság nagytanácsban eljárva e fellebbezéseket elutasítja, részletesen kifejtve az adóintézkedések szelektivitásával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát.

A Bíróság álláspontja

Először is a Bíróság elutasítja a Bizottság által felhozott elfogadhatatlansági okokat, amely intézmény szerint a fellebbezők a fellebbezéseikben előterjesztett bizonyos érveket nem hozták fel a Törvényszék előtt.

E tekintetben a Bíróság emlékeztet arra, hogy a magából a megtámadott ítéletből eredő és annak jogi megalapozottságát kifogásoló jogalapok és érvek nem tekinthetők úgy, mint amelyek módosítják a Törvényszék előtti jogvita tárgyát. Így elfogadhatók azok az érvek, amelyekkel a fellebbezők a Törvényszék előtt megvitatott jogalapok tárgyában e bíróság által hozott jogi döntésből levont következtetéseket vonják kétségbe.

A szóban forgó adóintézkedés szelektivitását illetően a Bíróság ezt követően kifejti, hogy önmagában az a körülmény, hogy az említett intézkedés általános jellegű, mivel *a priori* valamennyi, a társasági adó hatálya alá tartozó vállalkozásra alkalmazható – attól függően, hogy megvalósítanak-e bizonyos ügyleteket, vagy sem –, nem zárja ki, hogy ezen intézkedés szelektív jellegű lehessen. Megállapítást nyert ugyanis, hogy a szelektivitás feltétele teljesül, ha a Bizottság bizonyítani tudja, hogy az ilyen intézkedés eltér az érintett tagállamban alkalmazandó rendes adórendszertől, és ily módon, konkrét hatásai révén a gazdasági szereplők közötti eltérő bánásmódot vezet be, jóllehet azok a rendes adórendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak.

Ahhoz, hogy valamely nemzeti adóintézkedést szelektívnek minősíthessen, a Bizottságnak egy három lépésből álló módszert kell követnie. Először is azonosítania kell a tagállamban alkalmazandó általános vagy rendes adószabályozást. Ezt követően bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér e referencia-rendszertől, mivel különbséget tesz az általános vagy rendes adószabályozás által követett célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között. Végül meg kell vizsgálnia, hogy a bevezetett különbségtételt igazolja-e az, hogy az azon rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered, amelynek a részét képezi.

⁵ 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 139/16. sz. sajtóközlemény).

⁶ 2018. november 15-i Banco Santander kontra Bizottság ítélet (T-227/10, nem tették közzé, EU:T:2018:785), 2018. november 15-i Sigma Alimentos Exterior kontra Bizottság ítélet (T-239/11, nem tették közzé, EU:T:2018:781), 2018. november 15-i Axa Mediterranean kontra Bizottság ítélet (T-405/11, nem tették közzé, EU:T:2018:780), 2018. november 15-i Prosegur Compañía de Seguridad kontra Bizottság ítélet (T-406/11, nem tették közzé, EU:T:2018:793), 2018. november 15-i World Duty Free Group kontra Bizottság ítélet (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), valamint 2018. november 15-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet (T-399/11 RENV, EU:T:2018:787, 175/18. sz. sajtóközlemény).

E megfontolásokra tekintettel a C-51/19. P. és C-64/19. P., a C-52/19. P., a C-53/19. P. és C-65/19. P., a C-54/19. P., valamint a C-55/19. P. sz. ügyekben a Bíróság a fellebbezők azon kifogását vizsgálja, miszerint a Törvényszék a referencia-rendszer meghatározása során állítólag hibát követett el.

Ennek keretében a Bíróság rámutat arra, hogy a referencia-rendszer meghatározásának a nemzeti jog értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálatából kell következnie. Következésképpen, amennyiben a szóban forgó adóintézkedés elválaszthatatlan az érintett tagállam általános adórendszerétől, e rendszert kell figyelembe venni. Ezzel szemben, amennyiben kitűnik, hogy a szóban forgó intézkedés egyértelműen elválasztható az említett általános rendszertől, nem zárható ki, hogy a figyelembe veendő referenciakeret szűkebb, mint ezen általános rendszer, vagy akár azonos lehet magával ezen intézkedéssel is, ha az önálló jogi logikát követő szabályként jelenik meg. Egyébiránt a referencia-rendszer meghatározásakor a Bizottságnak figyelembe kell vennie az adó alapvető jellemzőit is, ahogyan azokat az érintett tagállam meghatározta. Ezzel szemben a szelektivitás vizsgálatának ezen első szakaszában nem kell figyelembe venni a jogalkotó által a vizsgált intézkedés elfogadásakor követett célokat.

A jelen ügyekben a Bíróság először is úgy véli, hogy a vitatott határozatokból egyértelműen kitűnik, hogy a Bizottság által figyelembe vett referencia-rendszert a társaságiadó-rendszernek általában az üzleti és cégértékre vonatkozó általános rendelkezései alkotják.

Ezt követően a Bíróság elutasítja a fellebbezők azon érvét, amely szerint a referencia-rendszer meghatározásakor a Törvényszék a nemzeti jogalkotó által a szóban forgó adóintézkedés elfogadásakor választott szabályozási módszerre – azaz az általános szabálytól való eltérés bevezetésére – támaszkodott.

E tekintetben a Bíróság rámutat arra, hogy az, hogy a nemzeti jogalkotó olyan szabályozási módszert alkalmaz, mint az általános szabálytól való eltérés bevezetése, nem lehet elegendő a szelektivitás elemzése szempontjából releváns referencia-rendszer meghatározásához. Az ilyen eltérést engedő jelleg mindazonáltal relevánsnak bizonyulhat, ha ebből – mint a jelen ügyekben is – az következik, hogy gazdasági szereplők két kategóriája különböztethető meg, és képezi *a priori* eltérő bánásmód tárgyát, azaz egyrészt azok, akik az eltérést engedő intézkedés hatálya alá tartoznak, másrészt pedig azok, akikre továbbra is az általános adórendszer alkalmazandó. Így a Törvényszék – egyéb megfontolások mellett – helyesen vette figyelembe a szóban forgó adóintézkedés eltérést engedő jellegét ezen intézkedés szelektív jellegének vizsgálatakor.

A C-50/19. P. sz. ügy keretében a Bíróság ezenkívül megerősíti, hogy valamely nemzeti intézkedés akkor is szelektív lehet, ha az intézkedés által biztosított előny igénybevétele nem a kedvezményezett vállalkozás jellemzőitől, hanem attól függ, e vállalkozás úgy határoz-e, hogy megvalósít egy adott ügyletet. Így valamely intézkedés akkor is szelektívnek tekinthető, ha előzetesen nem határoz meg konkrét kedvezményezetti kategóriát, és ha az érintett tagállam területén letelepedett valamennyi vállalkozás – méretétől, jogi formájától, tevékenységi ágazatától vagy más egyedi jellemzőitől függetlenül – potenciálisan részesülhet az ezen intézkedés által biztosított előnyben, feltéve hogy egy adott típusú befektetést végez. A szelektivitás megállapítása ugyanis nem feltétlenül abból ered, hogy bizonyos vállalkozások számára sajátos jellemzőik miatt lehetetlen a szóban forgó intézkedés által nyújtott előny megszerzése, hanem az fakadhat pusztán annak megállapításából is, hogy van olyan ügylet, amely ugyan összehasonlítható azzal, amely

előfeltétele a szóban forgó előny megszerzésének, arra mégsem jogosít, következésképpen az intézkedés kizárólag azon vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek ez utóbbi ügylet megvalósítása mellett döntenek.

Végül a Bíróság megállapítja, hogy a Törvényszék azáltal, hogy a szelektivitásra vonatkozó elemzés második szakaszában a szóban forgó ügyek mindegyikében a referencia-rendszer céljaként az üzleti és cégérték adójogi kezelése és számviteli kezelése közötti bizonyos koherencia fenntartását azonosította, a vitatott határozatok indokolását a saját indokolásával helyettesítette, és ennél fogva tévesen alkalmazta a jogot.

E téves jogalkalmazás azonban nem vonja maga után a megtámadott ítéletek hatályon kívül helyezését, mivel az ítéletek rendelkező része más jogi indokokon alapul. E tekintetben a Bíróság rámutat arra, hogy a Törvényszék helyesen hivatkozott azon ítélkezési gyakorlatára, miszerint a szelektivitás elemzésének második szakaszában elvégzendő összehasonlíthatósági vizsgálatot nem a vitatott intézkedés céljára, hanem a referencia-rendszer céljára tekintettel kell elvégezni. Így a Törvényszék helyesen állapította meg, hogy 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. E tekintetben a felpereseknek nem sikerült bizonyítaniuk közelebbről azt, hogy a külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozások eltérő jogi és ténybeli helyzetben vannak, tehát helyzetük nem hasonlítható össze a Spanyolországban részesedést szerző vállalkozások helyzetével.