



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2016. december 21.*

„Fellebbezés — Állami támogatások — Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése — Adórendszer — Társasági adó — Levonás — A Spanyolországban adójogi illetőséggel rendelkező vállalkozások által a tagállamon kívül adójogi illetőséggel rendelkező vállalkozásokban való, legalább 5%-os részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációja — Az »állami támogatás« fogalma — Szelektivitásra vonatkozó feltétel”

A C-20/15. P. és C-21/15. P. sz. egyesített ügyekben,

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

fellebbezőnek

az Európai Unió Bírósága alapszabályának 56. cikke alapján 2015. január 19-én benyújtott két fellebbezése tárgyában,

a többi fél az eljárásban:

a **World Duty Free Group SA**, korábban Autogrill España SA (székhelye: Madrid [Spanyolország]) (C-20/15 P),

a **Banco Santander SA** (székhelye: Santander [Spanyolország]) (C-21/15 P),

a **Santusa Holding SL** (székhelye: Boadilla del Monte [Spanyolország]) (C-21/15 P)

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

felperesek az elsőfokú eljárásban,

támogatják őket:

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben),

Írország (képviselik: G. Hodge és E. Creedon, meghatalmazotti minőségben, segítők: B. Doherty barrister és A. Goodman barrister),

a **Spanyol Királyság** (képviseli: A. Sampol Pucurull, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó felek a fellebbezési eljárásban,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, A. Tizzano elnökhelyettes, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, Juhász E. és A. Prechal (előadó) tanácselnökök, A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe és C. Lycourgos bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. május 31-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2016. július 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 A C-20/15. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésével az Európai Bizottság az Európai Unió Törvényszéke 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletének (T-219/10, EU:T:2014:939, a továbbiakban: megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet) hatályon kívül helyezését kéri, amelyben a Törvényszék megsemmisítette a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, 2009. október 28-i 2011/5/EU bizottsági határozat (C 45/07, ex NN 51/07, ex CP9/07) 1. cikkének (1) bekezdését és 4. cikkét (HL 2011. L 7., 48. o., a továbbiakban: első vitatott határozat).
- 2 A C-21/15. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésével az Európai Bizottság az Európai Unió Törvényszéke 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletének (T-399/11, EU:T:2014:938, a továbbiakban: megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet) hatályon kívül helyezését kéri, amelyben a Törvényszék megsemmisítette a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, 2011. január 12-i 2011/282/EU bizottsági határozat (C 45/07, ex NN 51/07, ex CP 9/07) 1. cikkének (1) bekezdését és 4. cikkét (HL 2011. L 135., 1. o., a továbbiakban: második vitatott határozat).

A jogviták előzményei

- 3 A jogviták előzményei a megtámadott ítéletek alapján a következőképpen foglalhatók össze.
- 4 A Bizottság 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 hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról határozott a társasági adóról szóló spanyol törvénybe a 2001. december 27-i Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (adójogi, közigazgatási és szociális intézkedések elfogadásáról szóló 24/2001. sz. törvény; BOE 313. sz., 2001. december 31., 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; BOE 61. sz., 2004. március 11., 10951. o.; a továbbiakban: vitatott intézkedés).

- 5 A vitatott intézkedés előírja, hogy abban az esetben, ha valamely Spanyolországban adóköteles vállalkozás „külföldi társaságban” szerez részesedést, amennyiben e részesedés legalább 5%-os, és az adott részesedést legalább egy évig megszakítás nélkül birtokolják, az ebből eredő üzleti és cégérték – amelyet elkülönített immateriális eszközként kell feltüntetni a vállalkozás könyveiben – 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.
- 6 A megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 10–13. pontjában, amelyek azonosak a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 15–18. pontjával, a Törvényszék az alábbiakat fejtette ki:
- „10 A[z első vitatott] határozatból kitűnik, hogy a spanyol jog értelmében az üzleti kombináció az az ügylet, amelynek során egy vagy több társaság, felszámolás nélküli megszűnésével egy időben, társasági vagyonát átadja egy már létező vagy egy általa alapított másik társaságnak oly módon, hogy e másik társaság társasági tőkéjét képviselő értékpapírokat tagjai közötti szétosztja (a[z első vitatott] határozat (23) preambulumbekzdése[, amely azonos a második vitatott határozat (32) preambulumbekzdésével]).
- 11 A részesedésszerzést a[z első vitatott] határozat olyan ügyletként határozza meg, amely által egy társaság részvényeket szerez egy másik társaság tőkéjében anélkül, hogy szavazati többséget szerezne, vagy megszerezne a felvásárolt társaság szavazati jogai feletti ellenőrzést (a[z első vitatott] határozat (23) preambulumbekzdése[, amely azonos a második vitatott határozat (32) preambulumbekzdésével]).
- 12 Egyébiránt a[z első vitatott] határozat azt tartalmazza, hogy a vitatott intézkedés értelmében az üzleti és cégértéket úgy kell meghatározni, hogy a felvásárolt társaság tárgyi eszközeinek és immateriális javainak piaci értékét le kell vonni a részesedésszerzésért kifizetett összegből. A[z első vitatott] határozat azt is jelzi, hogy üzleti és cégértéknek a vitatott intézkedésben foglalt koncepciójával egy olyan fogalom kerül a részesedésszerzés területére, amely általában a tárgyi eszközök átadása vagy a társaságok üzleti kombinációjának tranzakciói során használatos (a[z első vitatott] határozat (20) preambulumbekzdése[, amely azonos a második vitatott határozat (29) preambulumbekzdésével]).
- 13 Végül meg kell állapítani, hogy a spanyol adójog értelmében a Spanyolországban adóköteles vállalkozás Spanyolországban letelepedett társaságban való részesedésszerzése nem teszi lehetővé az e szerzésből eredő üzleti és cégérték adózási szempontból való elkülönített könyvelését. Ezzel szemben továbbra is a spanyol adójog szerint üzleti és cégérték [csak] üzleti kombináció esetén amortizálható (a[z első vitatott] határozat (19) preambulumbekzdése[, amely azonos a második vitatott határozat (28) preambulumbekzdésével]).”
- 7 Az első vitatott határozattal a Bizottság lezárta az eljárást az Európai Unión belül megvalósított részesedésszerzések vonatkozásában.
- 8 E határozat 1. cikkének (1) bekezdésében a Bizottság a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a vitatott intézkedéssel létrehozott rendszert (a továbbiakban: vitatott rendszer), amelynek lényege a Spanyolországban adóköteles vállalkozások számára nyújtott olyan adókedvezmény, amely lehetővé teszi az utóbbiak számára, hogy levonják a külföldi vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját abban az esetben, ha e rendszert az Unión belül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazták. Az említett határozat 4. cikkében a Bizottság arra kötelezte a Spanyol Királyságot, hogy térítse vissza az említett rendszer alapján odaítélt támogatásokat.

- 9 A Bizottság az Unión kívüli részesedésszerzések vonatkozásában azonban továbbra is folyamatban tartotta az eljárást, mivel a spanyol hatóságok kötelezettséget vállaltak arra, hogy újabb adatokkal szolgálnak az Unión kívüli, határokon átnyúló egyesületek előtti akadályokra vonatkozóan.
- 10 A második vitatott határozattal a Bizottság a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a vitatott rendszert, amelynek lényege a Spanyolországban adóköteles vállalkozások számára nyújtott olyan adókedvezmény, amely lehetővé teszi az utóbbiak számára, hogy levonják a külföldi vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját abban az esetben, ha e rendszert az Unión kívül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazták (az említett határozat 1. cikkének (1) bekezdése), és a Spanyol Királyságot az e rendszer alapján odaítélt támogatás visszatéríttetésére kötelezte (az említett határozat 4. cikke).

A Törvényszék előtti eljárások és a megtámadott ítéletek

- 11 A Törvényszék Hivatalához 2010. május 14-én benyújtott keresetlevelével az Autogrill España SA, később World Duty Free Group SA (a továbbiakban: WDFG) keresetet terjesztett elő az első vitatott határozat 1. cikke (1) bekezdésének és 4. cikkének megsemmisítése iránt.
- 12 Keresetének alátámasztására, amennyiben az az említett határozat 1. cikkének (1) bekezdése ellen irányul, a WDFG négy jogalapra hivatkozott: az elsőt arra alapította, hogy a Bizottság a szelektivitásra vonatkozó feltétel alkalmazásakor tévesen alkalmazta a jogot; a másodikat arra, hogy a vitatott intézkedés nem szelektív, mivel az általa bevezetett megkülönböztetés az intézkedést magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered; a harmadikat arra, hogy ezen intézkedés nem biztosít előnyt azon társaságok számára, amelyekre a vitatott rendszer vonatkozik; a negyediket pedig arra alapította, hogy a vitatott határozat sem a szelektivitásra, sem az előny fennállására vonatkozó feltétel tekintetében nem tartalmaz indokolást.
- 13 A Törvényszék Hivatalához 2011. július 29-én benyújtott keresetlevelével a Banco Santander SA és a Santusa Holding SL (a továbbiakban: Santusa) keresetet terjesztett elő a második vitatott határozat 1. cikke (1) bekezdésének és 4. cikkének megsemmisítése iránt.
- 14 Keresetük alátámasztására, amennyiben az az említett határozat 1. cikkének (1) bekezdése ellen irányul, a Banco Santander SA és a Santusa öt jogalapra hivatkozott: az elsőt arra alapította, hogy a Bizottság a szelektivitásra vonatkozó feltétel alkalmazásakor tévesen alkalmazta a jogot; a másodikat a referenciarendszer azonosítása során elkövetett hibára; a harmadikat arra, hogy a vitatott intézkedés nem szelektív, mivel az általa bevezetett megkülönböztetés az intézkedést magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered; a negyediket arra, hogy az említett intézkedés nem biztosít előnyt azon társaságok számára, amelyekre a vitatott rendszer vonatkozik; az ötödiket pedig arra alapította, hogy a megtámadott határozat sem a szelektivitásra, sem az előny fennállására vonatkozó feltétel tekintetében nem tartalmaz indokolást.
- 15 A megtámadott ítéletekkel a Törvényszék lényegében azonos indokok alapján helyt adott a két kereset első jogalapjának, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a szelektivitásra vonatkozó feltételre tekintettel történő téves alkalmazásán alapult, és ennek következtében a keresetek többi jogalapjának vizsgálata nélkül megsemmisítette a vitatott határozatok 1. cikkének (1) bekezdését, valamint 4. cikkét.

A felek kérelmei és a Bíróság előtti eljárás

- 16 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:
- helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéleteket,

- az ügyeket utalja vissza a Törvényszék elé, és
 - a költségekről jelenleg ne határozzon.
- 17 A WDFG a C-20/15. P. sz. ügyben, valamint a Banco Santander és a Santusa a C-21/15. P. sz. ügyben azt kéri a Bíróságtól, hogy utasítsa el a fellebbezéseket, hagyja helyben a megtámadott ítéleteket, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.
- 18 A Bíróság elnöke 2015. május 19-i határozataival engedélyezte a Németországi Szövetségi Köztársaságnak, Írországnak és a Spanyol Királyságnak, hogy a C-20/15. P. sz. ügyben a WDFG, a C-21/15. P. sz. ügyben pedig a Banco Santander és a Santusa kérelmeinek támogatása végett az eljárásba beavatkozzon.
- 19 Ezzel szemben a Bíróság elnöke 2015. október 6-i végzéseivel elutasította a Telefónica SA és az Iberdrola SA által a C-20/15. P. sz. ügyben a WDFG kérelmeinek támogatása végett, valamint a C-21/15. P. sz. ügyben a Banco Santander és a Santusa kérelmeinek támogatása végett előterjesztett, beavatkozás iránti kérelmeit.

A fellebbezésekről

- 20 Fellebbezéseinek alátámasztása érdekében a Bizottság ugyanarra az egyedüli jogalapra hivatkozik, amely két részre oszlik, és azon alapul, hogy a Törvényszék az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében támasztott, szelektivitásra vonatkozó feltétel értelmezése során tévesen alkalmazta a jogot.

Az egyetlen jogalap első részéről

A felek érvei

- 21 Az egyetlen jogalap első részével a Bizottság azt rója fel a Törvényszéknek, hogy tévesen alkalmazta a jogot, amikor azt a kötelezettséget írta elő számára, hogy – valamely intézkedés szelektív jellegének bizonyítása céljából – határozza meg vállalkozások saját jellemzőkkel rendelkező csoportját.
- 22 A Bizottság azt állítja, hogy a vitatott határozatokban szigorúan követte az adózás területén érvényesülő szelektivitásra vonatkozó, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából eredő elemzési módszert. Ennek alapján megállapította, hogy a vitatott intézkedés a referenciakerethez képest eltérésnek minősül, amennyiben a Spanyolországban adóköteles, külföldön letelepedett vállalkozásokban legalább 5%-os részesedést szerző vállalkozások esetében eltérő adójogi bánásmódról rendelkezett, mint amely a Spanyolországban adóköteles, ugyanilyen részesedést Spanyolországban letelepedett vállalkozásokban szerző vállalkozásokra alkalmazandó, noha a vállalkozások e két csoportja a spanyol társasági adó általános rendszere által követett cél szempontjából összehasonlítható helyzetben volt.
- 23 Úgy véli, hogy a Törvényszék azzal, hogy további kötelezettségként írta elő számára annak bizonyítását, hogy a vitatott intézkedés előnyben részesít egyedi, azaz olyan saját és előre meghatározható jellemzőik alapján azonosítható bizonyos vállalkozásokat, amelyekkel más vállalkozások nem rendelkeznek, tévesen alkalmazta a jogot, mivel ily módon a Törvényszék a szelektivitásra vonatkozó feltétel megszorítóbb fogalmát alkalmazta, mint amelyet a Bíróság elfogadott.
- 24 A Bizottság különösen azt állítja, hogy ellentétben azzal, amit a Törvényszék a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 57. és 58. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 61. és 62. pontjában kimondott, az intézkedések szelektívnek

minősülhetnek akkor is, ha a kedvezményezett tevékenységének jellegétől függetlenül alkalmazzák őket, és adókedvezményt helyeznek kilátásba bizonyos beruházási műveletek esetén anélkül, hogy a legalacsonyabb beruházási összeget meghatároznák.

- 25 Ezen összefüggésben a Törvényszék tévesen következtetett a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598) alapján arra, hogy az olyan nemzeti intézkedés, amelynek az alkalmazása független a vállalkozások tevékenységének jellegétől, *a priori* nem szelektív. Az említett ítélet 36. pontjában szereplő azon állítást, amely szerint „az olyan nemzeti intézkedések, amelyekről az alapügyben is szó van, nem minősülnek állami támogatásnak [...], amennyiben az állam területén található valamennyi vállalkozásra, azok tevékenységének céljától függetlenül alkalmazzák őket”, ugyanis úgy kell érteni, hogy a szelektivitás hiánya abból ered, hogy a nemzeti intézkedés megkülönböztetés nélkül alkalmazandó az érintett tagállamban található valamennyi vállalkozásra.
- 26 A Bizottság azt is felrója a Törvényszéknek, hogy tévesen alkalmazta a jogot annak a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 59–62. pontjában és a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 63–66. pontjában való kimondásával, hogy a vitatott intézkedéshez hasonló intézkedés nem szelektív, ha sajátos gazdasági eszközök, azaz külföldi társaságokban fennálló részesedések megvételéhez kapcsolódik, és vállalkozások egyik csoportját sem zárja ki *a priori* annak kedvezményéből.
- 27 A Törvényszék tévesen alapította álláspontját a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítéletre (C-156/98, EU:C:2000:467). A fent említett ítélet 22. és 23. pontjából ugyanis az következik, hogy az annak alapjául szolgáló ügyben a Bizottság a szóban forgó intézkedést azon bizonyos földrajzilag körülhatárolt vállalkozások vonatkozásában minősítette szelektívnek, amelyekbe magánberuházók újra befektették a gazdasági eszközök eladásából származó jövedelmet, nem pedig az említett beruházók vonatkozásában, amelyek esetében megállapította, hogy ezen intézkedés nem minősül támogatásnak.
- 28 Ezenkívül a Bizottság kifogásolja, hogy a Törvényszék a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 66–68. pontjában és a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 70–72. pontjában kimondta, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatával ellentétes annak megállapítása, hogy az olyan nemzeti adóügyi intézkedés, amelynek az alkalmazása feltételekhez kötött, szelektív, még akkor is, ha a kedvezményezett vállalkozások – azonkívül, hogy képesek megfelelni azon feltételeknek, amelyekről az intézkedés alkalmazása függ – semmilyen olyan saját jellemzővel nem bírnak, amely lehetővé tenné más vállalkozásoktól való megkülönböztetésüket.
- 29 A Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék e tekintetben a vonatkozó ítélkezési gyakorlat téves értelmezésére támaszkodik.
- 30 A 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság ítéletet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) illetően a Bizottság arra hivatkozik, hogy ezen ítélet 90. és 91. pontjából következően az olyan különös helyzetre vonatkozik, amelyben a Bíróság magát a referencia adórendszert, nem pedig az attól való bármilyen eltérést tekintette szelektívnek, amennyiben az utóbbi magukat az „offshore” vállalkozásokat részesítette előnyben. Az említett ítéletben a vállalkozások egy kategóriájának „egyedi kritériumaira” való hivatkozást tehát úgy kell érteni, mint amely azon jellemzőkre utal, amelyek miatt e vállalkozásokat egy jellegénél fogva szelektív referenciarendszer keretében előnyben részesítették, és az nem vetíthető ki e különös helyzeten túli esetekre.
- 31 A 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. pontja vonatkozásában a Törvényszék elmulasztotta figyelembe venni a fenti pont második mondatát, amely a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában kimondott azon elvet fejezi ki, amely szerint valamely intézkedés akkor

szelektív, ha előnyben részesít „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő más vállalkozásokhoz vagy árukhoz képest.

- 32 A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa előjáróban megjegyzi, hogy a vitatott határozatokban a Bizottság nem állította, hogy a vitatott intézkedés *de facto* szelektív, és ezért a jelen fellebbezések keretében kizárólag a megtámadott ítéletekkel szemben a tekintetben felhozott bírálatok vizsgálatáról van szó, hogy a Törvényszék megállapítása szerint a Bizottság által e határozatokban felhozott indokok nem tették lehetővé annak kimondását, hogy ezen intézkedés *de iure* szelektív.
- 33 Állításuk szerint a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítéletből (C-143/99, EU:C:2001:598) következik, hogy azon intézkedés, amely valamennyi vállalkozás részére kedvező lehet, nem tekinthető szelektívnek. Az említett ítéletből ellenben nem lehet arra következtetni, ahogyan azt a Bizottság teszi, hogy valamely nemzeti intézkedés akkor nem szelektív, ha a tagállam valamennyi vállalkozására kivétel nélkül alkalmazandó, mivel ezen megközelítés alkalmazása esetén szinte valamennyi adószabályt szelektívnek kellene tekinteni.
- 34 A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa a Bizottság azon álláspontját is elutasítják, amely szerint nemzeti adóintézkedéseket már több ízben szelektívnek nyilvánítottak, még akkor is, ha nem határoztak meg legalacsonyabb beruházási összeget, és a kedvezményezett tevékenységének jellegétől függetlenül alkalmazandók voltak. Mindenesetre a vitatott intézkedés, amennyiben adókedvezményt biztosít valamennyi olyan vállalkozásnak, amely annak előnyét kívánja élvezni, függetlenül attól a kategóriától, amelybe tartozik, ezen egyedüli oknál fogva nem tekinthető úgy, mint amely *prima facie* és *de iure* szelektív.
- 35 A Törvényszék jogosan alapította álláspontját a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítéletre (C-156/98, EU:C:2000:467), mivel az említett ítéletben szóban forgó határozatban a Bizottság kifejezetten elismerte, hogy a nemzeti intézkedés nem szelektív az érintett beruházók vonatkozásában, amit a Bíróság is megerősített.
- 36 Egyébiránt határozathozatali gyakorlatában a Bizottság már több alkalommal kizárta adóintézkedések szelektivitását ugyanezen szempont alkalmazásával, amely abban áll, hogy nem szelektívek azok az általános intézkedések, amelyek megkülönböztetés nélkül alkalmazandók valamennyi vállalkozásra, és amelynek előnyeit valamennyi adóalany élvezheti.
- 37 E szempont alkalmazása egyébiránt nem vezet annak megállapításához, hogy a Bizottság által említett, bizonyos eszközök vételével kapcsolatos intézkedések nem szelektívek. Ezen intézkedések szelektívnek minősülhetnek, amennyiben bizonyítást nyer, hogy azok *de facto* csak egyes vállalkozások számára kedvezők, míg más vállalkozások ezen előnyből ki vannak zárva. Mindenesetre szelektivitásuk nem a megszerzett eszközök jellegéből következik, hanem abból a körülményből, hogy megállapítható, hogy az érintett vevők egy sajátos kategóriát alkotnak.
- 38 A 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletet (C-501/00, EU:C:2004:438) illetően a WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa úgy véli, hogy a Törvényszék jogosan mondta ki, hogy az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó intézkedés különbözik a jelen ügyben szóban forgó intézkedéstől, mivel az vállalkozások elkülönült és azonosítható kategóriájának, azaz exporttevékenységet végző vállalkozásoknak kívánt előnyt nyújtani.
- 39 Egyébiránt a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság ítéletből (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) és különösen annak 104. pontjából egyértelműen következik, hogy valamely intézkedés csak akkor minősíthető szelektívnek, ha olyan vállalkozások kategóriája számára kedvező, amelyek rájuk jellemző „[egyedi]” „[kritériumokkal]”

rendelkeznek. Ezenkívül az említett ítéletből kitűnik, hogy valamely közös rendszertől való eltérés azonosítása nem lehet önálló cél. Kizárólag az intézkedés valós joghatásának, azaz annak van jelentősége, hogy kedvező-e vállalkozások vagy meghatározott áruk termelése számára.

- 40 A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa arra hivatkozik, hogy a 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184) Bizottság által javasolt értelmezése sem fogadható el. Egyrészt, az említett ítéletben a Bíróság nem hagyta jóvá a referenciarendszer és az attól való eltérés definícióját. Másrészt ezen ítélet nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy valamely intézkedés szelektív azon oknál fogva, hogy az előnyből való részesüléshez szükséges feltételeket teljesítő vállalkozások külön kategóriát alkotnak.
- 41 Végül a Törvényszék jogosan mondta ki, hogy valamely intézkedés nem minősíthető az EUMSZ 107. cikk értelmében véve szelektívnek, ha annak előnye olyan magatartástól függ, amely *prima facie* valamennyi vállalkozásnak, az utóbbi tevékenységi ágazatától függetlenül megengedett. Mindez a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítéletben (C-156/98, EU:C:2000:467) tett azon megállapításból ered, hogy a beruházókat érintő nemzeti intézkedés nem szelektív.
- 42 A Spanyol Királyság azt állítja, hogy a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598) megerősíti a spanyol hatóságok által a Bizottság előtti közigazgatási eljárás során képviselt azon álláspontot, amely szerint valamely gazdasági előny csak akkor minősíthető támogatásnak, ha alkalmas arra, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” előnyben részesítse.
- 43 Márpedig az említett közigazgatási eljárás során a spanyol hatóságok bizonyították a vitatott intézkedés általánosan hozzáférhető jellegét, mivelhogy azt igen különböző tevékenységi ágazatokban tevékenykedő vállalkozásokra alkalmazták, ily módon megerősítve a megtámadott határozatokban előadott elemzést, és azt a körülményt, hogy a Bizottság a vitatott határozatokban nem bizonyította ezen intézkedés szelektív jellegét.
- 44 Írország azt állítja, hogy a Bizottság állításával ellentétben a Törvényszék nem vonta le a Bíróság 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítéletéből (C-143/99, EU:C:2001:598) és a Törvényszék 2002. március 6-i Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság ítéletéből (T-92/00 és T-103/00, EU:T:2002:61), valamint a 2009. szeptember 9-i Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság ítéletéből (T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 és T-270/01, EU:T:2009:315) azt a következtetést, hogy csak azon intézkedések szelektívek, amelyek alkalmazása a vállalkozás tevékenységének jellegéhez kapcsolódik, vagy amely alkalmazásának valamely minimális összeg a feltétele, viszont kimondta, hogy a szelektivitás nem állapítható meg olyan intézkedést illetően, amely valamennyi spanyol adójogi illetőséggel rendelkező és külföldi vállalkozásban legalább 5%-os részesedést szerző vállalkozás részére a tevékenységük jellegétől és a beruházott összegektől függetlenül kedvező lehet.
- 45 A Törvényszék jogosan alapította álláspontját a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltar Kormánya és Egyesült Királyság ítéletre (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) annak megállapítása érdekében, hogy ahhoz, hogy valamely adózási különbségtétel támogatásnak minősülhessen, szükséges, hogy egyedi kritériumok alapján azonosítható legyen a vállalkozások azon sajátos kategóriája, amely részesülhet belőle. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében támasztott, szelektivitásra vonatkozó feltétel fogalmát egyébiránt valamennyi állítólagos adójogi jellegű támogatásra vonatkozó ügyben azonos módon kellene meghatározni. Következésképpen a fent említett ítélet 104. pontjában kifejezetten kimondott elv nem korlátozható olyan helyzetre, amelyben valamely adórendszer egészében véve szelektív jellegű.

- 46 Írország úgy véli, hogy az olyan intézkedések, mint a vitatott intézkedés, amelyek *a priori* semmilyen vállalkozást vagy különös gazdasági ágazatot nem zárnak ki a kedvezményezettjeik köréből, nem tekinthetők szelektívnek. A Bizottság egyébiránt már több ízben alapította álláspontját ezen indokra egyes nemzeti intézkedések szelektivitása hiányának meghatározása céljából.
- 47 A Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja, hogy a Bizottság által azonosított referenciakerettől való eltérés vagy az az alóli kivétel fennállása, feltéve hogy bizonyított, nem teszi önmagában lehetővé annak megállapítását, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében véve előnyben részesít „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]”.
- 48 Ellenkezőleg, abból kizárólag az következik, hogy az említett intézkedés támogatáshoz hasonlítható. Következésképpen az intézkedés eltérést engedő jellegének vizsgálatát követően az ítélkezési gyakorlatnak és különösen a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság ítéletnek (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) megfelelően, valamint ahogyan azt a Törvényszék a megtámadott ítéletekben szintén jogosan kimondta, a továbbiakban meg kell vizsgálni, hogy az adóintézkedés által előnyben részesített adóalanyok kategóriájába az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében véve kellőképpen egyedi vállalkozások vagy áruk termelése tartozik-e.
- 49 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából tehát az következik, hogy a valamely adókedvezmény előnyét élvező vállalkozások kategóriája akkor kellően sajátos, ha a Bizottság sikeresen bizonyította, hogy a szóban forgó előny csak egyetlen gazdasági ágazathoz tartozó, bizonyos ügyleteket megvalósító vállalkozások számára (2005. december 15-i Unicredito Italiano ítélet, C-148/04, EU:C:2005:774), bizonyos jogi formában létrejött vállalkozások számára (2006. január 10-i Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, C-222/04, EU:C:2006:8), bizonyos mérettel rendelkező vállalkozások számára (2003. február 13-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-409/00, EU:C:2003:92) vagy pedig csak azon vállalkozások számára kedvező, amelyek székhelye a tartomány területén kívül található (2009. november 17-i Presidente del Consiglio dei Ministri ítélet, C-169/08, EU:C:2009:709).
- 50 A Németországi Szövetségi Köztársaság emlékeztet arra hogy a Bíróság korábban elismerte, hogy az olyan adózóknak nyújtott adókedvezmény, akik bizonyos gazdasági eszközöket értékesítenek, és az ebből eredő előnyt más gazdasági eszközök megszerzése esetén levonhatják, olyan előnyt biztosít a számukra, amely – mint minden gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazható általános intézkedés – nem minősül állami támogatásnak (2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság, C-156/98, EU:C:2000:467, 22. pont).
- 51 Ráadásul a vitatott intézkedéshez hasonló adóintézkedések, amelyek alkalmazása általánosan kapcsolódik a társasági jog körébe tartozó ügyletek bizonyos kategóriájához, a jelen esetben a részesedésszerzésekhez, amelyek függetlenek a vállalkozás tevékenységi körétől és a vállalkozás működtetésével kapcsolatos tevékenységektől, nem tekinthetők szelektívnek.
- 52 Végül a jelen ügyekbe beavatkozó tagállamok azt állítják, hogy amennyiben a nemzeti intézkedés szelektivitására vonatkozó, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak való minősítéséhez szükséges feltételt a Bizottság által a fellebbezéseiben javasolt tág értelemben kell venni, ez azzal a következménnyel jár, hogy felborítja az Unió intézményi egyensúlyát. Amennyiben ugyanis a szelektivitásra vonatkozó feltétel ilyen tartalmat kap, a Bizottság a közvetlen adózási intézkedések közül szinte valamennyit ellenőrizheti az állami támogatások területén meglévő hatáskörei alapján, jöllehet a közvetlen adózás főszabály szerint a tagállamok jogalkotási hatáskörébe tartozik.

A Bíróság álláspontja

- 53 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. Másodsorú ennek a beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadsorú a kedvezményezettje számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedsorú torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (lásd különösen: 2015. július 16-i BVVG-ítélet, C-39/14, EU:C:2015:470, 24. pont).
- 54 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 részesítsen 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 különösen: 2011. július 28-i Mediaset kontra Bizottság ítélet, C-403/10 P, nem tették közzé, EU:C:2011:533, 36. pont; 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 75. és 101. pont; 2015. január 14-i Eventech-ítélet, C-518/13, EU:C:2015:9, 53–55. pont; 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. pont).
- 55 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 ebben az értelemben különösen: 2016. június 30-i Belgium kontra Bizottság ítélet, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49. és 50. pont).
- 56 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 ennek következtében 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 ebben az értelemben különösen: 2013. július 18-i P-ítélet, C-6/12, EU:C:2013:525, 18. pont).
- 57 Ebben az összefüggésben ahhoz, hogy valamely nemzeti adórendeletet „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak először is azonosítania kell az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszert, másodsorú pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett általános rendszertől, amennyiben különbséget tesz az említett általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (lásd ebben az értelemben különösen: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).
- 58 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 ebben az értelemben különösen a 2004. április 29-i

Hollandia kontra Bizottság ítélet, C-159/01, EU:C:2004:246, 42. és 43. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64. és 65. pont; 2012. március 29-i 3M Italia ítélet, C-417/10, EU:C:2012:184, 40. pont).

- 59 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy azon körülmény, miszerint kizárólag az adott intézkedés alkalmazási feltételeit teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé (2012. március 29-i 3M Italia ítélet, C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont).
- 60 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy a szóban forgó intézkedés szelektivitásának megállapítása céljából releváns tényezőt annak vizsgálata képezi, hogy az bevezet-e az érintett adórendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között olyan különbségtételt, amelyet e rendszer jellege és felépítése nem igazol (lásd ebben az értelemben: 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 61. pont).
- 61 A fenti megállapításokra tekintettel kell megvizsgálni, hogy a jelen esetben a Törvényszék megsértette-e az EUMSZ 107. cikknek a Bíróság által értelmezett (1) bekezdését annak kimondásával, hogy a vitatott határozatokban a Bizottság nem bizonyította jogilag megkövetelt módon, hogy a vitatott intézkedés szelektív előnyt biztosított „bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelése” számára.
- 62 A jelen ügyben a vitatott intézkedés a társasági adó adóalapjából – a Spanyolországban adójogi illetőséggel rendelkező vállalkozások által e tagállamon kívül adójogi illetőséggel rendelkező vállalkozásokban való, legalább 5%-os részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációja formájában – történő levonásban álló adókedvezményről rendelkezik. Ezen intézkedést, mivel az ilyen ügyleteket végző, fent említett vállalkozások összességének kedvező lehet, úgy kell tekinteni, mint amely támogatási programnak minősülhet. A Bizottság kötelezettsége tehát annak bizonyítása, hogy ezen intézkedés annak ellenére, hogy általános jellegű előnyt biztosít, ezt bizonyos vállalkozások vagy bizonyos tevékenységi ágazatok kizárólagos előnyére teszi.
- 63 E tekintetben a Törvényszék a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 50. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 54. pontjában előadta, hogy a Bizottság a vitatott intézkedés szelektív jellegének meghatározása céljából a megtámadott határozatokban elsősorban azon indokra alapította álláspontját, hogy az eltérést jelent valamely referenciakerethez képest annyiban, amennyiben ezen intézkedés azzal a következménnyel jár, hogy a Spanyolországban adóköteles, külföldön letelepedett vállalkozásokban részesedést szerző vállalkozások esetében eltérő adójogi bánásmódot alkalmaz, mint amelyet a Spanyolországban adóköteles, ilyen részesedést Spanyolországban letelepedett vállalkozásokban szerző vállalkozások esetében, jöllehet a vállalkozások e két kategóriája az említett referenciakeret, azaz a spanyol társasági adó általános rendszere, pontosabban az említett adórendszerbe tartozó, az üzleti és cégérték adójogi bánásmódjára vonatkozó szabályok által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben voltak.
- 64 A Törvényszék a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 51. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 55. pontjában kimondta, hogy a Bizottság ily módon a Bíróságnak és a Törvényszéknek a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 29–33. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 33–37. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból eredő elemzési módszert alkalmazta, amely lényegében megegyezik a Bíróságnak a jelen ítélet 53–60. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatával.
- 65 Márpedig a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 44., 45., 52. és 53. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 48., 49., 56. és 57. pontjában a Törvényszék kimondta, hogy a Bizottság által azonosított referenciakerettől való eltérés vagy az az alóli kivétel – akár bizonyított – fennállása nem teszi önmagában lehetővé annak

megállapítását, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében véve előnyben részesít „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”, mivel ezen intézkedés *a priori* minden vállalkozás számára hozzáférhető, és nem vállalkozások olyan különös kategóriáját célozza, amelyeket ezen intézkedés egyedülként előnyben részesít, hanem gazdasági ügyletek egy adott kategóriáját érinti.

- 66 Meg kell azonban állapítani, hogy ezen érvelés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében szereplő, szelektivitásra vonatkozó feltétel téves alkalmazásán alapul, ahogyan az a jelen ítéletben is említésre került.
- 67 Ahogyan ugyanis a jelen ítélet 53–60. pontjából következik, olyan nemzeti intézkedés esetében, amely a vitatott intézkedéshez hasonlóan általános jellegű adókedvezményt biztosít, e feltétel akkor teljesül, ha a Bizottság sikeresen bizonyítja, hogy ezen intézkedés eltér az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normális” adórendszerétől, és ily módon, konkrét joghatásai révén a gazdasági szereplők közötti eltérő bánásmódot vezet be, jöllehet az adókedvezményben részesülő és az annak előnyéből kizárt gazdasági szereplők az e tagállam említett adórendszere által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak.
- 68 A megtámadott ítéletekből kitűnik, hogy a Bizottság a vitatott határozatokban a vitatott intézkedés szelektív jellegének megállapítása céljából az ezen intézkedésben foglalt, a belföldi illetőségű vállalkozások közötti egyenlőtlen bánásmódra alapította álláspontját. Az említett intézkedés szerint ugyanis kizárólag azok a belföldi illetőségű vállalkozások részesülhettek bizonyos feltételek mellett a szóban forgó adókedvezményben, amelyek legalább 5%-os részesedést szereztek külföldi illetőségű vállalkozásokban, míg azok a belföldi illetőségű vállalkozások, amelyek Spanyolországban adóköteles vállalkozásokban szereztek ilyen részesedést, annak ellenére, hogy a Bizottság szerint a spanyol általános adórendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben voltak, nem részesülhettek ezen kedvezményben.
- 69 Márpedig a Törvényszék úgy vélte, hogy a vitatott intézkedés, mivel az nem nevezi meg vállalkozások vagy áruk termelésének konkrét kategóriáját, a vállalkozások tevékenységének jellegétől függetlenül alkalmazható, illetve *a priori* vagy potenciálisan hozzáférhető valamennyi olyan vállalkozás számára, amelyek legalább 5%-os részesedést kívánnak szerezni külföldi illetőségű társaságokban, és e részesedéseket legalább egy évig megszakítás nélkül birtokolják, nem szelektív intézkedésnek, hanem a jelen ítélet 56. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében vett általános intézkedésnek tekintendő. Ekképpen eljárva a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot.
- 70 Ily módon a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 41., 45., 67. és 68. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 45., 49., 71. és 72. pontjában a Törvényszék kimondta, hogy ahhoz, hogy az *a priori* valamennyi vállalkozás számára hozzáférhető intézkedések esetében a valamely nemzeti intézkedés szelektivitására vonatkozó feltétel valamely állami támogatás elismerése érdekében teljesüljön, minden esetben azonosítani kell a szóban forgó intézkedéssel kizárólagosan előnyben részesített, továbbá egyedi, közös és saját kritériumok alapján megkülönböztethető vállalkozások különös kategóriáját.
- 71 Mindazonáltal a vállalkozások különös kategóriájának azonosítására vonatkozó e további követelmény, amely az adózás területén érvényesülő szelektivitásra alkalmazandó, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következő elemzési módszerhez adódik hozzá, amely utóbbi alapvetően annak vizsgálatában áll, hogy bizonyos gazdasági szereplőknek az általános adórendszerrel való eltérést engedő intézkedésből eredő adókedvezmény által biztosított előnyből való kizárása hátrányosan megkülönböztető bánásmódot valósít-e meg velük szemben, nem vezethető le a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából, különösen a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltar Kormány és Egyesült Királyság ítéletből (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732).

- 72 Kétségtelen, hogy a fent említett 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) 104. pontjában a Bíróság kimondta, hogy ahhoz, hogy az adó tárgyaként az adórendszer által meghatározott kritériumokat szelektív előnyt biztosítónak lehessen minősíteni, az is szükséges, hogy ezek a kritériumok a kedvezményezett vállalkozásokat a rájuk jellemző egyedi ismérvek alapján kiváltságos kategóriaként jellemezzék, lehetővé téve ezzel azt, hogy az ilyen rendszert úgy minősítsük, mint amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében „bizonyos” vállalkozásokat vagy „bizonyos” áruk termelését előnyben részesíti.
- 73 Mindazonáltal a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság ítéletben (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) szereplő fenti indokot azon valamennyi indok összefüggésében kell értelmezni, amelyeknek részét képezi, és amelyek az említett ítélet 87–108. pontjában találhatók.
- 74 Az említett indokok összességéből így módon az következik, hogy az említett ítéletben szóban forgó intézkedés nem valamely általános adórendszerrel eltérést jelentő adókedvezmény formáját öltötte, hanem olyan „általános jellegű” adórendszer alkalmazását, amely szintén általános jellegű kritériumokon alapul. A Bíróság kimondta, hogy e rendszer jellege a Törvényszék által megállapítottakkal ellentétben nem ellentétes a szóban forgó intézkedés szelektív jellegének megállapításával, mivel a szelektivitásra vonatkozó feltétel szélesebb hatállyal rendelkezik, magában foglalva azokat az intézkedéseket, amelyek joghatásuknál fogva bizonyos vállalkozásokat, a jelen esetben „offshore” társaságokat az e vállalkozások saját és egyedi jellemzői folytán előnyben részesítenek. Az említett intézkedés tehát tényleges hátrányos megkülönböztetést alkalmazott olyan vállalkozások között, amelyek az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben voltak, amely cél a jelen esetben valamennyi belföldi illetőségű társaság általános jellegű adóztatásának bevezetése volt.
- 75 Ezzel szemben, ahogyan az a jelen ítélet 63. pontjában már kifejtésre került, a Bizottság a vitatott határozatokban annak érdekében, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegét megállapítsa, elsősorban az ezen intézkedésből eredő egyenlőtlen bánásmóddal kapcsolatos indokra alapította álláspontját, amennyiben ezen intézkedés adókedvezményt biztosít bizonyos belföldi illetőségű vállalkozásoknak, másoknak pedig nem, amelyek azon általános adórendszer alá tartoznak, amelytől a vitatott intézkedés eltérést tartalmaz.
- 76 Noha így módon a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság ítéletből (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) az következik, hogy valamely adóintézkedés szelektivitása akkor is megállapítható, ha nem minősül az általános adórendszerrel való eltérésnek, hanem annak szerves részét képezi, az említett ítélet a Bíróságnak a jelen ítélet 57. pontjában felidézett állandó ítélkezési gyakorlatába illeszkedik, amely szerint a valamely általános adórendszerrel eltérő intézkedés szelektivitásának megállapításához elegendő annak bizonyítása, hogy annak előnyéből bizonyos gazdasági szereplők igen, míg mások nem részesülnek, jóllehet e gazdasági szereplők összessége az általános adórendszer által kitűzött célra tekintettel objektív módon összehasonlítható helyzetben van.
- 77 Ugyanis, jóllehet valamely adójogi intézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából nem mindig szükséges, hogy az valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon, az a körülmény, hogy e jelleggel rendelkezik, a fenti célból mindenképpen releváns, mivel az következik belőle, 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 azok, akikre továbbra is az általános adórendszer alkalmazandó, noha e két kategória az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben van.

- 78 Ellentétben azzal, amit a Törvényszék a megtámadott ítéletekben kimondott, az ilyen intézkedés szelektivitásának megállapítása céljából az sem követelhető meg, hogy a Bizottság azonosítsa az adókedvezményben részesülő vállalkozások azon bizonyos közös saját és egyedi jellemzőit, amelyek lehetővé teszik azoktól a vállalkozásoktól való megkülönböztetésüket, amelyek e kedvezményben nem részesülnek.
- 79 E tekintetben ugyanis kizárólag annak van jelentősége, hogy az intézkedés annak formájától vagy az alkalmazott szabályozási technikától függetlenül azzal a joghatással jár, hogy a kedvezményezett vállalkozásokat kedvezőbb helyzetbe hozza, mint a többi vállalkozást, jóllehet e vállalkozások összessége a szóban forgó adórendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben van.
- 80 Ezenkívül a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az a körülmény, hogy meglehetősen nagy számú vállalkozás részesülhet a valamely nemzeti intézkedés nyújtotta előnyből, illetve hogy e vállalkozások különböző tevékenységi ágazatokhoz tartoznak, nem elegendő ezen intézkedés szelektív jellegének elvetéséhez, és így az állami támogatásként való minősítés kizárásához (lásd különösen: 2003. február 13-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-409/00, EU:C:2003:92, 48. pont; 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-279/08 P, EU:C:2011:551, 50. pont).
- 81 Ily módon a Törvényszék által a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 53–58. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 57–62. pontjában kimondottakkal ellentétben a vitatott intézkedés esetleges szelektív jellegét egyáltalán nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy az említett intézkedéssel biztosított előny megszerzésének alapvető feltétele egy gazdasági műveletre, pontosabban egy „tiszán pénzügyi műveletre” vonatkozik, amelyhez nem kapcsolódik legkisebb beruházási összeg, és amely független a kedvezményezett vállalkozások tevékenységének jellegétől.
- 82 Ezen összefüggésben a Törvényszék által a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 57. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 61. pontjában kimondottakkal ellentétben a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598) 36. pontjából, amely szerint az intézkedések nem szelektívek, amennyiben az állam területén található valamennyi vállalkozásra, „azok tevékenységének céljától függetlenül” alkalmazzák őket, nem vonható le az a következtetés, hogy azon intézkedés, amelynek az alkalmazása független a vállalkozások tevékenységének jellegétől, *a priori* nem szelektív.
- 83 A fenti 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598) teljes indokolásának áttekintéséből ugyanis az következik, hogy a Bíróság a fent hivatkozott, az ugyanazon ítélet 35. pontjára tekintettel értelmezett 36. pontban megállapította, hogy az olyan nemzeti intézkedések, amelyekről a jelen ügyben is szó van, nem voltak szelektív jellegűek, mivel megkülönböztetés nélkül alkalmazandók voltak az érintett tagállam valamennyi vállalkozására, és ennél fogva a jelen ítélet 56. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében általános intézkedéseknek minősültek.
- 84 Arra is rá kell mutatni, hogy noha a Bíróság a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598) 36. pontjában a nemzeti intézkedések előnyéből részesülő vállalkozások tevékenységének céljára utalt, e hivatkozást az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által feltett második kérdés szövege teszi világossá. Ezt erősíti meg az a tény, hogy a fenti hivatkozás nem szerepel a Bíróság azon későbbi ítéleteiben, amelyekben felidézi az említett elvet (lásd különösen: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. pont; 2012. március 29-i 3M Italia ítélet, C-417/10, EU:C:2012:184, 39. pont).

- 85 Egyébiránt kétségtelen, ahogyan a Törvényszék is emlékeztetett rá a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 66. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 70. pontjában, hogy a Bíróság a 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. pontjában kimondta, hogy az a tény, hogy kizárólag az említett ügyben szóban forgó intézkedés alkalmazási feltételeit teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé. Meg kell azonban állapítani, hogy ugyanazon 42. pontban a Bíróság kifejezetten rámutatott, hogy a szelektív jelleg e hiánya azon megállapításból ered, hogy azok a személyek, akik az érintett intézkedés kedvezményében nem részesülhetnek, a nemzeti jogalkotó által követett célkitűzés tekintetében nincsenek összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben azon adózókkal, akik részesülhetnek benne.
- 86 Ebből következik, 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 szóban forgó adórendszer által követett célkitűzés tekintetében viszont összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amennyiben ezért az hátrányos megkülönböztetést jelent azon vállalkozásokkal szemben, amelyeket abból kizártak.
- 87 Ezenkívül, jóllehet – ahogyan a Törvényszék a megtámadott ítéletekben hangsúlyozza – a vitatott intézkedésben biztosított adókedvezmény megszerzhető anélkül, hogy bármely minimális összeget be kellene ruházni, és ezért ezen intézkedés valójában annak kedvezményét nem az elegendő pénzügyi forrással rendelkező vállalkozások számára tartja fenn, e körülmények nem ellentétesek azzal, hogy ezen intézkedés esetleges szelektív jellegét más okokból el lehessen ismerni, például azon az alapon, hogy a spanyolországi adójogi illetőségű társaságokban részesedést szerző, belföldi illetőségű vállalkozások nem részesülhettek ezen kedvezményben.
- 88 E tekintetben a Bíróság egyébiránt már korábban kimondta, hogy az olyan adóintézkedés, amely kizárólag az abban megnevezett ügyleteket végző vállalkozások számára biztosít előnyt, az ugyanazon ágazatba tartozó, ezen ügyleteket nem végző vállalkozások számára viszont nem, szelektív jellegű lehet anélkül, hogy értékelni kellene, hogy ezen intézkedés a nagy méretű vállalkozásokat nagyobb mértékben támogatja-e (lásd ebben az értelemben: 2005. december 15-i Unicredito Italiano ítélet, C-148/04, EU:C:2005:774, 47–50. pont).
- 89 Ellentétben azzal, amit a Törvényszék a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 59–62. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 63–66. pontjában állított, az adóintézkedés szelektivitására vonatkozó feltétel elemzését illetően a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítéletből (C-156/98, EU:C:2000:467) nem következik a fentiekkel ellenkező rendelkezés.
- 90 A 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. és 23. pont jából ugyanis az következik, hogy az annak alapjául szolgáló ügyben a Bizottság a szóban forgó intézkedést szelektívnek minősítette azon bizonyos földrajzilag körülhatárolt vállalkozások vonatkozásában, amelyekbe a magánberuházók újra beruházták a gazdasági eszközök eladásából származó nyereséget, nem pedig maguk az említett beruházók vonatkozásában, amelyekkel kapcsolatban megállapította, hogy ezen intézkedés nem minősül támogatásnak, mivel általános intézkedésként annak kedvezményéből megkülönböztetés nélkül valamennyi gazdasági szereplő részesül, amely értékelést egyébiránt a Bíróság előtt nem kérdőjelezték meg, és amelyről tehát annak nem kellett határoznia.
- 91 Mindenesetre az említett magánberuházók helyzete nem hasonlítható azon belföldi illetőségű vállalkozások helyzetéhez, amelyek a vitatott intézkedés kedvezményéből részesülhetnek.
- 92 A vitatott határozatokban ugyanis a Bizottság annak érdekében, hogy a vitatott intézkedést szelektívnek minősítse, arra a körülményre hivatkozott, hogy az említett intézkedés által biztosított adókedvezmény nem megkülönböztetés nélkül részesíti előnyben az összes olyan gazdasági szereplőt, amely a spanyol

általános adórendszer által kitűzött célra tekintettel objektív módon összehasonlítható helyzetben van, mivel a spanyolországi adójogi illetőséggel rendelkező társaságokban ugyanilyen fajta részesedésszerzést végző, belföldi illetőségű vállalkozások nem részesülhettek e kedvezményben. A Bizottság ezt követően megállapította, hogy a gazdasági szereplők közötti ezen különbségtételnek a Spanyol Királyság által hivatkozott igazolása, amelyet az említett intézkedést magában foglal rendszer jellegére vagy általános felépítésére alapított, nem fogadható el.

- 93 A fentiek összességéből következik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor részben megsemmisítette a vitatott határozatokat azzal az indokkal, hogy a Bizottság nem határozta meg a szóban forgó adóintézkedéssel előnyben részesített vállalkozások egy adott kategóriáját, és nem vizsgálta, hogy a Bizottság a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 29–33. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 33–37. pontjában felidézett, és a vitatott intézkedés szelektivitására vonatkozó feltétel vizsgálata érdekében felhasználandó vizsgálati módszer alkalmazása során ténylegesen elemezte és megállapította-e ezen intézkedés hátrányosan megkülönböztető jellegét.
- 94 Noha kétségtelen, hogy e vizsgálatot pontosan és kellően megindokolva kell elvégezni annak érdekében, hogy lehetővé váljon a teljes körű bírósági felülvizsgálat különösen arra vonatkozóan, hogy az intézkedés kedvezményéből részesülő gazdasági szereplők helyzete összehasonlítható-e az abból kizárt gazdasági szereplők helyzetével, és adott esetben az egyenlőtlen bánásmód érintett tagállam által hivatkozott igazolására vonatkozóan, a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor ezt a felülvizsgálatot nem végezte el, és a megtámadott ítéletben kimondta, hogy a Bizottság által a vitatott határozatokban alkalmazott vizsgálati módszer, amennyiben az nem tartalmazta azon vállalkozások sajátos kategóriájának meghatározását, amelyek kizárólagosan részesültek a szóban forgó adóintézkedés kedvezményéből, tévesen értelmezte a szelektivitásra vonatkozó, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében támasztott feltételt.
- 95 Következésképpen a Bizottság egyetlen jogalapjának első része megalapozott.

Az egyetlen jogalap második részéről

A felek érvei

- 96 Egyetlen jogalapjának második részével a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot az exporttámogatásokkal kapcsolatos ítélkezési gyakorlat alkalmazása során, és mesterségesen tett különbséget az exporttámogatások és a tőkeexport-támogatások között.
- 97 Elsőként az exporttámogatásokkal kapcsolatos, a vitatott határozatokban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, különösen az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (6/69 és 11/69, nem tették közzé, EU:C:1969:68), az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletet (57/86, EU:C:1988:284) és a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletet (C-501/00, EU:C:2004:438) illetően a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot annak a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 69–76. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 73–80. pontjában való kimondásával, hogy ezen ítélkezési gyakorlat nem a valamely nemzeti intézkedés szelektivitására vonatkozó feltétellel, hanem kizárólag a verseny és a kereskedelem érintettségére vonatkozó feltétellel kapcsolatos.
- 98 Az előző pontban hivatkozott ítéletekből következik, hogy a Bíróság megállapította, hogy az érintett adóintézkedések szelektív jellegűek, mivel azok előnye a külföldön ügyleteket teljesítő bizonyos vállalkozásoknak volt fenntartva, a hasonló belföldi ügyleteket teljesítő más vállalkozások kizárásával. Ebből következik, hogy minden olyan intézkedés, amely előnyben részesíti a határon átnyúló ügyleteket, de kizárja az azonos belföldi ügyleteket, szelektív.

- 99 Másodszor a Bizottság azt rója fel a Törvényszéknek, hogy a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 79–81. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 83–85. pontjában mesterséges különbségtételt vezetett be az exporttámogatások és a tőkeexport-támogatások között annak kimondásával, hogy az exporttámogatásokra vonatkozó, a vitatott határozatokban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból, különösen az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletből (6/69 és 11/69, nem tették közzé, EU:C:1969:68), az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletből (57/86, EU:C:1988:284) és a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletből (C-501/00, EU:C:2004:438) következik, hogy „az exportáló vállalkozások tartoztak a kedvezményezett vállalkozások azon kategóriájába, amely lehetővé tette a [vitatott] intézkedés szelektivitásának megállapítását”, és e kategória olyan vállalkozásokat foglal magában, amelyek az exporttevékenységükhöz kapcsolódó közös jellemzőik miatt megkülönböztethetők.
- 100 A Bizottság szerint a vitatott intézkedéssel érintett vállalkozások a vállalkozások elkülönült kategóriáját, azaz a tőkeexportot végző vállalkozásokat alkotják, mivel a tőkeexport-tevékenységükhöz kapcsolódó, közös egyedi jellemzőkkel rendelkeznek.
- 101 Úgy véli, hogy mivel a szelektivitásra vonatkozó feltétel tekintetében nincs különbség az áruk exportja és a tőke exportja között, a vitatott intézkedés szelektív jellegű ugyanazon az alapon, mint a vitatott határozatokban hivatkozott, exporttámogatásokkal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatban szóban forgó intézkedések.
- 102 A Bizottság azt állítja, hogy az exportvállalkozásoknak a határokon átnyúló ügyleteket teljesítő vállalkozások által alkotott csoporton kívüli kategóriája sem létezik. A tagállamok bármely vállalkozása teljesíthet határokon átnyúló ügyleteket, és ily módon részesülhet valamely exporttámogatási program előnyeiből. Úgy véli, hogy valamely nemzeti intézkedésnek az biztosíthat szelektív jelleget, ha ezen intézkedés kedvezményezettjét valamely áruk, szolgáltatások vagy tőke exportjára irányuló ügylet teljesítése miatt előnyben részesítik, nem pedig az, ha az érintett vállalkozások egy állítólagos exportágazatba tartoznak.
- 103 Ily módon, hasonlóan ahhoz, amit a Bíróság a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletben (C-501/00, EU:C:2004:438), a jelen ügyben felmerült helyzettel összehasonlítható helyzetben kimondott, a Törvényszéknek meg kellett volna állapítania, hogy a Bizottság jogosan minősítette a vitatott intézkedést szelektív jellegűnek azon az alapon, hogy annak kedvezménye bizonyos vállalkozások részére van fenntartva, azaz azok részére, amelyek tőkeexport-tevékenységet végeznek.
- 104 Végül a Törvényszék által elfogadott megközelítés sérti az állami támogatások gyakorlatának a belső piac védelmére tekintettel fennálló szerepét és célját. E gyakorlat célja különösen annak elkerülése, hogy a tagállamok kifejezetten az áruk vagy a tőke exportjához kapcsolódó gazdasági előnyöket nyújtsanak. Márpedig kifejezetten a tőkeexport előnyben részesítése torzulásokat idézhet elő a belső piacon ugyanolyan módon, mint amikor kifejezetten az áruk exportját részesítik előnyben.
- 105 A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa ezzel szemben azt állítja, hogy a Törvényszék jogosan mondta ki, hogy a Bíróságnak a vitatott határozatokban hivatkozott ítéletei nem a szelektivitásra vonatkozó feltételre, hanem a kereskedelem érintettségével kapcsolatos feltételre vonatkoztak.
- 106 Ezenkívül a Törvényszék jogosan állapította meg, hogy az exporttámogatásokkal kapcsolatos, a vitatott határozatokban hivatkozott ítélkezési gyakorlatban, különösen az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletben (6/69 és 11/69, nem tették közzé, EU:C:1969:68), az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletben (57/86, EU:C:1988:284) és a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletben (C-501/00, EU:C:2004:438) a Bíróság kimondta, hogy a szóban forgó intézkedések szelektív jelleget mutatnak azon fő okból, hogy a kedvezményezett vállalkozások közös jellemzőkkel rendelkeznek, ami lehetővé tette annak megállapítását, hogy a gazdaság egy meghatározott ágazatához, azaz az exportágazathoz, még pontosabban az áruexport-ágazathoz tartoznak. A fent

említett ítéletek alapjául szolgáló ügyekben szóban forgó intézkedések azon vállalkozásokat részesítették előnyben, amelyeket az jellemzett, hogy áruik vagy szolgáltatásaik többé-kevésbé jelentős részét exportálták.

- 107 A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa arra hivatkozik, hogy a vitatott intézkedés ezenkívül nem tekinthető szelektívnek azon okból, hogy az az úgynevezett „tőkeexportáló” vállalkozások kategóriájára volt alkalmazandó.
- 108 Ilyen kategória nem létezik, és azt a Bizottság sem a vitatott határozatokban, sem a Törvényszék előtt nem említette. Ezen érv a fellebbezés szakaszában elfogadhatatlan, mivel olyan ténybeli kérdéstről van szó, amelyre ráadásul késedelmesen hivatkoztak. Egyébiránt ellentétes a Bizottság fő érvelésével, amely szerint a Bizottság nem köteles az intézkedéssel érintett vállalkozások egy adott kategóriáját azonosítani annak érdekében, hogy az említett intézkedés szelektivitását megállapítsa.
- 109 Mindenesetre a WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa azt állítja, hogy valamely nemzeti intézkedés szelektivitása nem állapítható meg olyan jellemzők alapján, mint a vállalkozás tőkéje vagy beruházási kapacitása, mivel e jellemzők minden vállalkozás lényegéhez tartoznak.
- 110 Ráadásul a tőke szabad mozgására vonatkozó szabályokkal nem ellentétes a vitatott intézkedéshez hasonló intézkedés. Noha az említett intézkedés a külföldi részesedésszerzést elősegítő eltérő bánásmódot tartalmazott, legfeljebb fordított hátrányos megkülönböztetésről lehet szó, amely összeegyeztethető alapvető szabadságokkal.
- 111 A Spanyol Királyság megismétli a Bizottság előtti közigazgatási eljárás során már előadott álláspontját, amely szerint nem létezik olyan gazdasági tevékenység, amely tőke exportjában áll. A vitatott intézkedés nem részesít előnyben bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését, mivel nem érinti az áruk és szolgáltatások kínálatát a piacon.
- 112 Írország azt állítja, hogy a Bizottság által a vitatott határozatokban hivatkozott ítéletek olyan intézkedésekre vonatkoztak, amelyek vállalkozások vagy áruk termelésének egy könnyedén azonosítható kategóriáját, azaz az exportágazatot alkotó kategóriáját részesítették előnyben. Ezzel szemben nem létezik egységes kategóriája azon vállalkozásoknak, amelyek „tőkét exportálnak”, mivel minden vállalkozás, amely külföldön végez valamely beszerzést, „tőkét exportál”.
- 113 A Németországi Szövetségi Köztársaság arra hivatkozik, hogy azon körülményt, miszerint a Bizottság másodlagosan azt állítja, hogy a vitatott intézkedés áruk exportjához nyújtott támogatásra vonatkozó intézkedéssel hasonlítható össze, és ezért az egyben exportáló vállalkozások kellőképpen behatárolt kategóriáját is érinti, a vitatott intézkedések kiegészítő és utólagos indokolásának kell tekinteni. Úgy véli, hogy ezen érvet a fellebbezés szakaszában elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.
- 114 Az említett tagállam szerint a Bizottság által a vitatott határozatokban hivatkozott ítélezési gyakorlatban szóban forgó exportáló vállalkozások kategóriája az exporttevékenységükhöz kapcsolódó közös jellemzők miatt különbözik más vállalkozásoktól, amely tevékenységük adott esetben konkrét beruházások megvalósításához társult.

A Bíróság álláspontja

- 115 A vitatott határozatokban hivatkozott, az exporrtámogatásokkal kapcsolatos ítélezési gyakorlatot, különösen az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (6/69 és 11/69, nem tették közzé, EU:C:1969:68), az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletet (57/86, EU:C:1988:284) és a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletet (C-501/00, EU:C:2004:438) illetően meg kell állapítani, ahogyan arra a főtanácsnok az indítványának 126–130. pontjában lényegében rámutatott, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot annak a

megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 69–76. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 73–80. pontjában való kimondásával, hogy a fenti ítélkezési gyakorlat nem a nemzeti intézkedések szelektivitására vonatkozó feltételt, hanem kizárólag a verseny és a kereskedelem érintettségére vonatkozó feltételt érinti.

- 116 Az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (6/69 és 11/69, nem tették közzé, EU:C:1969:68) 20. pontjában és az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284) 8. pontjában ugyanis a Bíróság az állami támogatás fennállásának megállapításával szükségképpen kimondta, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében e tekintetben előírt valamennyi feltétel, a szelektivitásra vonatkozó feltételt is beleértve, teljesült. Ezenkívül a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438) 120. pontjában a Bíróság, különösen a fent hivatkozott két ítéletre utalva kifejezetten rendelkezett a vizsgált nemzeti intézkedés szelektivitásáról, annak kimondásával, hogy abban az esetben a szelektivitás abból fakadt, hogy az említett intézkedésben foglalt adókedvezményt csak az exporttevékenységet folytató és egyes beruházásokat külföldön megvalósító vállalkozások élvezhetik.
- 117 A Törvényszék szintén tévesen alkalmazta a jogot annak a megtámadott Autogrill España kontra Bizottság ítélet 77–82. pontjában, valamint a megtámadott Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet 81–86. pontjában való kimondásával, hogy az exporttámogatásokkal kapcsolatos, a vitatott határozatokban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot úgy kell érteni, hogy a kedvezményezett vállalkozások azon kategóriáját, amelyre tekintettel az exporttámogatási programok szelektív jellegét vizsgálni kell, „exportáló vállalkozások” alkotják, amelyet kétségkívül rendkívül széles, de mégis olyan sajátos kategóriaként kell meghatározni, amely olyan vállalkozásokat foglal magában, amelyek az exporttevékenységükhöz kapcsolódó közös és egyedi jellemzőik alapján megkülönböztethetők.
- 118 Ahogyan ugyanis arra a főtanácsnok az indítványának 133–136. pontjában lényegében rámutatott, ezen ítélkezési gyakorlatot nem lehet úgy érteni, hogy valamely nemzeti intézkedés szelektív jellegének szükségképpen abból kell erednie, hogy az kizárólag áruk vagy szolgáltatások exportőrei számára kedvező, még ha valójában ez az eset is állhatott fenn az érintett ítéletekben szóban forgó sajátos adórendelkezéseket illetően.
- 119 Ellenkezőleg, figyelembe véve a Bíróságnak a jelen ítélet 53–60. pontjában már felidézett állandó ítélkezési gyakorlatában kimondott, és az exporthoz nyújtott adótámogatásokra teljes mértékben alkalmazható elveket, a vitatott intézkedéshez hasonló olyan intézkedés, amelynek célja az export előnyben részesítése, szelektívnek tekinthető, amennyiben határokon átnyúló ügyleteket, különösen beruházási ügyleteket végrehajtó vállalkozások számára kedvező azon más vállalkozások kárára, amelyek, miközben az érintett adórendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, belföldön ugyanilyen jellegű ügyleteket végeznek.
- 120 E feltételek mellett az egyetlen jogalap második része is megalapozott.
- 121 Következésképpen, mivel a Bizottság egyetlen jogalapjának mindkét része megalapozott, a megtámadott ítéleteket hatályon kívül kell helyezni.

A Törvényszék előtti keresetekről

- 122 Az Európai Unió Bíróságának alapokmánya 61. cikkének első bekezdése szerint a Bíróság a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén az ügyet érdemben maga is eldöntheti, amennyiben a per állása megengedi.
- 123 A jelen ügyben nem ez az eset áll fenn, mivel a Törvényszék anélkül adott helyt a két megsemmisítés iránti keresetnek, hogy az említett keresetek mindegyikében felhozott négy jogalpból hármat megvizsgált volna, amely jogalapok egyébiránt csak részben fedik egymást, és anélkül hogy az említett

keresetek első jogalapjának vizsgálata keretében megvizsgálta volna, hogy a vitatott intézkedéssel biztosított adókedvezmény megszerzésének feltételeit nem teljesítő vállalkozások az érintett adórendszer által kitűzött célra tekintettel olyan jogi és ténybeli helyzetben vannak-e, amely összehasonlítható az említett intézkedéssel előnyben részesített vállalkozásokéval. Ezenkívül a fenti jogalapok vizsgálata ténybeli elemek mérlegelését is maga után vonhatja. Ennélfogva az ügyeket vissza kell utalni a Törvényszék elé.

A költségekről

- 124 Mivel az ügyeket a Bíróság visszautalja a Törvényszék elé, a költségekről jelenleg nem kell határozni.
- 125 A Bíróság eljárási szabályzata 140. cikke (1) bekezdésének megfelelően az eljárásba beavatkozó Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és Spanyol Királyság maguk viselik saját költségeiket.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A Bíróság az Európai Unió Törvényszéke 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletét (T-219/10, EU:T:2014:939), valamint 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletét (T-399/11, EU:T:2014:938) hatályon kívül helyezi.**
- 2) **A Bíróság az ügyeket visszautalja az Európai Unió Törvényszéke elé.**
- 3) **A Bíróság a költségekről jelenleg nem határoz.**
- 4) **A Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások