



## Határozatok Tára

GIOVANNI PITRUZZELLA  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2021. január 21.<sup>1</sup>

### **C-51/19. P. és C-64/19. P. sz. egyesített ügyek**

**World Duty Free Group, SA, korábban Autogrill España, SA**  
**kontra**  
**Európai Bizottság (C-51/19 P)**  
**és**  
**Spanyol Királyság**  
**kontra**  
**World Duty Free Group, SA, korábban Autogrill España, SA,**  
**Európai Bizottság (C-64/19 P)**

„Fellebbezés – 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 – Az állami támogatás fogalma – Szelektivitás”

1. A jelen egyesített ügyek tárgyát azok a fellebbezések képezik, amelyeket a World Duty Free Group SA, korábban Autogrill España SA (a továbbiakban: WDFG) (C-51/19. P. sz. ügy) és a Spanyol Királyság (C-64/19. P. sz. ügy) terjesztett elő a 2018. november 15-i World Duty Free Group kontra Bizottság ítélet<sup>2</sup> (a továbbiakban: megtámadott ítélet) ellen, amellyel a Törvényszék elutasította a WDFG által az EUMSZ 263. cikk alapján előterjesztett és a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, 2009. október 28-i 2011/5/EK bizottsági határozat (a továbbiakban: vitatott határozat)<sup>3</sup> 1. cikke (1) bekezdésének, másodlagosan pedig e határozat 4. cikkének megsemmisítése iránti keresetet.

2. A jelen fellebbezések egy olyan ügysorozat részét képezik, amely nyolc párhuzamos ügyből áll, amely ügyek tárgya azon ítélet hatályon kívül helyezése, amellyel a Törvényszék elutasította azokat a kereseteket, amelyeket egyes spanyol társaságok nyújtottak be a vitatott határozat vagy a külföldi

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: olasz.

<sup>2</sup> T-219/10 RENV, EU:T:2018:784.

<sup>3</sup> C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (HL 2011. L 7., 48. o.).

vállalkozásban való részesedésszerzés esetén az üzleti és cégértékre Spanyolország által alkalmazott adózási amortizációról szóló, 2011. január 12-i szóló 2011/282/EU bizottsági határozat (a továbbiakban: 2011. január 12-i határozat)<sup>4</sup> ellen.

## I. Tényállás, a vitatott intézkedés és a vitatott határozat

3. Az Európai 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 a jelenlegi EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében előírt hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról határozott<sup>5</sup> (a továbbiakban: eljárást megindító határozat) 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)<sup>6</sup> 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 továbbiakban: TRLIS) (a továbbiakban: vitatott intézkedés). 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<sup>7</sup> és cégérték<sup>8</sup> 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.

4. 2009. október 28-án a Bizottság elfogadta a vitatott határozatot, amellyel lezárta az Európai Unió belüli részesedésszerzésekkel kapcsolatos hivatalos vizsgálati eljárást. A Bizottság – miután a vitatott határozat (19) preambulumbekkezdésében arra utalt, hogy „[a] spanyol adóztatási alapelvek értelmében az üzleti és cégérték – a vitatott intézkedés kivételével – csak független társaságok tárgyi eszközeinek felvásárlása vagy az azokkal történő hozzájárulás esetén megvalósuló üzleti kombinációt, illetve fúziót vagy szétválást követően amortizálható”, és – miután a (20) preambulumbekkezdésben egyértelművé tette, hogy „[a] [vitatott intézkedésben] említett üzleti és cégérték koncepciójával [...] egy olyan fogalom kerül a részesedésszerzés területére, amely általában a tárgyi eszközök átadása vagy a társaságok üzleti kombinációjának tranzakciói során használatos” – arra az álláspontra helyezkedett, hogy a vitatott intézkedés szelektív, mivel kizárólag a társaságok meghatározott, bizonyos befektetéseket külföldön realizáló csoportjának nyújt kedvezményt, és mivel „a rendszernek ez az egyedi jellege nem igazolható az

<sup>4</sup> C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (HL 2011. L 135., 1. o.). A többi ügy, amely vonatkozásában az indítványomat a mai napon terjesztem elő, a következők: a C-53/19. P. sz. Banco Santander és Santusa kontra Bizottság, a C-65/19. P. sz. Spanyolország kontra Bizottság, a C-50/19. P. sz. Sigma kontra Bizottság, a C-52/19. P. sz. Banco Santander kontra Bizottság, a C-54/19. P. sz. Axa Mediterranean kontra Bizottság és a C-55/19. P. sz. Prosegur Compañía de Seguridade kontra Bizottság egyesített ügyek.

<sup>5</sup> HL 2007. C 311., 21. o.

<sup>6</sup> A BOE 2004. március 11-i 61. száma, 10951. o.

<sup>7</sup> A vitatott határozat (18) preambulumbekkezdésében szereplő meghatározás szerint az üzleti vagy cégérték „a kereskedelmi név jó hírének, az ügyfelekkel való jó kapcsolatoknak, az alkalmazottak képzésének és hasonló tényezőknek értékét képviseli, amelyek alapján a láthatónál nagyobb nyereség várható”, „az az összeg, amellyel egy adott gazdasági szervezetben való részesedésszerzés költsége meghaladja a társaság tárgyi eszközeinek piaci értékét”, amelyet a spanyol számviteli alapelvek szerint azt követően, hogy a felvásárló társaság átveszi a felvásárolt társaság feletti irányítást elkülönített immateriális eszközként kell feltüntetni.

<sup>8</sup> A vitatott határozat (20) preambulumbekkezdése kimondja, hogy a spanyol adórendszerben szokásos használatának megfelelően az „üzleti és cégérték” a felvásárló társaság és a felvásárolt társaság üzleti kombinációja után keletkező üzleti és cégérték.

intézkedés jellegével” (lásd a (89) preambulumbekendést). A Bizottság álláspontja szerint e következtetést attól függetlenül érvényesnek kell tekinteni, hogy a referenciaként szolgáló rendszert „az üzleti és cégértéknek a spanyol adózási rendszer szerinti adóztatására vonatkozó jogszabályként” (lásd a (89) és (92)–(114) preambulumbekendést) vagy „egy nem spanyolországi illetőségű társaságtól vásárolt gazdasági érdekeltségéből származó üzleti és cégérték adóügyi kezeléseként határozza-e meg” (lásd a (89) és (115)–(119) preambulumbekendést). A Bizottság a vitatott határozat 1. cikkének (1) bekezdésében megállapította, hogy „[a] támogatási rendszer, amelyet Spanyolország [a vitatott intézkedés] [...] alapján [...] alkalmazott azon támogatások tekintetében, amelyeket Közösségen belüli részesedésszerzések céljából nyújtott a kedvezményezetteknek, összeegyeztethetetlen a közös piaccal”, a 4. cikkben pedig az e szabályozás alapján biztosított adókedvezményeknek megfelelő támogatás visszafizetéséről rendelkezett.<sup>9</sup>

5. A Bizottság az Unión kívüli részesedésszerzések vonatkozásában továbbra is folyamatban tartotta az eljárást, mivel a spanyol hatóságok kötelezettséget vállaltak arra, hogy további adatokkal szolgálnak. Az eljárás e része a 2011. január 12-i határozat elfogadásával zárult le, amely határozattal a Bizottság a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a vitatott szabályozás révén Spanyolország által alkalmazott támogatási rendszert annyiban is, amennyiben az az Unión kívül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó.

## II. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

6. A Törvényszék Hivatalához 2010. május 14-én benyújtott keresetlevelével a WDFG keresetet indított a megtámadott határozat megsemmisítése iránt. A 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítélettel<sup>10</sup> a Törvényszék helyt adott a keresetnek arra hivatkozva, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében meghatározott szelektivitási feltételt (a továbbiakban: Autogrill España kontra Bizottság ítélet). A Törvényszék a 2011. január 12-i határozatot szintén megsemmisítette a 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélettel<sup>11</sup> (a továbbiakban: Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet).

7. A Bíróság Hivatalához 2015. január 19-én benyújtott kérelmében a Bizottság fellebbezést nyújtott be az Autogrill España kontra Bizottság ítélet ellen. E fellebbezést, amelyet a C-20/15. P. számon vettek nyilvántartásba, egyesítették a C-21/15. P. szám alatt nyilvántartásba vett fellebbezéssel, amelyet a Bizottság a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet ellen nyújtott be. A Bíróság elnöke 2015. május 19-i határozataival engedélyezte a Németországi Szövetségi Köztársaságnak, Írországnak és a Spanyol Királyságnak, hogy a WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa kérelmeinek támogatása végett az egyesített ügyekbe beavatkozzanak. A 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélettel<sup>12</sup> (a továbbiakban: WDFG-ítélet) a Bíróság hatályon kívül helyezte az Autogrill España

<sup>9</sup> A Bizottság a vitatott határozat 1. cikkének (2) bekezdésében az összeférhetlenséget nem állapította meg és a visszafizetést nem rendelte el az olyan adókedvezmények tekintetében, amelyekben a Közösségen belül részesedéseket szerzett kedvezményezettek a vitatott intézkedés alkalmazása révén „a külföldi társaságokban közvetlenül vagy közvetve birtokukban álló tulajdonok után [részesültek], amennyiben 2007. december 21. előtt az összes rájuk vonatkozó feltételnek megfeleltek [...] amellet, hogy teljesítették a részesedéseik legalább egy éven keresztül megszakítás nélküli birtoklásának feltételét”. A Bizottság álláspontja szerint ugyanis a vitatott intézkedés kedvezményezettjei az említett dátumig (a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat Hivatalos Lapban való közzétételéig) jogosan bízhattak ezen intézkedés jogszerűségében (lásd a vitatott határozat (165)–(168) preambulumbekendését).

<sup>10</sup> T-219/10, EU:T:2014:939.

<sup>11</sup> T-399/11, EU:T:2014:938.

<sup>12</sup> C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981.

kontra Bizottság ítéletet, az ügyet visszautalta a Törvényszék elé és a költségekről csak részben határozott. A Bíróság ugyancsak hatályon kívül helyezte a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletet.

8. 2018. november 15-én a Törvényszék meghozta a megtámadott ítéletet, amellyel elutasította a WDFG keresetét, ez utóbbit kötelezte saját költségeinek, valamint a Bizottság költségeinek viselésére, és megállapította, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság maga viseli a saját költségeit.<sup>13</sup>

### III. A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei

9. A WDFG és a Spanyol Királyság a Bíróság Hivatalánál 2019. január 25-én, illetve 29-én benyújtott fellebbezésével a következő fellebbviteli kérelmeket terjesztette elő.

10. A WDFG a C-51/19. sz. ügyben a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezését, a Törvényszék elé terjesztett keresetének való helyt adást követően a vitatott határozat megsemmisítését, valamint azt kéri, hogy a Bíróság a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére. A Spanyol Királyság azt kéri, hogy a Bíróság adjon helyt a WDFG fellebbezésének, helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére. A Spanyol Királyság a C-64/19. sz. ügyben azt kéri, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, semmisítse meg a vitatott határozat 1. cikkének (1) bekezdését abban a részében, amelyben a vitatott intézkedést állami támogatásnak minősíti, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére. A Németországi Szövetségi Köztársaság mindkét ügyben azt kéri, hogy a Bíróság adjon helyt a fellebbezéseknek. A Bizottság mindkét ügyben azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezéseket és a fellebbezőket kötelezze a költségek viselésére.

### IV. Elemzés

#### A. Előzetes megjegyzések

##### 1. Az adóintézkedések szelektív jellegéről

11. Ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősüljön, „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t]” előnyben kell részesítenie, vagyis a kedvezményezettjének szelektív előnyt kell biztosítania. Az előny szelektív jellege tehát az „állami támogatás”<sup>14</sup> fogalmának alkotóeleme, és a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint annak értékelése céljából meg kell állapítani, hogy az adott

<sup>13</sup> Mivel a Bíróság a Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság részére engedélyezte a beavatkozást a Bíróság előtt folyamatban lévő fellebbezési eljárásba, a Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság – jöllehet a Törvényszék előtt eredetileg nem avatkoztak be – beavatkozóként szerepelnek a Törvényszék által a Bíróság általi hatályon kívül helyezést és visszautalást követően folytatott eljárásban.

<sup>14</sup> A jelen fellebbezések olyan kérdéseket vetnek fel, amelyek tárgyát kizárólag a tárgyi szelektivitás, nem pedig a földrajzi szelektivitás képezi, amely annak eldöntését teszi szükségessé, hogy a szóban forgó jogi szabályozás az állam vagy az érintett regionális vagy helyi szervezet szintjén valósul-e meg; lásd e tekintetben: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. és 57. pont).

jogrendszer keretében, e jogrendszer céljára figyelemmel, a szóban forgó nemzeti intézkedés bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelése számára előnyt jelent-e más, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokkal összevetve.<sup>15</sup>

12. Már az állami erőforrások átruházását nem eredményező, adókedvezményt biztosító intézkedések<sup>16</sup> is teljesíthetik a szelektív jelleg követelményét, így az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatási tilalom hatálya alá eshetnek, amennyiben a kedvezményezetteket a más adóalanyokhoz képest kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozzák.<sup>17</sup> Ezen intézkedések esetében amiatt összetettebb – többek között – a szelektív jellegük vizsgálata, hogy a szűk értelemben vett támogatási intézkedésektől eltérően *negatív* jellegű előnyt biztosítanak, vagyis enyhítenek a kedvezményezetteknek a rendszerint rájuk vonatkozó adójogi szabályozásból egyébként következő adóterhén.

13. A Bíróság konkrétan a nemzeti adóintézkedések szelektív jellegének értékelése céljából három önálló szakaszból álló elemzési módszert dolgozott ki.<sup>18</sup> Ezt, az évek során kidolgozott és tökéletesített elemzési módszert nemrégiben a Bíróság a WDFG-ítéletben rendszerezte, és legutóbb a 2018. június 28-i Andres (a fizetésektelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítéletben<sup>19</sup> (a továbbiakban: Andres ítélet) és a 2018. december 19-i A-Brauerei ítéletben<sup>20</sup> (a továbbiakban: A-Brauerei ítélet) is megerősítette.

14. Először is azonosítani kell „az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy »normál« adórendszert”, amely „keretként” vagy „referenciarendszerként” szolgál<sup>21</sup> (első szakasz), másodsor pedig bizonyítani kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett általános rendszertől, mivel különbséget tesz az ezen általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között<sup>22</sup> (második szakasz). Az elemzés első két szakaszának célja tehát lényegében egyrészt az, hogy összehasonlítási szempontot határozzon meg, másrészt pedig az, hogy körülhatárolja az olyan vállalkozások kategóriáját, amelyek e szempontból a szóban forgó nemzeti intézkedés által biztosított előny kedvezményezettjeihez hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak. Amennyiben ezen elemzésből az tűnik ki, hogy a szóban forgó vállalkozások esetében eltérő bánásmódot alkalmaznak, az intézkedést „*a priori* szelektív jellegűnek” kell tekinteni.<sup>23</sup> A valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó általános intézkedésből eredő adókedvezmények azonban nem minősülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatásoknak, mivel nem szelektív jellegűek.<sup>24</sup> Az eltérő bánásmód fennállását, így a nemzeti intézkedés *prima facie* szelektív jellegét a Bizottságnak kell bizonyítania.

<sup>15</sup> Lásd többek között: 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 41. pont); 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet (C-88/03, EU:C:2006:511, 54. pont); WDFG-ítélet, 54. pont.

<sup>16</sup> A Bíróság már a 173/73 ítélet 28. pontjában egyértelművé tette, hogy a vizsgált intézkedés adójogi természete nem elegendő ahhoz, hogy kikerüljön az állami támogatással kapcsolatos szabályok hatálya alól.

<sup>17</sup> Lásd a WDFG-ítélet 56. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

<sup>18</sup> Ahogyan azt a Bíróság egyértelművé tette, olyan módszerről van szó, amelyet nem kizárólag az adóintézkedések vizsgálatakor lehet alkalmazni; lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. pont).

<sup>19</sup> C-203/16 P, EU:C:2018:505.

<sup>20</sup> C-374/17, EU:C:2018:1024.

<sup>21</sup> Lásd többek között az Andres ítélet 80. és 88. pontját.

<sup>22</sup> Lásd a WDFG-ítélet 57. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot (2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).

<sup>23</sup> Lásd a WDFG-ítélet 58. pontját.

<sup>24</sup> Lásd többek között: 2005. december 15-i UniCredito Italiano ítélet (C-148/04, EU:C:2005:774, 49. pont); 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467, 22. pont).

15. A harmadik szakaszban az érintett tagállamnak lehetősége van annak bizonyítására, hogy az első két szakaszban feltárt eltérő bánásmód „a szóban forgó intézkedést magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered”, tehát igazolt.<sup>25</sup> Ezt a szakaszt a bizonyítási teher megfordulása jellemzi, mint minden olyan esetben, amelyben hátrányos megkülönböztetés fennállását kell értékelni: az eltérő bánásmódot állítólagosan alkalmazó személy, a jelen ügyben az érintett tagállam feladata annak bizonyítása, hogy e bánásmód alkalmazására jogszerű indokkal rendelkezik, és hogy az azt bevezető intézkedés arányos.

16. Habár a fent bemutatott elemzési módszer sémáját és megfogalmazását illetően egyértelműnek bizonyul, a konkrét ügyben történő alkalmazása nem minden esetben zökkenőmentes, és a vizsgált intézkedés ténylegesen szelektív jellegét illetően eltérő eredményekre vezethet.<sup>26</sup> A Bíróság egyébiránt számos alkalommal tett olyan „kiigazításokat” vagy „egyértelműsítéseket”, amelyek lehetővé tették a vizsgált adórendszerek jellemzőinek figyelembevételét, ily módon esetinek tekintett és korlátozottan kiszámítható megközelítést részesített előnyben. A szóban forgó módszer gyakorlati alkalmazásain és az ítélkezési gyakorlatban alkalmazott különbségtételeken túl a fentiek alapján számomra úgy tűnik, hogy az ítélkezési gyakorlatból bizonyos, a Bíróság okfejtését vezérlő érdemi kritériumok következnek, amelyek befolyásolják az egyes esetekben alkalmazott megoldásokat.

17. Először is, a Bíróság ítélkezési gyakorlatában, a 2011. november 15-i Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélettől<sup>27</sup> (a továbbiakban: Gibraltar ítélet) kezdve fokozatosan egyre tisztábban kirajzolódott a szelektív jelleg és a hátrányos megkülönböztetés fogalma közötti szoros kapcsolat.<sup>28</sup> Valamely nemzeti intézkedés abban az esetben tekinthető szelektív jellegűnek, amelyben az általa biztosított előny alkalmazása hátrányosan megkülönböztető jellegű.<sup>29</sup> Ahogyan azt maga a Bíróság a WDFG-ítélet 71. pontjában megállapította, az adózás területén érvényesülő szelektivitásra alkalmazandó elemzési módszer alapvetően annak értékeléséből 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”.<sup>30</sup>

<sup>25</sup> Lásd többek között: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (173/73, EU:C:1974:71, 33. pont); 2004. április 29-i Hollandia kontra Bizottság ítélet (C-159/01, EU:C:2004:246, 42. és 43. pont); 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 40. pont); WDFG-ítélet, 58. pont.

<sup>26</sup> Példaértékű ügyként említhető meg az Andres ítéletet eredményező ügy.

<sup>27</sup> C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732.

<sup>28</sup> Lásd a Gibraltar ítélet 101. pontját, amelyben a Bíróság a hátrányos megkülönböztetés fogalmát először említi a támogatások szelektív jellegének vizsgálatával összefüggésben. A két fogalom közötti párhuzam azonban ennél korábbi ítéletekben, különösen a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítéletben (C-143/99, EU:C:2001:598, 41. pont) gyökerezik, amelyben napvilágot látott az az elképzelés, hogy a szelektív jelleg az eltérő bánásmód hasonló helyzetben lévő vállalkozások csoportjai esetében történő alkalmazásának értékelése révén kell megállapítani. A szelektív jelleg és a hátrányos megkülönböztetés közötti kapcsolat kifejezett megállapításáért lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansesstadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. pont).

<sup>29</sup> Lásd ebben az értelemben többek között: 2011. július 28-i Mediaset kontra Bizottság ítélet (C-403/10 P, nem tették közzé, EU:C:2011:533, 36. 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); Gibraltar ítélet, 75. és 101. pont; Andres ítélet, 83. pont; WDFG-ítélet, 54., 86. és 93. pont; lásd kifejezetten, az adójog területén kívül is: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansesstadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. és 55. pont).

<sup>30</sup> Lásd még: a WDFG-ítélettel egy napon meghozott 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansesstadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. pont); 2015. január 14-i Eventech ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. pont). Ugyanez az álláspont fejeződik ki több közelmúltbeli főtanácsnoki indítványban is; lásd például: Wahl főtanácsnok Eventech ügyre vonatkozó indítványa (C-518/13, EU:C:2014:2239, 35. pont); Wahl főtanácsnok Bizottság kontra MOL ügyre vonatkozó indítványa (C-15/14 P, EU:C:2015:32, 54. pont); Kokott főtanácsnok Finanzamt Linz ügyre vonatkozó indítványa (C-66/14, EU:C:2015:242, 82. pont); Bobek főtanácsnok Belgium kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29. pont); Wathelet főtanácsnok Bizottság kontra Banco Santander és Santusa egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:624, 80. pont).

18. Másodszor, az adóintézkedések szelektív jellegének vizsgálata során figyelembe kell venni ez utóbbi intézkedések *joghatásait*.<sup>31</sup> Ebből egyrészt az következik, hogy az adójogszabályok nemzeti jogalkotója által követett, a vizsgált adórendszeren kívül eső célok kizárólag a személyek olyan kategóriájának meghatározása szempontjából relevánsak, amelyen belül az eltérő bánásmód fennállását meg kell határozni, a szóban forgó különbségtétel igazolása szempontjából azonban nem relevánsak. Másrészt valamely adóintézkedés szelektív jellegének vizsgálata független a vizsgált intézkedések formájától annak elkerülése érdekében, hogy „bizonyos nemzeti adószabályok eleve [mentesüljenek] az állami támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzés alól pusztán amiatt, hogy [konkrét] szabályozási módszer vonatkozik rájuk, holott a különböző adószabályok kiigazítása és együttes alkalmazása által ugyanolyan [...] hatásokat váltanak ki.”<sup>32</sup> Az intézkedés joghatásain alapuló elemzés arra készítheti a Bíróságot, hogy elismerje valamely olyan adójogi szabály *de facto szelektív jellegét*, amely – bár általános és objektív szempontok alapján formailag megkülönböztetés nélkül vonatkozik az összes érintett gazdasági szereplőre – a konkrét esetben indokolatlan különbségtételt eredményez.<sup>33</sup> Az ilyen, a normál szabályozástól el nem térő, tehát *de iure nem szelektív jellegű*<sup>34</sup> intézkedések szelektív jellege nem állapítható meg a három szakaszos elemzési módszer alkalmazásával – ahogyan azt a Gibraltar ítélet is szemlélteti –, hanem annak konkrét vizsgálatát teszi szükségessé, hogy azok alkalmazása eltérő adóterhet eredményez-e az olyan kedvezményezett vállalkozások javára, amelyeket „azok jellegzetes [tulajdonságai] alapján kiváltságos kategóriaként [jellemeznek]”.<sup>35</sup>

19. Harmadszor, tekintettel a nemzeti adójogi szabályozásoknak a jogalkotó által követett adózási, gazdasági és társadalmi célokat az adóalanyok kategóriái közötti különbségtételek alkalmazása révén megvalósító, több rendszerben, szabályban és kivételben megtestesülő természetes összetettségére, a Bíróság lényegében „koherenciavizsgálatot”<sup>36</sup> végez azzal, hogy a koherencia hiányát a vizsgált intézkedés szelektív jellegének mutatójaként értelmezi. A koherenciavizsgálat relevanciával bír az elemzési módszer második szakaszában is, amelyben a kedvezményezettek és az előnyből kizárt személyek kategóriájának meghatározása a vizsgált adórendszer céljával összefüggésben értékelendő, és – ha az intézkedés *a priori* szelektív jellegűnek minősül – a harmadik szakaszban, az érintett tagállam által a vizsgált adórendszer természetét vagy felépítését illetően előadott indokolás értékelése során is releváns. Ezenfelül – ahogyan az később egyértelműbbé fog válni – a koherencia kritériumát a referenciarendszer meghatározása során, tehát az első szakaszban is alkalmazni kell.

20. A szelektív jelleg Bíróság ítélezési gyakorlatából eredő elemzése tehát a vizsgált intézkedés hátrányosan megkülönböztető jellegének mind az intézkedés joghatásaira, mind pedig az azt tartalmazó rendszerhez viszonyított koherenciájára tekintettel, az adójogszabályok jogalkotója által követett, a szóban forgó rendszeren kívül eső céloktól és az alkalmazott szabályozási technikától is függetlenül történő értékelésében áll.

<sup>31</sup> A Bíróság azon állandó ítélezési gyakorlatával összhangban, amely szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése okok vagy célok alapján nem tesz különbséget az állami beavatkozások között, hanem azokat a joghatásaik függvényében határozza meg; lásd többek között: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (173/73, EU:C:1974:71, 27. pont); 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 85. és 89. pont); Gibraltar ítélet, 87. pont.

<sup>32</sup> Lásd az Andres ítélet 91. pontját.

<sup>33</sup> Lásd többek között a Gibraltar ítélet 101. pontját és a WDFG-ítélet 67. pontját. A *de facto* szelektív jelleg meghatározásáért lásd az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló C/2016/2946 bizottsági közlemény (HL 2016. C 262., 1. o.; a továbbiakban: az állami támogatás fogalmáról szóló közlemény) 121. pontját.

<sup>34</sup> Az állami támogatás fogalmáról szóló közlemény szerint a *de iure* szelektivitás „közvetlenül az olyan intézkedések odaitélésére vonatkozó jogi feltételekből fakad, amelyeket hivatalosan csak bizonyos vállalkozások [...] számára tartanak fenn” (lásd a 121. pontot).

<sup>35</sup> Gibraltar ítélet 91–93. pont és 103–107. pont.

<sup>36</sup> Lásd e tekintetben: Kokott főtanácsnok ANGED egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2017:854, 82. pont).

21. A módszertanon túl az ítélkezési gyakorlatból, különösen a Bíróság és a Törvényszék által több alkalommal kialakított eltérő dialektika tükrében vizsgált ítélkezési gyakorlatból<sup>37</sup> az következik, hogy a Bíróság, legalábbis a vizsgált adórendszer szelektív jellegének kizárására irányuló „általános intézkedés” fogalma kereteinek és terjedelmének meghatározása során, az adózás területén a szelektivitás feltételének tág értelmezését fogadta el.<sup>38</sup> Ez a megközelítés, amely valószínűleg azzal magyarázható, hogy meg kell előzni, hogy a kifinomult adóintézkedések elfogadása lehetővé tegye a tagállamok számára a támogatási szabályok megkerülését, nem maradt kritika nélkül, mivel közvetve korlátozza a tagállamok nemzeti adó- és gazdaságpolitikai választási lehetőségei meghatározásával kapcsolatos szabadságát<sup>39</sup> azáltal, hogy az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdése szerinti támogatás összeegyeztethetőségének értékelése keretében lényegében a Bizottságra bízta a tagállamok által közvetlen adóintézkedések elfogadása révén követett célok uniós jog szempontjából vett jogszerűségének vizsgálatát. Habár kétségtelen, hogy a tagállamoknak a hatásköreik gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogot, köztük az állami támogatási rendelkezéseket, a Bíróság ismétlődő jelleggel megállapította, hogy „erre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a tagállamok vagy az adójogi autonómiával rendelkező, az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalanyok adóztatási hatáskörébe tartozik az adóalap meghatározása, és az adóteher különböző termelési tényezők és különböző gazdasági ágazatok közötti megosztása”.<sup>40</sup> Az adókedvezmények szelektív jellegének összetett vizsgálatát többek között ezen érzékeny hatásköri egyensúly mellett kell elvégezni.

22. A WDFG és a Spanyol Királyság által felhozott kifogásokat az alábbiakban a fent említett kritériumok és az eddig tett megfontolások alapján vizsgálom meg. E vizsgálat megkezdése előtt azonban még tisztázni kell a WDFG-ítélet hatályát és annak a jelen fellebbezések elemzése szempontjából képviselt jelentőségét.

## ***2. A WDFG-ítéletnek a jelen fellebbezések vizsgálatára gyakorolt következményeiről***

23. A Törvényszék az Autogrill España kontra Bizottság ítéletben, amellyel megsemmisítette a vitatott határozatot, először is úgy ítélte meg, hogy ahhoz, hogy teljesüljön a szelektív jelleg követelménye, minden esetben olyan vállalkozások kategóriáját kell azonosítani, amelyek kizárólagosan részesülnek a vizsgált intézkedés előnyeiből, és hogy amennyiben ezen intézkedésből – a vitatott intézkedés esetéhez hasonlóan – potenciálisan valamennyi vállalkozás részesülhet, a szelektív jelleg nem következhet valamely általános vagy „rendes” adószabályozástól való eltérés pusztán megállapításából.<sup>41</sup> Másodszor, a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az adójogi megkülönböztetés önmagában nem teszi lehetővé valamely támogatás fennállásának megállapítását, hanem e célból olyan vállalkozások sajátos kategóriáját is azonosítani kell, amelyek egyedi jellemzők alapján megkülönböztethetők.<sup>42</sup> Végül a Törvényszék elutasította a Bizottságnak az export állami támogatására vonatkozó ítélkezési gyakorlatra

<sup>37</sup> Lásd például: a 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítéletet eredményező ügy (C-487/06 P, EU:C:2008:757); a 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítéletet eredményező ügy (C-279/08 P, EU:C:2011:551); az Andres ítéletet és a WDFG-ítéletet eredményező ügy.

<sup>38</sup> Lásd ebben az értelemben a Gibraltar ítéletet és a WDFG-ítéletet. Mindazonáltal a vizsgált rendszer hátrányosan megkülönböztető jellegének konkrét esetben történő meghatározása – a vizsgálat nehézségére is tekintettel – szűkebb megoldásoknak ad teret; még ha nem is adójogi területen, lásd például: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

<sup>39</sup> Lásd például: Kokott főtanácsnok Finanzamt Linz ügyre vonatkozó indítványa (C-66/14, EU:C:2015:242, 113–115. pont); Saugmandsgaard Øe főtanácsnok A-Brauerei ügyre vonatkozó indítványa (C-374/17, EU:C:2018:741, 74–81. pont). Lásd még Írország, Spanyolország és Németország WDFG-ítéletet eredményező ügyben képviselt, a WDFG-ítélet 52. pontjában szereplő álláspontját, valamint – ahogyan az később egyértelműbbé válik – azt, ahogy a német kormány a jelen ügyben tett észrevételeiben ellenezte a Bíróság által a szóban forgó ítéletben alkalmazott megoldást.

<sup>40</sup> Lásd: 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16, EU:C:2018:291, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

<sup>41</sup> Lásd különösen az Autogrill España kontra Bizottság ítélet 44. és 45., 53. és 62. pontját.

<sup>42</sup> Lásd az Autogrill España kontra Bizottság ítélet 67. és 68. pontját.



alapított érveit, mivel úgy ítélte meg, hogy a Bíróság a Bizottság által említett korábbi ügyekben<sup>43</sup> egyébiránt olyan kedvezményezett vállalkozások kategóriáját azonosította, amelyek közös jellemzők alapján megkülönböztethetők.<sup>44</sup>

24. A Bíróság a WDFG-ítéletben helyt adott a Bizottság által felhozott mindkét kifogásnak, amelyek közül a Bizottság az elsővel azt kívánta vitatni, hogy a Törvényszék valamely nemzeti intézkedés szelektív jellegének bizonyításához egyedi jellemzőkkel rendelkező vállalkozások csoportjának azonosítását írta elő számára, a másodikkal pedig az exporttámogatásokkal kapcsolatos ítélkezési gyakorlat Törvényszék általi értelmezését kívánta vitatni. A Bíróság az első kifogást illetően – miután emlékeztetett a szelektív jelleg fent bemutatott három szakaszos elemzési módszerére – úgy ítélte meg, hogy a vitatott intézkedést – mivel a Spanyolországon kívül adójogi illetőséggel rendelkező vállalkozásokban való, legalább 5%-os részesedés szerzésből álló ügyleteket végző, e tagállamban adójogi illetőséggel rendelkező vállalkozások összességének kedvező lehet – úgy lehet tekinteni, mint amely állami támogatásnak minősülhet, és hogy 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.<sup>45</sup> A Bíróság ezt követően megállapította, hogy a Törvényszék érvelése a szelektív jelleg követelményének téves alkalmazásán alapul, és hogy olyan nemzeti intézkedés esetében, amely általános jellegű adókedvezményt biztosít, e feltétel akkor teljesül, ha a Bizottság sikeresen bizonyítja, hogy ezen intézkedés eltér az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normális” adórendszertől, és konkrét joghatásai révén a gazdasági szereplők közötti eltérő bánásmódot vezet be, jóllehet az adókedvezményben részesülő és az annak előnyéből kizárt gazdasági szereplők az e tagállam adórendszere által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak.<sup>46</sup> A Bíróság álláspontja szerint tehát a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott intézkedés nem szelektív intézkedésnek, hanem általános intézkedésnek tekintendő, 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.<sup>47</sup> A Bíróság azt is egyértelművé tette, hogy a Törvényszék megállapításaival ellentétben a vitatott intézkedés esetleges szelektív jellegét nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy az említett intézkedéssel biztosított előny megszerzésének alapvető feltétele egy gazdasági műveletre, pontosabban egy „tisztán pénzügyi műveletre” vonatkozik, amelyhez nem kapcsolódik legkisebb beruházási összeg, és amely független a kedvezményezett vállalkozások tevékenységének jellegétől.<sup>48</sup> A Bíróság tehát arra a következtetésre jutott, hogy a Törvényszék tévesen kifogásolta a Bizottság vitatott intézkedés szelektív jellegével kapcsolatos megállapításait, és nem vizsgálta, hogy a Bizottság ténylegesen elemezte és megállapította-e ezen intézkedés hátrányosan megkülönböztető jellegét.<sup>49</sup> A Bíróság a Bizottság által felhozott második kifogást illetően – a jelen ügyek szempontjából releváns részében – megállapította, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy a Bizottság által alapul vett, exporttámogatásokkal kapcsolatos ítélkezési gyakorlat nem alkalmazandó a szóban forgó ügyben.

<sup>43</sup> Lásd: 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (6/69 és 11/69, nem tették közzé, EU:C:1969:68); 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284); 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438).

<sup>44</sup> Lásd az Autogrill España kontra Bizottság ítélet 79–81. pontját.

<sup>45</sup> Lásd a WDFG ítélet 62. pontját.

<sup>46</sup> Lásd a WDFG ítélet 67. pontját.

<sup>47</sup> Lásd a WDFG ítélet 69. pontját.

<sup>48</sup> Lásd a WDFG ítélet 81. pontját.

<sup>49</sup> Lásd a WDFG-ítélet 93. pontját.

A Bíróság a WDFG-ítélet 119. pontjában megállapította, hogy a szelektív jelleg fent bemutatott három szakaszos elemzési módszere „az exporthoz nyújtott adótámogatásokra teljes mértékben alkalmazható”, és egyértelművé tette, hogy a vitatott intézkedéshez hasonló intézkedés 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.

25. Kétségtelen, hogy a WDFG-ítélet jelentős elemmel egészíti ki az adótámogatások szelektív jellege fogalmának meghatározását. Ezen ítélet alapján valamely nemzeti intézkedés akkor is lehet szelektív jellegű, ha előzetesen nem határoz meg konkrét kedvezményezetti kategóriát, és ha az érintett tagállam területén letelepedett valamennyi vállalkozás – méretétől, jogi formájától, tevékenységi ágazatától és más egyedi jellemzőitől függetlenül – potenciálisan részesülhet a szóban forgó intézkedés által biztosított előnyben, feltéve hogy egy adott típusú befektetést végez.<sup>50</sup> A Bíróság által alkalmazott megközelítéssel – amely azt eredményezi, hogy az esetleges hátrányos megkülönböztetést azon intézkedésekben is keresni kell, amelyek megkülönböztetés nélkül alkalmazandónak tűnnek, és amelyek jogi és ténybeli szempontból valamennyi vállalkozás számára igénybe vehető előnyt határoznak meg – nem ért egyet az, aki a három szakaszos elemzési módszer szigorú, az adókedvezmény általános rendelkezésre állásán alapuló kritérium azzal összefüggő alkalmazása révén nem mérsékelt alkalmazásában a támogatás fogalmának túlzott kiterjesztését és a tagállamok közvetlen adóztatási hatáskörének csorbulását látja.<sup>51</sup> Idetartoznak a német kormány észrevételei is, amelyek a WDFG-ítélet alkalmazási körének korlátozását és kontextustól függővé tételét támogatják.

26. Itt annak megjegyzésére szorítokozom, hogy bár igaz, hogy a Bíróság a WDFG-ítéletben sajátos összefüggésben foglalt állást – amelyet bizonyos szempontból az exporttámogatási intézkedésekhez hasonló intézkedés jellemez, amely intézkedésekhez képest a szóban forgó intézkedés hagyományosan szigorúbb a támogatásnak való minősítést illetően –, nem gondolom, hogy túlzottan viszonylagossá lehetne tenni ezen ítélet hatályát, amely ítélet akár az alkalmazott szerkesztési technika, akár a Bíróság által – többek között nagytanácsban<sup>52</sup> – történő későbbi határozataiban történő megerősítését illetően olyan elvi jelentőségű ítéletnek minősül, amely a szelektív jelleg három szakaszos elemzési módszerének megerősítése során egyértelművé teszi, hogy minden olyan szabályozás, amely valamely adókedvezmény igénybevételét feltételekhez köti, még akkor is, ha azt potenciálisan valamennyi vállalkozás igénybe veheti, szelektív jellegűnek bizonyulhat, ha jogi és ténybeli szempontból hasonló helyzetben lévő vállalkozások esetében eltérő bánásmódot eredményez.

27. A fentiek alapján rámutatok arra, hogy a WDFG-ítélet meglehetősen korlátozott jelentőséggel bír a jelen fellebbezések vizsgálata szempontjából. Egyrésztől ugyanis a fellebbezők az általuk felhozott kifogások egyikével sem vitatják azon indokokat, amelyekkel a Törvényszék a WDFG

<sup>50</sup> A WDFG-ítéletig a valamennyi vállalkozás számára megkülönböztetés nélkül igénybe vehető, bár meghatározott ügylet elvégzéséhez kötött előny szelektív jellegűnek minősítését láthatóan akadályozta az általános intézkedések szelektív jellegének főszabály szerinti hiánya által jelentett korlát. A Bíróság viszont az említett ítéletben egyértelművé tette, hogy valamely intézkedés szelektív jellegének értékelése szempontjából a vállalkozások magatartásához kapcsolódó eltérő bánásmód is relevanciával bír. Álláspontom szerint a WDFG-ítélet legérzékenyebb aspektusáról van szó, amelyet a Törvényszék a megtámadott ítélet 82. és 83. pontjában nem véletlenül kívánt közvetetten kritikus hangnemben kiemelni.

<sup>51</sup> Lásd: Saugmandsgaard *Oe* főtanácsnok A-Brauerei ügyre vonatkozó indítványa (C-374/17, EU:C:2018:741, 74–81. pont). Lásd még: Kokott főtanácsnok ANGED egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2017:854, 85. pont), amely a vitatott intézkedés exportot ösztönző jellegének kiemelésével megkísérli relativizálni az ítélet jelentőségét.

<sup>52</sup> Lásd különösen az A-Brauerei ítéletet, amelyben a Bíróság – annak ellenére, hogy Saugmandsgaard *Oe* főtanácsnok (lásd: C-374/17, EU:C:2018:741, 115. pont) felhívta a figyelmét a WDFG-ítélet megszorító értelmezésének következményeire – a WDFG-ítéletben alkalmazott megközelítést az elfogadásának sajátos kontextusán kívül is megerősítette.

vitatott intézkedés általános jellegének kiemelésére irányuló érveinek elutasításával a Bíróság által az azon ítéletben megállapított elveket alkalmazta.<sup>53</sup> Másrészt a Bíróság az utóbbi ítéletben – bár az érvelését arra az előfeltevésre alapozta, hogy a Bizottság a vitatott intézkedés szelektív jellegét a szóban forgó intézkedés eltérő jellege és a belföldi illetőségű vállalkozások esetében ezen intézkedés által bevezetett eltérő bánásmód alapján határozta meg – a jelen fellebbezések középpontjában álló, említett szempontok egyikét illetően sem foglalt állást.<sup>54</sup> Másképpen megfogalmazva, a Bíróság a vitatott intézkedés szelektív jellegének bizonyítása céljából a Bizottság által alkalmazott elemzési módszer támogatására szorítkozott ezen alkalmazásnak a jelen egyesített ügyekben vita tárgyát képező eredménye helyett. Ebből következik, hogy a német kormány által a válaszbeadványában kifejtett érvek nem relevánsak a jelen fellebbezések vizsgálata szempontjából, amennyiben a szelektív jellegnek az adókedvezmény „általános rendelkezésre állásán” alapuló helyett a hátrányos megkülönböztetésen alapuló három szakaszos elemzési módszer jelen ügyben való választását kifogásolják.

## **B. A fellebbezésekről**

28. A WDFG és a Spanyol Királyság is az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a szelektív jelleggel összefüggésben történő téves értelmezésével kapcsolatos egyetlen jogalapot hoz fel a fellebbezésének alátámasztása céljából. Mindkét jogalap különböző részekből áll: a WDFG által felhozott egyetlen jogalap négy elsődleges és kettő másodlagos jogalaprészből, míg a Spanyol Királyság által felhozott egyetlen jogalap négy jogalaprészből áll.

29. A WDFG által felhozott négy elsődleges jogalaprész és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának részét képező négy jogalaprész keretében előadott kifogások nagyrészt egybeesnek vagy fedik egymást.<sup>55</sup> E kifogások tehát csoportosíthatók és együttesen vizsgálhatók. Ezt követően a WDFG által felhozott egyetlen fellebbezési jogalap másodlagos jogalaprészeit vizsgálom meg.

### ***1. A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának első részéről és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának első és második részéről: a referenciarendszer téves meghatározása***

#### ***a) Az elfogadhatóságról***

30. A WDFG által az egyetlen fellebbezési jogalapjának első része keretében és a Spanyol Királyság által az egyetlen fellebbezési jogalapjának első és második része keretében felhozott kifogások a szelektív jelleg elemzésének első szakaszára vonatkoznak, amely a fentiek szerint a referenciarendszer meghatározására irányul. A Bizottság álláspontja szerint e kifogások teljes egészében elfogadhatatlanok, mivel a WDFG Törvényszék elé terjesztett keresete nem tartalmazott a referenciarendszer meghatározásának feltételezett tévességével kapcsolatos kifogást. Amennyiben a fellebbezők a fellebbezési eljárásban új kifogásokat hozhatnának fel, ezt azt jelentené, hogy a Törvényszék előtti eljárásban szereplőhöz képest szélesebb körű jogvitában kezdeményeznék a Bíróság eljárását.

<sup>53</sup> Lásd a megtámadott ítélet 77–89. pontját.

<sup>54</sup> Mindazonáltal rámutatok arra, hogy a WDFG-ítélet ettől eltérő olyan értelmezései is léteznek (lásd: Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa [C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 107. pont]; Kokott főtanácsnok ANGED egyesített ügyekre vonatkozó indítványa [C-236/16 és C-237/16, EU:C:2017:854, 85. pont]), amelyek alapján a Bíróság a referenciarendszerről vagy a vitatott intézkedés szelektív jellegéről foglalt állást.

<sup>55</sup> A Spanyol Királyság a C-51/19. sz. ügyben előterjesztett válaszbeadványában kiemeli, hogy a WDFG fellebbezése lényegében egybevág az általa felhozott egyetlen fellebbezési jogalappal és az annak keretében folytatott érveléssel.

31. Álláspontom szerint a Bizottság által felhozott elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani.
32. Természetesen igaz, hogy a Bizottság által hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlat szerint a fellebbezési eljárás keretében a Bíróság hatásköre a Törvényszék előtt megvitatott jogalapokon és érveken alapuló jogi megoldás értékelésére korlátozódik, ezért valamely fél főszabály szerint nem hozhat fel először a Bíróság előtt olyan jogalapot, amelyet a Törvényszéknél nem terjesztett elő.<sup>56</sup>
33. A Bíróság mindazonáltal egyértelművé tette, hogy valamely fellebbező a fellebbezésében jogosult olyan jogalapokra hivatkozni, amelyek a megtámadott ítéleten alapulnak és az előbbi jogi megalapozottságának kifogásolását célozzák.<sup>57</sup>
34. A jelen ügyben tehát önmagában annak feltételezése, hogy – a Bizottság állításának megfelelően – a WDFG és a Spanyol Királyság által a fellebbezéseikben felhozott kifogások „új jogalapoknak” minősülnek a WDFG által keresetének alátámasztása céljából a Törvényszék előtt felhozott jogalapokhoz képest,<sup>58</sup> nem elegendő e kifogások elfogadhatatlanná nyilvánításához. Mivel ugyanis a Törvényszék a megtámadott ítéletben megvizsgálta, hogy a Bizottság a szelektivitás elemzési módszerének első szakasza keretében helyesen határozta-e meg az adójogi referenciaszabályozást,<sup>59</sup> a WDFG és a Spanyol Királyság jogi szempontból jogosan kifogásolhatja a Törvényszék ezzel kapcsolatos megállapításait, függetlenül attól, hogy első fokon nem adtak elő a Bizottság határozatának kifejezetten e szempontból történő vitatását szolgáló érvelést.
35. Egyébiránt megjegyzem, hogy a WDFG és a Spanyol Királyság által az egyetlen fellebbezési jogalapjuk vizsgált részeinek keretében felhozott érvek a megtámadott ítélet indokolásának pontos és részletes bírálatát tartalmazzák és nagyrészt a bírósági felülvizsgálat Törvényszék általi gyakorlása korlátainak és módjainak tiszteletben tartását vitatják. Következésképpen nem lehetett azokat felhozni a Törvényszék előtti eljárásban.<sup>60</sup>
36. A fentiek alapján ezért úgy vélem, hogy a WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának első részét és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának első és második részét elfogadhatóvá kell nyilvánítani.

<sup>56</sup> Lásd többek között. 2007. február 1-jei Sison kontra Tanács ítélet (C-266/05 P, EU:C:2007:75, 95. pont); 2019. február 28-i Alfamicro kontra Bizottság ítélet (C-14/18 P, EU:C:2019:159, 38. pont).

<sup>57</sup> Lásd: 2007. november 29-i Stadtwerke Schwäbisch Hall és társai kontra Bizottság ítélet (C-176/06 P, nem tették közzé, EU:C:2007:730, 17. pont); 2014. április 10-i Bizottság kontra Siemens Österreich és társai ítélet (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, 102. pont); 2017. december 20-i EUIPO kontra European Dynamics Luxembourg és társai ítélet (C-677/15 P, EU:C:2017:998, 28. pont); 2018. szeptember 6-i Repubblica ceca kontra Bizottság ítélet (C-4/17 P, EU:C:2018:678, 24. pont); végül 2020. február 26-i SEAE kontra Alba Aguilera és társai (C-427/18 P, EU:C:2020:109, 54. pont).

<sup>58</sup> E tekintetben rámutatok arra, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 32. és 33. pontjában jelezte, hogy a WDFG első kereseti jogalapja keretében felhozott második kifogás a „referenciarendszer azonosítása során elkövetett hibán” alapul, és hogy e kifogást a vitatott intézkedésnek az intézkedést magában foglaló rendszer jellege és általános felépítése alapján igazolt jellegével kapcsolatos, harmadik jogalapra is alkalmazható, átfogó érvelés támasztotta alá. A Törvényszék a megtámadott ítélet 94. pontjában egyértelművé teszi, hogy a WDFG érvei alapján „vizsgálnia kell, hogy releváns-e a Bizottság által a jelen esetben választott viszonyítási alap”.

<sup>59</sup> Lásd a megtámadott ítélet 92–141. pontját.

<sup>60</sup> Lásd ebben az értelemben: 2006. június 1-jei P & O European Ferries (Vizcaya) és Diputación Foral de Vizcaya kontra Bizottság ítélet (C-442/03 P és C-471/03 P, EU:C:2006:356, 60. pont).

## b) Az ügy érdeméről

### 1) Előzetes megjegyzések

37. A Bizottság az állami támogatás fogalmáról szóló közleményben a referenciarendszert „olyan következetes szabályok összessége[ként] [határozza meg], amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell.”<sup>61</sup> Mindazonáltal kiemelendő, hogy a Bíróság e meghatározást eddig nem vette át és a referenciarendszert továbbra is „az érintett tagállamban alkalmazandó *általános vagy »normál« adórendszer[ként]*” határozza meg.<sup>62</sup>

38. A nemzeti adórendszerek összetettségére és a vállalkozások adóterheinek meghatározását érintő változók sokféleségére tekintettel több fél is hangsúlyozta az ilyen „általános rendszer” konkrét meghatározásának nehézségét, valamint e művelet eredményének esetleges jellegét.<sup>63</sup> E nehézségekkel szembesülve, és annak megállapításából kiindulva, hogy egyetlen referenciarendszer nem határozható meg, tagadták ezen ügylet döntő jellegét és a figyelemnek inkább a szóban forgó intézkedés által megvalósított eltérő bánásmódra való összpontosítását,<sup>64</sup> illetve az általános intézkedés fogalmára összpontosító rendszerhez való visszatérést javasolták.<sup>65</sup>

39. Habár a referenciarendszer meghatározása továbbra is kétségtelenül egyike a szelektív jelleg követelményének vizsgálata keretében végzett legösszetettebb műveleteknek – arra is tekintettel, hogy a Bíróság tartózkodik a Bizottságnak és a tagállamok hatóságainak e feladat ellátása során történő útbaigazítását lehetővé tevő pontos feltételek meghatározásától<sup>66</sup> – a Bíróság ítélkezési gyakorlatában mára megszilárdult, a szelektív jelleg fogalmát a hátrányos megkülönböztetés fogalmával egy tekintet alá venni hajlamos megközelítés nem teszi lehetővé e művelet figyelmen kívül hagyását, sem pedig a jelentőségének tagadását. A hátrányos megkülönböztetést ugyanis valamely *tertium comparationis*, vagyis olyan viszonyítási alap alapulvételével kell végezni, amelyhez képest megállapítható valamely indokolatlanul egyenlőtlen bánásmód fennállása. A jelen ügyben a céljára tekintettel értelmezett adózási referenciarendszer a szelektív jelleg megítélése során ilyen paraméternek minősül,<sup>67</sup> ami miatt számomra úgy tűnik, hogy annak – a Bíróság által különösen az adóintézkedések vizsgálatával kapcsolatban többször megállapított<sup>68</sup> – központi jellege sem vonható kétségbe.<sup>69</sup>

40. E rendszert mégis milyen kritériumok alapján kell meghatározni?

<sup>61</sup> 133. pont.

<sup>62</sup> Lásd a WDFG-ítélet 57. pontját. Kiemelés tőlem.

<sup>63</sup> Saugmandsgaard Øe főtanácsnok az A-Brauerei ügyre vonatkozó indítványának 121–140. pontjában különösen eredményesen szemléltette e nehézségeket. Lásd még: Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 101–105. pont).

<sup>64</sup> Lásd: Kokott főtanácsnok ANGED egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2017:854, 88. pont).

<sup>65</sup> Lásd Saugmandsgaard Øe főtanácsnok A-Brauerei ügyre vonatkozó indítványát.

<sup>66</sup> Lásd: Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 101. pont).

<sup>67</sup> Lásd ebben az értelemben az Andres ítélet 89. pontját.

<sup>68</sup> A Bíróság e tekintetben kiemelte, hogy „magának az előnynek a fennállását is csupán egy »általános« adóztatáshoz viszonyítva [lehet] megállapítani”; 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. pont); Andres ítélet, 88. és 89. pont.

<sup>69</sup> Mindazonáltal a fentiekben már lehetőség nyílt annak kiemelésére, hogy ez a *de iure* szelektív intézkedésekre érvényes, mivel a három szakaszos elemzési módszer nem alkalmazható a *de facto* szelektív intézkedések esetében.

41. Álláspontom szerint először is alapvető jelentőségű, hogy az e rendszert alkotó szabályok meghatározását objektív kritériumok alapján végezzék, már csak azért is, hogy lehetővé váljon az e meghatározás alapját képező értékelések bírósági felülvizsgálata.

42. Ezenfelül, bár a referenciarendszer meghatározása szempontjából releváns vállalkozások adóterheinek objektív számbavételéhez alkalmanként olyan rendelkezéseket kell figyelembe venni, amelyek nem képezik részét a kifogásolt intézkedést tartalmazó konkrét adószabályozásnak,<sup>70</sup> fontos, hogy e művelet eredménye ne legyen absztrakt.<sup>71</sup> Álláspontom szerint ilyen értelemben abból az előfeltevésekből kell kiindulni, hogy az érintett tagállam az, amely a kizárólagos közvetlen adóztatási hatásköreinek gyakorlása révén meghatározza a referenciarendszert. Az alábbiakban egyértelműbbé fog válni, hogy ez nem jelenti azt, hogy a Bizottság valamely nemzeti intézkedés szelektív jellegének ellenőrzésére irányuló eljárás keretében minden esetben köteles az érintett tagállam által megjelölt referenciarendszert kifogás nélkül az elemzésének alapjául venni, hanem csak azt, hogy a referenciarendszer valamely tagállam adószabályozásából származó szabályok és elvek összességéből áll, és hogy azt e szabályozás alapján kell meghatározni.

43. Végezetül – a Bizottság állami támogatás fogalmáról szóló közleményében elfogadott meghatározással összhangban –, a referenciarendszer részét képezőként azonosított szabályoknak koherens egésznek kell alkotniuk. E tekintetben hangsúlyozandó, hogy a koherencia követelménye egyszerre korlátozza a Bizottságot, és minősül olyan elemnek, amelyre a Bizottság támaszkodhat az érintett tagállam által javasolt referenciarendszer vitatása céljából.

44. A valamely nemzeti adóintézkedés szelektív jellege vizsgálatának első szakasza keretében tehát az objektivitás, a kézzel foghatóság és a koherencia kritériumának kell megfelelni a referenciarendszer meghatározása során. Emellett törekedni kell olyan módszer kialakítására is, amely lehetővé teszi e meghatározás bizonytalanságának csökkentését.<sup>72</sup>

45. E tekintetben számomra úgy tűnik, hogy nem feltétlenül a túlzott egyszerűsítés jelenti a járható utat. Ugyanis kétségtelenül igaz, hogy a Bíróság valamely tagállam társaságait terhelő adó általános rendszerének részét képező intézkedésekre tekintettel tágabb megközelítést alkalmazott.<sup>73</sup> Álláspontom szerint azonban e következtetésnek nem kell mechanikusan e rendszernek az említett intézkedések értékelésére szolgáló referenciarendszerként való meghatározását eredményeznie, ahogyan az látszólag a Bizottság írásbeli észrevételeiből kitűnik, és amelyet a szakirodalom is sugallt.<sup>74</sup> Habár az esetek nagy részében ez az eredmény, álláspontom szerint módszertanilag nem helyes automatizmusok alapján cselekedni, következésképpen az adóintézkedések teljes kategóriája esetében minden jelentőségtől megfosztani a szelektív jelleg vizsgálatának első és második szakaszát. Mindez azonban nem jelenti azt, hogy a referenciarendszer meghatározása – a szóban forgó intézkedés típusától és az azt tartalmazó adószabályozástól függően – nem történhet részben eltérő kritériumok mentén, ahogyan az az alábbiakban egyértelműbbé fog válni.

<sup>70</sup> Hasonlóan a 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítéletet (C-279/08 P, EU:C:2011:551) eredményező üggyhöz.

<sup>71</sup> A Bíróságnak már módja nyílt az Andres ítéletben (103. pont) annak egyértelművé tételére, hogy valamely adóintézkedés szelektivitása megfelelően nem értékelhető olyan rendelkezések által alkotott referenciakeretre tekintettel, amelyeket mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretből.

<sup>72</sup> Kellően tudatában vagyok e feladat nehézségének és azon érvek szilárdságának, amelyeket az hoz fel, aki úgy vélekedik, hogy a referenciarendszer nem más (és nem is lehet más), mint szubjektív választás eredménye. E fogalomnak az adóintézkedések szelektív jellegének elemzésében betöltött központi jellegére tekintettel azonban álláspontom szerint hasznosabb törekedni az ezzel való „együttélés” módjának megtalálására, mint a konkrét alkalmazás objektív nehézségeinek kiemelésére összpontosítani.

<sup>73</sup> Lásd: Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 106. pont).

<sup>74</sup> Lásd ebben az értelemben: Ismer, R. és Piotrowski, S., *Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited*, Intertax, 2018, 156–158. o.

46. Álláspontom szerint a fentiek alapján a referenciarendszer meghatározását szükségszerűen a vitatott intézkedés elemzésével, konkrétan vállalkozások között az intézkedéssel általa meghatározott kritériumok alkalmazása révén történő különbségtételekből kiindulva kell kezdeni.

47. A nemzeti jogalkotó mérlegelési mozgásterének részét képezi azoknak a kritériumoknak a meghatározása, amelyek alapján valamely vállalkozás helyzete megkülönböztethető valamely másik vállalkozás helyzetétől, következésképpen rá eltérő adószabályozás vonatkozik. A támogatási szabályok korlátot szabnak e mérlegelési mozgásternek azzal, hogy olyan esetekben avatkoznak be, amelyekben a hasonló helyzetekre olyan szabályozások vonatkoznak, amelyek alkalmazása hátrányos megkülönböztetést valósít meg valamely adókedvezmény igénybevétele terén. Ebben az összefüggésben a vállalkozások közötti, a vizsgált intézkedés alkalmazásából eredő különbségtételeknek a szelektív jelleg elemzésének kiindulópontjaként történő elfogadása lehetővé teszi a referenciarendszer meghatározásának konkretizálását.

48. Az ilyen intézkedés vizsgálatából és alkalmazásának hatásaiból ugyanis kiderülhetnek mind azon vállalkozáscsoportok, amelyek között különbséget tesznek, mind pedig azon tényező, amelynek kapcsán ez a különbségtétel megvalósul. Az ilyen vizsgálat – más szóval – lehetővé teszi annak megállapítását, hogy „kik között” valósul meg az eltérő bánásmód és „minek a tekintetében”. Ez az eltérés különösen vonatkozhat valamely meghatározott jogintézmény vagy különös adószabályozás szabályozási szempontjaira, vagy még a tagállam teljes adórendszerébe is illeszkedhet.

49. Ebben az összefüggésben a referenciarendszer meghatározásának művelete általánosságban zökkenőmentesebbnek fog bizonyulni abban az esetben, amelyben a vállalkozások közötti különbségtételre *ad hoc* adószabályozás – például újonnan bevezetett környezetvédelmi adó – keretében kerül sor a 2018. április 26-i ANGED-ítéletet<sup>75</sup> (a továbbiakban: ANGED-ítélet) és a 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítéletet<sup>76</sup> (a továbbiakban: British Aggregates ítélet) eredményező ügyekhez hasonlóan. Ugyanis az említett ügyekben az ilyen különbségtétel – amely az adóztatáshoz vagy annak alkalmazási módjaihoz kapcsolódik – a szóban forgó adószabályozás által megtestesített sajátos és önálló szabályösszességhez képest történik. E szabályösszesség az intézkedés szelektív jellegének értékelését szolgáló referenciarendszer. Ezzel szemben összetettebb az az eset, amelyben a vizsgált intézkedés – az Andres ítéletet és az A-Brauerei ítéletet eredményező ügyekhez hasonlóan – a korábbi általános adószabályozás keretében egy vagy több alrendszernek képezi részét vagy önálló előírásnak minősül. Ezekben az esetekben a szóban forgó intézkedésből kiindulva vissza kell nyúlni a tényállást szabályozó szabályösszességhez oly módon, hogy e szabályösszesség egyszerre koherens és teljes legyen. Ez lehet az általános adószabályozás a maga összességében vagy annak alrendszerei közül az egyik, és azonos lehet magával az intézkedéssel is, ha az önálló jogi logikát követő normaként jelenik meg, és ezen kívül nem lehet meghatározni koherens szabályösszességet. Amennyiben a vizsgált intézkedés elválaszthatatlannak mutatkozik az érintett tagállam teljes adórendszerétől, e rendszert kell figyelembe venni.

50. Végezetül úgy vélem, hogy a referenciarendszert – az érintett tagállammal egyeztetve – a nemzeti jogalkotó által követett célok helyett a vizsgált szabályok tartalmára, felépítésére, rendszertani tagolására és kapcsolatára tekintettel kell meghatározni. Ennek oka, hogy

<sup>75</sup> C-236/16, EU:C:2018:291.

<sup>76</sup> C-487/06 P, EU:C:2008:757.

módszertani szempontból e célokat – a fentiekben említettek szerint – a referenciarendszer meghatározásától elkülönülő és azt követő szakaszban határozzák meg, és hogy e meghatározás a lehető legobjektívabb lehessen.<sup>77</sup>

51. A fentiek tükrében rátérek a fellebbezők által az egyetlen fellebbezési jogalapjuk szóban forgó részeiben felhozott kifogások vizsgálatára.

*2) A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapja első részének első kifogásáról és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának első részéről*

52. A WDFG az egyetlen fellebbezési jogalapja első részének első kifogásával és a Spanyol Királyság az egyetlen fellebbezési jogalapjának első részével arra hivatkozik, hogy a Törvényszék a Bizottság által elfogadottól eltérő referenciarendszer alkalmazása révén megváltoztatta a vitatott határozat indokolását. Míg a Bizottság az üzleti és cégérték adójogi kezelésével kapcsolatos előírásokat jelölte meg referenciarendszerként, a Törvényszék a Bizottság által végzettől lényegesen eltérő elemzés alapján azt állapította meg, hogy e rendszernek a nem üzleti vagy cégérték adójogi kezelése is részét képezi.<sup>78</sup>

53. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy az EUMSZ 263. cikkben említett jogszerűségi vizsgálat keretében a Bíróság és a Törvényszék az olyan keresetek tekintetében rendelkezik hatáskörrel, amelyeket hatáskör hiánya, lényeges eljárási szabályok megsértése, az EUM-Szerződés vagy az alkalmazására vonatkozó bármely jogi rendelkezés megsértése vagy hatáskörrel való visszaélés miatt nyújtottak be. Az EUMSZ 264. cikk kimondja, hogy ha a kereset megalapozott, akkor a megtámadott jogi aktust semmisnek kell nyilvánítani. A Bíróság és a Törvényszék tehát nem helyettesítheti a megtámadott jogi aktus kibocsátójának indokolását a saját indokolásával.<sup>79</sup> Mindazonáltal a Bíróság a 2000. január 27-i DIR International Film és társai kontra Bizottság ítéletben<sup>80</sup> egyértelművé tette, hogy „jóllehet a megsemmisítés iránti kereset alapján az Elsőfokú Bíróság a megtámadott jogi aktus indokolását annak kibocsátójától eltérően értelmezheti, vagyis bizonyos körülmények között az annak kibocsátója által kifejtett alakszerű indokolást elutasíthatja,” ezt nem teheti meg olyan esetben, amelyben „ezt semmilyen objektív körülmény nem igazolja”.<sup>81</sup>

54. Első látásra úgy tűnik, nem nélkülöz minden alapot a fellebbezők arra vonatkozó kifogása, hogy a Törvényszék az általa végzett elemzés alapjául a Bizottság által a vitatott határozatban elfogadott referenciarendszertől eltérő referenciarendszert alkalmazott. Ahogyan ugyanis azt a WDFG és a Spanyol Királyság helyesen megjegyzi, a Bizottság a vitatott határozat (96) preambulumbekzdésében „a vitatott intézkedés értékelésének megfelelő keretként” a spanyol általános társasági adózási rendszer „üzleti és cégérték adózáására vonatkozó szabályait”<sup>82</sup> jelölte meg. A Törvényszék a megtámadott ítélet 70., 92. és 140. pontjában viszont rámutat arra,

<sup>77</sup> Saugmandsgaard Øe főtanácsnok A-Brauerei ügyre vonatkozó indítványából (C-374/17, EU:C:2018:741, 149–159. pont) kitűnően a jogalkotó céljainak figyelembevételére a referenciarendszer meghatározása keretében (további) szubjektív elem megjelenését eredményezi amellet, hogy rendkívül összetetté teszi e műveletet. Egyébiránt rámutatok arra, hogy a Bíróság ítélete indokolásának a referenciarendszer meghatározására vonatkozó részében semmi nyoma nincs a releváns előírások céljával kapcsolatos, Saugmandsgaard Øe főtanácsnok indítványában ismertetett intenzív vitának.

<sup>78</sup> A WDFG különösen a megtámadott ítélet 92. és 140. pontjára utal.

<sup>79</sup> Lásd: 2000. január 27-i DIR International Film és társai kontra Bizottság ítélet (C-164/98 P, EU:C:2000:48, 38. pont); 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 141. pont); 2013. január 24-i Frucona Košice kontra Bizottság ítélet, C-73/11 P, EU:C:2013:32, 89. pont).

<sup>80</sup> C-164/98 P, EU:C:2000:48.

<sup>81</sup> 42. pont.

<sup>82</sup> Kiemelés tőlem.



hogy a Bizottság a szelektivitáselemzésének viszonyítási alapjaként az üzleti és cégérték általános adójogi kezelését tekintette, a 92. pontban pedig rögzítette, hogy „ezt nem az üzleti és cégérték konkrét adójogi kezelésére szűkítette”.

55. Alaposabb elemzés alapján azonban úgy vélem, hogy a Törvényszék nem ferdítette el a vitatott határozatot és nem változtatta meg annak indokolását. A szóban forgó kifogás középpontjában a vitatott határozat és a megtámadott ítélet közötti terminológiai eltérés áll, ami – a fellebbezők hivatkozásával és a Bizottság helyes előadásával ellentétben – nem jelenti egymástól lényegesen eltérő két referenciarendszer meghatározását.

56. A Bizottság által végzett elemzés és annak Törvényszék általi értelmezése lényegi egybeesésének megállapítása céljából a vitatott határozat (89) preambulumbekzdésére utalok, amelyet a Törvényszék a megtámadott ítélet 70. pontjában vett át. Ennek keretében a Bizottság a szelektív jelleg általa végzett elemzésének végén levont következtetést megelőlegezve válaszol a spanyol kormány azon érveire, amelyek szerint a referenciarendszernek a Spanyolországtól eltérő tagállamban székhellyel rendelkező társaságban történő részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték adójogi kezelésére kell korlátozódnia. A Bizottság egyértelműen megállapítja, hogy álláspontja szerint 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”, és egyértelművé teszi, hogy az álláspontját az magyarázza, hogy „az üzleti és cégérték amortizációjára jogosító helyzetek nem terjednek ki az összes olyan adózói kategóriára, amelyek jogilag és tényszerűen hasonló helyzetben vannak”.

57. Álláspontom szerint a Bizottság érvelése egyértelmű. Abból indul ki, hogy a vitatott előírás a részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációjáról kizárólag arra az esetre rendelkezik, ha Spanyolországban székhellyel nem rendelkező társaságban történő részesedésszerzésről van szó. E következtetés a Bizottságot annak vizsgálatára készítette, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegű-e, amennyiben hátrányos megkülönböztetést alkalmaz az olyan vállalkozásokkal szemben, amelyek Spanyolországban székhellyel rendelkező társaságokban hajtanak végre ehhez hasonló műveleteket. A szelektív jelleg értékelését szempontjából a referenciarendszernek tehát olyan előírásokat kell tartalmaznia, amelyek szabályozzák az ilyen részesedésszerzésekből eredő üzleti és cégérték adójogi kezelését. A jelen ügyben a Bizottság – ahogyan az a fent említett (89) preambulumbekzdésből kitűnik – abból az előfeltevésből indul ki, hogy a spanyol számviteli és adózási rendszer alapelvei alapján a Spanyolországban székhellyel rendelkező társaságokban történő részesedésszerzésből eredő üzleti és cégértékre az üzleti és cégértékre általában irányadó szabályokhoz hasonló szabályok alkalmazandók,<sup>83</sup> amelyek alapján ez utóbbit elkülönített immateriális eszközként kell feltüntetni, ha a felvásárló társaság átveszi a felvásárolt társaság feletti irányítást,<sup>84</sup> és az kizárólag az üzleti kombinációt követően amortizálható.<sup>85</sup> Kifejezetten ebbe az irányba mutat a vitatott határozat (99) preambulumbekzdése, amelyben a Bizottság megállapítja, hogy a spanyol adózás céljaira az általában, tehát nem pusztán a szűk értelemben vett üzleti és cégértéket „csak [...] üzleti kombinációt [...] követően lehet elkülönítve elkönyvelni”, majd ezt követően rögtön egyértelművé teszi, hogy „amikor egy vállalkozást részvényei megvásárlása útján szereznek meg [...] az üzleti és

<sup>83</sup> E tekintetben rámutatok arra, hogy a Bizottság a vitatott határozat (22) preambulumbekzdésében a TRLIS üzleti kombináció esetében a Spanyolországban illetőséggel rendelkező társaságokban történő részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját szabályozó 89. cikkének (3) bekezdését a TRLIS társasági adó alapjának meghatározása céljából valamely részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációjának feltételeit előíró 11. cikke (4) bekezdésének alkalmazásával egy tekintet alá veszi.

<sup>84</sup> Lásd a vitatott határozat (18) preambulumbekzdését.

<sup>85</sup> Lásd a vitatott határozat (19) preambulumbekzdését.

cégérték csak akkor kerülhet felszínre, ha a felvásárló társaság később egyesül a felvásárolt társasággal, amely felett így ellenőrzést szerez.” A Bizottság a vitatott határozat (100) preambulumbekzdésében még egyértelműbben megállapítja, hogy „azáltal, hogy engedélyezi, 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 referenciarendszer alóli kivételt képez”, majd ezt követően rögtön egyértelművé teszi, hogy „a kivételt nem az üzleti és cégérték amortizációjának a hagyományos üzleti és cégérték amortizációs periódusával összehasonlított időtartama képezi, hanem a nemzeti és a határokon átnyúló ügyletek eltérő kezelése.”

58. A vitatott határozat logikája mentén tehát a Bizottság akkor, amikor e határozat (92)–(96) preambulumbekzdésében referenciarendszerként „az üzleti és cégértékre alkalmazott adóeljárás szabályait” jelöli meg, a részesedésszerzés esetén az üzleti és cégérték amortizációjára kifejezetten alkalmazandó szabályokon felül a „társasági adó általános spanyol rendszerének azon előírásaira” is utal, amelyek az általános üzleti és cégérték amortizációját szabályozzák, mivel e szabályok szempontjából releváns értékelési keretet biztosítanak.

59. A jelen ügyben a vitatott határozatban és a megtámadott ítéletben alkalmazott terminológia eltérésén túl, azzal, hogy a megtámadott ítélet indokolása e kérdésben lehetett volna konkrétabb, a fentiekből az következik, hogy a Törvényszék által alkalmazott referenciarendszer nem különbözik a Bizottság által megjelölt referenciarendszertől. A Törvényszék tehát nem helyettesítette a vitatott határozat indokolását a saját indokolásával, nem ferdítette el annak tartalmát, illetve nem értelmezte azt tévesen. A megtámadott ítélet 70., 92. és 140. pontjában elfogadott értelmezés a vitatott határozat alapvető elemei alapján igazolható.

60. A fenti indokokból kifolyólag tehát úgy vélem, hogy a WDFG egyetlen fellebbezési jogalapja első részének első kifogását és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának első részét el kell utasítani mint megalapozatlant.

*3) A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapja első részének második kifogásáról és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának második részéről*

61. A WDFG az egyetlen fellebbezési jogalapja első részének második kifogásával és a Spanyol Királyság az egyetlen fellebbezési jogalapjának második részével két eltérő kifogást hoz fel.

62. A WDFG által elsődlegesen felhozott első kifogás révén a fellebbezők a Törvényszék terhére róják, hogy a vitatott határozat indokolását a saját indokolásával helyettesítette annak kizárásával, hogy a vitatott intézkedés önálló referenciarendszernek minősülhessen. A fellebbezők lényegében azt állítják, hogy a Bizottság kizárólag a határokon átnyúló egyesületek jogi akadályainak állítólagos hiányára támaszkodva utasította el a vitatott intézkedés önálló referenciarendszerként való elismerésének lehetőségét, miközben a Törvényszék a megtámadott ítélet 127–140. pontjában ettől teljesen eltérő érvelésre támaszkodott.

63. E tekintetben – a Törvényszék által a megtámadott ítélet 70. pontjában tett megállapításokhoz hasonlóan – rámutatok arra, hogy a Bizottság a vitatott határozat (89) preambulumbekzdésében úgy vélte, a referenciarendszer nem korlátozódhat az üzleti és cégértéknek a vitatott intézkedés által bevezetett adójogi kezelésére, mivel a vitatott intézkedés külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozásokra nézve járt előnnyel, és hogy az azonos típusú részesedésszerzéseket belföldi illetőségű társaságokban végrehajtó vállalkozásokkal szembeni hátrányos megkülönböztetés megvalósulásának értékelése szempontjából figyelembe kell venni

„a társaságiadó-rendszer azon általános rendelkezései[t], amelyeket azon esetekre kell alkalmazni, amelyeknél az üzleti és cégérték megjelenése adókedvezmény igénybevételéhez vezethet [...]” A Bizottság a vitatott határozat – a fellebbezőknek az indokolás állítólagos megváltoztatásával kapcsolatos kifogásának alapját képező – 92–96. pontjában kizárólag azokra az észrevételekre válaszolt, amelyeket a spanyol hatóságok terjesztettek elő, amelyek kétségbe vonták az eljárást megindító határozatban ideiglenesen meghatározott referenciarendszert – többek között – arra hivatkozva, hogy mivel a külföldi társaságokban részesedést szerző vállalkozások a belföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozásokhoz képest ténybeli és jogi szempontból eltérő helyzetben vannak, a vitatott intézkedést önálló referenciarendszernek kell tekinteni. A Bizottság – annak megállapítását követően, hogy az ezen érvelés alapját képező tényállás kellően nem bizonyított – megerősítette az eljárást megindító határozatban meghatározott referenciarendszert.

64. A vitatott határozat WDFG által is hivatkozott (117) preambulumbekendését illetően rámutatott arra, hogy az a (92)–(114) preambulumbekendésben szereplő elemzéshez képest a Bizottság által „kiegészítő jelleggel” végzett szelektivitáselemzés egyik részében helyezkedik el, „[a] vitatott intézkedés elemzése a harmadik országokkal folytatott ügyletekben jelentkező üzleti és cégérték adójogi kezelése tekintetében, a referenciarendszer alapján” cím<sup>86</sup> alatt. A jelen ügyben e rendszertani elhelyezkedés ellenére a fent említett (117) preambulumbekendés olvasatából kitűnik, hogy az abban szereplő következtetések a vitatott intézkedés által biztosított kedvezményben részesülő vállalkozások helyzete és az e kedvezményből kizárt vállalkozások helyzete összehasonlíthatóságának a szelektív jelleg elemzésének második szakaszába tartozó potenciális értékelése, vagy annak a harmadik szakaszba tartozó potenciális értékelése keretében helyezkednek el, hogy igazolható-e „a spanyol részesedésekkel folytatott ügyletek [...] [a harmadik országokkal folytatott ügyletek] eltérő adóügyi kezelés[e]”. Álláspontom szerint ugyanez vonatkozik a 2011. január 12-i határozat – ahogyan az egyébiránt az előző (113) preambulumbekendésből egyértelműen kitűnik – Spanyol Királyság által hivatkozott (114) és (115) preambulumbekendésére, amelyben a Bizottság egyértelművé teszi, hogy „megvizsgálta a különböző nem uniós országok jogszabályait egyszerűen abból a célból, hogy ellenőrizze a spanyol hatóságok állításait a határokon átnyúló kombinációk kifejezett jogi akadályainak fennállásáról. *Ez a vizsgálat azonban nem jelenti annak a ténynek az elismerését, hogy az ilyen akadályok igazolhatnának ebben az esetben egy eltérő referenciarendszert.*”<sup>87</sup> A Spanyol Királyság állításával ellentétben a Bizottság által az Unión kívüli illetőséggel rendelkező társaságokba befektető vállalkozások helyzetének önálló határozatban történő vizsgálata révén követett eljárás teljes mértékben indokolt a szóban forgó vállalkozások és a Spanyolországban illetőséggel rendelkező társaságokba befektető vállalkozások összehasonlíthatóságának értékelésére tekintettel vagy a vállalkozások e két kategóriájával szemben alkalmazott eltérő bánásmód indokoltsága fennállásának értékelésére tekintettel, és az tökéletesen összeegyeztethető a vitatott intézkedés által létrehozotthoz képest tágabb referenciakeret fenntartásával.

65. A fellebbezők állításával ellentétben tehát a Bizottság nem a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtt álló akadályok elismerésének hiánya miatt zárta ki, hogy a vitatott intézkedés a szelektív jelleg elemzése szempontjából figyelembe veendő helyes referenciarendszernek minősüljön, hanem azért, mert úgy vélte, hogy ezen intézkedést olyan tágabb szabályösszesség tükrében kell értékelni, amely a belföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzés esetében az üzleti és cégérték amortizációjára vonatkozó szabályokat, valamint az általános értelemben vett üzleti és cégérték amortizációjára alkalmazandó elveket is magában foglalja, és

<sup>86</sup> Lásd a vitatott határozat (89) preambulumbekendését és A.2. címét.

<sup>87</sup> Kiemelés tőlem.

amelyhez a Bizottság álláspontja szerint igazodtak az említett szabályok annak előírásával, hogy az üzleti és cégérték kizárólag abban az esetben vonható le, ha a részesedésszerzést üzleti kombináció követi. Álláspontom szerint e következtetést támasztja alá az eljárást megindító határozat (17)–(22) preambulumbekzdése, amelyre a Bizottság több alkalommal hivatkozik a Spanyol Királyság érveinek a vitatott határozat (92)–(96) preambulumbekzdésében történő elutasítása során.

66. A fenti megfontolások alapján tehát úgy vélem, hogy az első kifogást, amely azon alapul, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 127–140. pontjában állítólagosan megváltoztatta az indokolást, el kell utasítani mint megalapozatlant.

67. A WDFG által másodlagosan felhozott második kifogás révén a fellebbezők arra hivatkoznak, hogy jogilag téves a Törvényszék által annak kizárása céljából folytatott „kiegészítő jellegű” érvelés, hogy a vitatott intézkedés önálló referenciarendszernek minősülhessen. Egyrésztől megjegyzi, hogy a vitatott intézkedés célja, hogy biztosítsa az adósemlegességet a spanyolországi és külföldi részesedésszerzésekre tekintettel, és hogy annak hatálya – a Törvényszék megtámadott ítélet 139. pontjában tett megállapításával ellentétben – ezért nem korlátozható konkrét probléma orvoslására. Másrésztől arra hivatkoznak, hogy a Törvényszék érvelése valamely intézkedés szelektív jellegének eltérő értékelését eredményezi attól függően, hogy a nemzeti jogalkotó önálló adó létrehozása vagy valamely általános adó módosítása mellett döntött, vagyis hogy milyen jogalkotási technikát alkalmazott.

68. A megtámadott ítélet 94. pontjából kitűnik, hogy a Törvényszék az ezen ítélet 95–141. pontjában folytatott érveléssel a WDFG azon érvére kíván válaszolni, amely szerint a Bizottságnak a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtt álló akadályok miatt a vitatott intézkedést kellett volna referenciarendszerként megjelölnie.

69. Ezen érvelés három részre oszlik.

70. Az első rész, amely magában foglalja a 95–108. pontot, általános jelleggel foglalkozik a referenciarendszernek a szelektív jelleg vizsgálatának első szakasza keretében történő meghatározására alkalmazandó módszertan kérdésével. A Törvényszék a 98. pontban megállapítja, hogy e rendszer tárgyi hatályának meghatározása főszabály szerint a vizsgált intézkedéssel összefüggésben történik, a 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet<sup>88</sup> (a továbbiakban: Paint Graphos ítélet) és a 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet<sup>89</sup> (a továbbiakban: Bizottság kontra Hollandia ítélet) elemzését követően a 102. pontban pedig arra a következtetésre jut, 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.” A Törvényszék ezt követően a 103. és 104. pontban rámutat arra, hogy mivel e helyzetek összehasonlíthatósága is lehetővé teszi az eltérés fennállásának megállapítását, ha a vitatott intézkedés hatálya alá tartozó helyzeteket eltérően kezelik a rendes szabályozás hatálya alá tartozó helyzetektől, „[a szelektív jelleg elemzése] módszer[ének] első két szakaszára vonatkozó összértékelés tehát bizonyos esetekben egyidejűleg a rendes szabályozás és az eltérés fennállásának megállapítását is eredményezheti.”

<sup>88</sup> C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550.

<sup>89</sup> C-279/08 P, EU:C:2011:551.

71. A Törvényszék az érvelésének a megtámadott ítélet 109–125. pontját magában foglaló második részében a megtámadott ítélet 95–108. pontjában ismertetett módszertan alkalmazásával megvizsgálta, hogy a rendes szabályozás Bizottság által meghatározott célja alapján a belföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző és a külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozások hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak-e. A hasonlóság rendszerint a szelektív jelleg elemzésének második szakaszában végzett ilyen vizsgálata tehát az első szakaszban történik és a Törvényszék annak eredményétől teszi függővé a referenciarendszer helyes meghatározását (a megtámadott ítélet 109. pontja). E vizsgálat végén a Törvényszék arra a következtetésre jut, 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” (a megtámadott ítélet 122. pontja), és hogy a Bizottság „rendes szabályozásként [helyesen vette figyelembe az üzleti és cégérték adójogi kezelését [...], nem pedig az üzleti és cégérték vitatott intézkedés által bevezetett adójogi kezelését” (a megtámadott ítélet 123. pontja). A Törvényszék – miután rámutat arra, hogy a szóban forgó intézkedés „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” (a megtámadott ítélet 124. pontja) – az érvelésének e részét azzal zárja, hogy elutasítja a WDFG érveit nemcsak amiatt, hogy azok a referenciarendszer szelektív jelleg elemzésének első szakasza keretében történő meghatározását vitatják, hanem azért is, hogy azok a vitatott intézkedés eltérő jellegének a második szakasz keretében történő megállapítására vonatkoznak, megerősítve, hogy „e két szakasz között összefüggés, sőt akár, mint a jelen esetben is, közös indokolás lehet” (a megtámadott ítélet 125. pontja).

72. Végezetül a Törvényszék az érvelésének a 126–141. pontot magában foglaló harmadik részében azt elemzi, hogy „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 [...] [az ilyen] intézkedés a sajátos jellemzői alapján, tehát bármely összehasonlító elemzéstől függetlenül, önmagában véve lehet-e önálló viszonyítási alap”.

73. A fellebbezők nem hoznak fel a Törvényszék által a megtámadott ítélet 95–108. pontjában ismertetett módszertan vitatására irányuló kifogásokat. E tekintetben tehát kizárólag azt jegyzem meg, hogy az első és a második szakasz e pontokból kitűnő összemosódása látszólag nem áll összhangban a Törvényszék által alapul vett Paint Graphos ítélettel<sup>90</sup> és Bizottság kontra Hollandia

<sup>90</sup> Ezen ítélet 49. pontjában, amely a három szakaszos elemzési módszer első megfogalmazásának minősül, a Bíróság ismerteti a későbbi ítélkezési gyakorlatban folyamatosan átvett megállapításokat, vagyis azt, hogy először is meg kell határozni az általános vagy „normál” adószabályozást, és csak ezt követően kell megbizonyosodni a szóban forgó intézkedésnek e szabályozáshoz képest esetlegesen eltérő jellegéről, megvizsgálva, hogy ezen intézkedés különbségteteleket alkalmaz-e az említett szabályozás által követett célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között. A Bíróság ezt követően az ítélet 50–62. pontjában szigorúan követte a szóban forgó módszert azzal, hogy először is a jogi referenciaszabályozást a társasági adózásban határozta meg (50. pont), másodsor pedig megbizonyosodott az ezen adó alól a szövetkezetek javára biztosított mentesség eltérő jellegéről (51. és 52. pont), valamint értékelte, hogy a szóban forgó társaságok helyzete a gazdasági társaságok helyzetéhez hasonlónak tekinthető-e (54–62. pont). Végezetül a Bíróság a 64. pontban a szelektív jelleg vizsgálata harmadik szakaszának tárgyát is megemlítette.

ítélettel,<sup>91</sup> valamint a Bíróság legújabb ítélkezési gyakorlatával, amelyben egyértelműen különbséget tesz az említett szakaszok között és a referenciarendszer meghatározása elé veszi e rendszer céljának meghatározását, valamint ez utóbbi elé veszi az olyan vállalkozások meghatározását, amelyek a kifogásolt intézkedésben részesülő vállalkozásokhoz hasonló helyzetben vannak. Álláspontom szerint a valószínűleg a vitatott határozat és a WDFG érveinek felépítéséből eredő ilyen összemosódás még tovább bonyolítja azt az eleve összetett keretet, amely az adóintézkedések szelektív jellegének elemzésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatból következik. A fentieknek megfelelően,<sup>92</sup> habár fontos, hogy a referenciarendszert a vizsgált intézkedéssel és az ezen intézkedés által bevezetett különbségtelekkel összefüggésben határozzák meg, e meghatározást a lehető legtárgyilagosabb módon, vagyis az említett rendszer feltételezett céljának vagy a szóban forgó intézkedésben részesülő vállalkozások helyzete és az ezen intézkedésből kizárt vállalkozások helyzete tényleges összehasonlíthatóságának még ebben a szakaszban történő figyelmen kívül hagyásával kell elvégezni.

74. A fellebbezők által a szóban forgó kifogások keretében felhozott és a Törvényszék érvelése második részének, vagyis a megtámadott ítélet 109–125. pontjának vitatására irányuló kifogásokat az egyetlen fellebbezési jogalap kifejezetten a referenciarendszer célja meghatározásának vitatására vonatkozó részeiben tárgyalom meg.

75. Álláspontom szerint az ezen érvelés harmadik részére, vagyis a megtámadott ítélet 126–141. pontjára vonatkozó érveket el kell utasítani.

76. Először is, a fellebbezőkkel ellentétben arra az álláspontra helyezkedem, hogy a Törvényszék által annak megállapítása céljából végzett elemzés, hogy a vitatott intézkedés „a sajátos jellemzői alapján”<sup>93</sup> nem minősülhet önálló referenciakeretnek, nem a spanyol jogalkotó által választott jogalkotási technikán alapul, amely jogalkotó ugyanis a vitatott szabályozás bevezetése céljából nem fogadott el külön adójogi törvényt, hanem pusztán módosította a társasági adót szabályozó törvényt.

77. A Törvényszék ugyanis a vitatott intézkedés tárgya és joghatásai, nem pedig pusztán formális megfontolások alapján állapította meg egyrészt azt, hogy a szóban forgó intézkedés csak „egy szélesebb hatályú adó [...] egy különleges végrehajtási szabálya”<sup>94</sup>, és az nem vezet be „olyan egyértelműen körülhatárolt adószabályozást [...], amely sajátos célokat követ, és [...] különbözik [...] minden más adószabályozástól”,<sup>95</sup> másrészt pedig azt, hogy a szóban forgó intézkedés „kivételt képez az általános szabály alól, amely szerint csak a vállalkozások üzleti kombinációi eredményezhetik az üzleti és cégérték amortizációját”.

78. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy bár természetesen igaz, hogy – a fellebbezők észrevételeinek megfelelően – a Bíróság megállapította, hogy az alkalmazott szabályozási technika igénybevétele nem „elegendő a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzése során

<sup>91</sup> A Bíróság a Bizottság kontra Hollandia ítéletben – bár a sémához kevésbé ragaszkodva – a Paint Graphos ítéletben szereplőhöz hasonló elemzési módszert alkalmaz azzal, hogy először is a referenciarendszert abban a nemzeti szabályozásban határozza meg, amely a NOx-kibocsátást eredményező tevékenységet végző vállalkozások számára a kibocsátások korlátozására és csökkentésére vonatkozó kötelezettségeket ír elő (64. pont), másodszor pedig megállapítja, hogy e szabályozásnak a környezetvédelemmel és a légkör szennyezésének kezelésével kapcsolatos céljára tekintettel a szóban forgó intézkedésben részesülő vállalkozások és az ezen intézkedésből kizárt, azonban a NOx-kibocsátások csökkentésére hasonlóképpen kötelezett vállalkozások egymáshoz hasonló helyzetben vannak. Lásd még: Mengozzi főtanácsnok Bizottság kontra Hollandia ügyre vonatkozó indítványa (C-279/08 P, EU:C:2010:799, 43. és 44. pont).

<sup>92</sup> Lásd a jelen indítvány 50. pontját.

<sup>93</sup> Lásd a 126. pontot.

<sup>94</sup> Lásd a megtámadott ítélet 134. pontját.

<sup>95</sup> Lásd a megtámadott ítélet 127. pontját.

releváns referenciakeret meghatározásakor sem, ellenkező esetben döntő mértékben az állami beavatkozások formája részesülne előnyben azok hatásaival szemben”,<sup>96</sup> a WDFG-ítélet 77. pontjában azt is egyértelművé tette, hogy az a körülmény, hogy az adójogi intézkedés valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon, a szelektív jellegének elemzése céljából releváns akkor, ha az következik belőle, hogy gazdasági szereplők két kategóriája különböztethető meg, és képezi eltérő bánásmód tárgyát, és e két kategória az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben van”.<sup>97</sup> Következésképpen nem róható a Törvényszék terhére, hogy kizárólag a jogalkotási technikával kapcsolatos megfontolásokat vett alapul, amikor jelentőséget tulajdonított a vitatott intézkedés álláspontja szerint eltérő jellegének. Egyébiránt megjegyzem, hogy a Bíróság az Andres ítéletben éppen azért helyezte hatályon kívül a Törvényszéknek az Andres ítélet alapjául szolgáló ügyben megtámadott ítéletét, mert az nem ismerte el, hogy a Bizottság által meghatározott referenciarendszer kivételt képez valamely általánosan alkalmazandó szabály alól.

79. A Törvényszék a megtámadott ítélet 137. cikkének utolsó mondatában – annak megállapításával, hogy a vitatott intézkedés „[...] nem minősül e szabályozáshoz képest a társasági adó önálló reformjának” – ismételten csak megerősíti a Törvényszék által alkalmazott nem pusztán formális megközelítést, amelynek keretében hallgatólagosan elfogadja, hogy a szóban forgó intézkedés a spanyol jogalkotó által alkalmazott jogalkotási technika ellenére önálló szabályozásnak minősülhetett volna, ha teljesíti az ehhez szükséges lényegi feltételeket. A WDFG állításával ellentétben semmi nem enged arra következtetni, hogy a Törvényszék által követett logika a Törvényszéket a szelektív jelleg eltérő elemzésére készítette volna, ha a spanyol jogalkotó a társasági adó reformja helyett önálló és független adókat fogadott volna el a belföldi és külföldi részesedésszerzések tekintetében. Ezzel szemben a Törvényszék a fenti álláspontommal összhangban azt az álláspontját juttatja kifejezésre, hogy a referenciarendszer meghatározása során fel kell vázolni a szóban forgó intézkedésben részesülő vállalkozásokat és a szóban forgó intézkedés alkalmazása során hátrányosan megkülönböztetett vállalkozásokat terhelő kötelezettségeket, akár az általános szabályozás részét képezik, akár külön adójogi törvényekben szerepelnek.

80. Másodszor, amennyiben a fellebbezők vitatják a Warner főtanácsnok Olaszország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványára<sup>98</sup> (a továbbiakban: Warner főtanácsnok indítványa) történő, a megtámadott ítélet 129. és 130. pontjában szereplő hivatkozást, mindenekelőtt rámutatok arra, hogy érveik nem a Törvényszék által ezen indítványból levont azon állítás – mint olyan – kifogásolására irányulnak, amely szerint valamely adóintézkedés nem minősülhet önálló referenciarendszernek, „ha konkrét probléma megoldására irányul”,<sup>99</sup> hanem a Törvényszék által a megtámadott ítélet 138. pontjában levont, arra a következtetésre, amely szerint a jelen tényállásnak a fent említett indítvány tárgyát képező tényálláshoz történő hasonlításán túl a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok feltehetően az üzleti és cégérték adójogi kezelésére irányuló joghatásainak megszüntetése „konkrét problémának” minősül.

<sup>96</sup> Lásd az Andres ítélet 92. pontját.

<sup>97</sup> Lásd még az Andres ítélet 93. pontját.

<sup>98</sup> 173/73, nem tették közzé, EU:C:1974:52, 728. o.

<sup>99</sup> Egyébiránt rámutatok arra, hogy Warner főtanácsnok fent hivatkozott indítványa a 173/73. sz. ügyben vizsgált olyan intézkedés részletesebb értékelését tartalmazza, amely bizonyos társadalombiztosítási terheknek a textilipar javára történő átmeneti enyhítéséből áll, és amely arra irányul, hogy ellensúlyozza a női munkaerőt nagy arányban foglalkoztató ágazatokat a korábbi rendszerből eredően érő hátrányt. Warner főtanácsnok kizárta, hogy a szóban forgó intézkedés önálló adószabályozásnak minősüljön, nemcsak amiatt, hogy az konkrét ipari ágazat helyzetének kezelésére irányult, hanem arra is tekintettel, hogy időben korlátozott jellegű, a szóban forgó ipari ágazat „szerkezetátalakításáról, átszervezéséről és átalakításáról” szóló törvény szerves részét képezte, és hogy nem a különböző iparágakban foglalkoztatott női munkaerő arányát figyelembe vevő általános kritériumokon alapult.

81. Megjegyzem továbbá, hogy – a fellebbezők vélekedésével ellentétben – a Törvényszék nem a vitatott intézkedés által követett cél „konkrét” jellegére tekintettel zárta ki, hogy a szóban forgó intézkedés önálló referenciarendszernek minősülhessen. Ugyanakkor a megtámadott ítélet 135. és 136. pontjából egyértelműen kitűnik, hogy a Törvényszék arra tekintettel jut erre a következtetésre, hogy az említett intézkedés „kivételt [képez] az általános szabály alól, amely szerint csak a vállalkozások üzleti kombinációi eredményezhetik az üzleti és cégérték amortizációját”, és annak célja, hogy kiküszöbölje a szóban forgó szabály alkalmazásának kedvezőtlen hatásait, valamint megállapította, hogy a szóban forgó intézkedés a részesedésszerzési ügyletet nem tekinti olyan új általános kritériumnak, amelyen az üzleti és cégérték adójogi kezelése alapulna, hanem „az üzleti és cégérték amortizációját csak a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések esetére tartja fenn” (a megtámadott ítélet 136. pontja). Következésképpen a Törvényszék végül nem a vitatott intézkedés által követett cél „korlátozott” jellegét tekintette döntőnek, ellentétben a fellebbezők által hivatkozott, a megtámadott ítélet 139. pontjában az elemzésének lezárásaként tett megállapítással.

82. Álláspontom szerint ilyen körülmények között a fellebbezők által előadott érvek – amelyek egyrészt a jelen tényállásnak a Warner főtanácsnok indítványa alapjául szolgáló ügyben szóban forgó tényállással való összehasonlításának vitatására, másrészt annak bizonyítására irányulnak, hogy a vitatott intézkedés célja az adósemlegesség elvének védelme, nem pedig valamely „konkrét probléma” megoldása – nem elegendőek ahhoz, hogy megcáfolják a Törvényszék által a megtámadott ítélet 126–141. pontjában kifejtett érvelést.

83. A fenti megfontolások összessége alapján úgy vélem, hogy a WDFG egyetlen fellebbezési jogalapja első részének második kifogását és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának második részét el kell utasítani mint megalapozatlant.

#### *4) A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapja első részének harmadik kifogásáról*

84. A WDFG az egyetlen fellebbezési jogalapja első részének harmadik kifogása keretében először is arra hivatkozik, hogy a Törvényszék az általa alkalmazott referenciarendszert önkényesen határozta meg, mivel nem egyértelmű, hogy milyen kritérium alapján határozta meg azt a koherens keretet, amelybe a vitatott intézkedés illeszkedik.

85. A Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy e kifogást el kell utasítani, és hogy a Törvényszék kellően megindokolta azt az érvelést, amely a jelen ügyben arra készítette, hogy a referenciarendszert az üzleti és cégértéknek a társasági adó meghatározása szempontjából történő adójogi kezelésével kapcsolatos szabályokban határozza meg és e tekintetben megerősítse a vitatott határozatban szereplő elemzés lényegét. E tekintetben pusztán visszautalok a jelen indítvány 56–58. pontjára.

86. Másodszor, a WDFG arra hivatkozik, hogy a Törvényszék az általa meghatározott referenciarendszerben tévesen és indokolatlanul határozta meg, hogy mi minősül szabálynak és mi minősül kivételnek. A WDFG álláspontja szerint a Törvényszék a megtámadott ítélet 135. pontjában tévesen állapította meg, hogy az üzleti és cégérték amortizálásának lehetetlensége a szabály – annak ellenére, hogy mind a TRLIS 12. cikkének (6) bekezdése, mind pedig e törvény 89. cikkének (5) bekezdése lehetővé teszi az amortizációt –, és hogy a vitatott intézkedés e szabály alóli kivételt vezet be. A Törvényszék az Andres ítélet alapjául szolgáló ügyben történetekhez hasonlóan összekeverte a szabályt a kivétellel.



87. Álláspontom szerint e kifogást is el kell utasítani. Ahogyan ugyanis arra már rámutattam, a Törvényszék a megtámadott ítélet 135. pontjában megerősítette a vitatott határozatban szereplő azon elemzést, amelynek alapján a spanyol adójogban főszabály szerint kizárólag üzleti kombináció esetén amortizálható az üzleti és cégérték, beleértve a TRLIS 89. cikkének (3) bekezdése alapján a belföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzésből eredő üzleti és cégértéket is. A WDFG látszólagos állításával ellentétben tehát a Törvényszék számára nem az üzleti és cégérték amortizációjának lehetetlensége képezi azt a főszabályt, amelytől a vitatott intézkedés eltér, hanem az az elv, amelynek értelmében az amortizáció főszabály szerint kizárólag üzleti kombináció esetén lehetséges, és amelyet a Törvényszék az üzleti és cégérték társasági adó szempontjából történő adójogi kezelésével kapcsolatos rendelkezésekből von le, akár az üzleti és cégérték vállalkozás felvásárlása esetén történő amortizációjával kapcsolatos rendelkezésekről, akár a belföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzésekből eredő üzleti és cégérték egyesülést követő amortizációjával kapcsolatos rendelkezésekről van szó. Ebben az összefüggésben a spanyol kormány által a hivatalos vizsgálati eljárás során felhozott és a WDFG által az írásbeli észrevételeiben hivatkozott azon érv, amelynek értelmében a spanyol jogban az üzleti és cégérték amortizációja képezi a szabályt és a belföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzésekből eredő üzleti és cégérték amortizációjának egyesülés hiányában történő mellőzése inkább kivételnek minősül, nem releváns, mivel nem alkalmas a Törvényszék azon előfeltevésének megcáfolására, amely szerint a spanyol jogban az üzleti és cégérték amortizációja rendszerint üzleti kombináció fennállásához kötődik.

88. A fenti megfontolások alapján úgy vélem, hogy a WDFG egyetlen jogalapja első részének harmadik kifogását is, következésképpen e jogalap első részének egészét el kell utasítani mint megalapozatlant.

***2. A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának második részéről és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik részéről: az összehasonlíthatóság vizsgálatának kiinduló pontját képező cél téves meghatározása***

89. A WDFG és a Spanyol Királyság által az egyetlen fellebbezési jogalapjuk második és harmadik részében felhozott kifogások a megtámadott ítélet 143–164. pontjára vonatkoznak és ezen ítélet indokainak vitatására irányulnak, amelyekkel a Törvényszék meghatározta a referenciarendszer célját és e célra tekintettel a vitatott intézkedéssel létrehozott kedvezményből részesülő vállalkozások helyzetét az e kedvezményből kizárt vállalkozások helyzetéhez hasonlította.

***a) Az elfogadhatóságról***

90. A Bizottság arra hivatkozik, hogy WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának második része és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik része teljes egészében elfogadhatatlan. A kifogásának alátámasztására két jogalapot hoz fel. Az első jogalap azonos a jelen indítvány 31–34. pontjában már megvizsgált, a WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának első részére, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának első és második részére tekintettel már felhozott jogalappal. Az említett pontokban tett megfontolások alapján – amelyekre visszautalok – úgy vélem, hogy a szóban forgó jogalapot el kell utasítani a WDFG és a Spanyol Királyság által az egyetlen fellebbezési jogalapjuk vizsgált részei keretében felhozott kifogások összességére tekintettel.

91. A Bizottság a második jogalappal viszont e kifogások elfogadhatóságát vonja kétségbe, mivel azok olyan ténykérdésekre vonatkoznak, amelyek a nemzeti jog tartalmának és hatályának meghatározását is magukban foglalják.

92. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, még ha kétségtelen is, hogy a tények és bizonyítékok értékelése – e tények és bizonyítékok elferdítésének esetét kivéve – nem minősül jogkérdésnek, amelyet mint ilyet a Bíróságnak fellebbezés keretében felül kellene vizsgálnia, amint azonban a Törvényszék megállapította vagy értékelte a tényállást, az EUMSZ 256. cikk értelmében a Bíróság a tények jogi minősítésének és az abból levont jogi következtetéseknek a felülvizsgálatára rendelkezik hatáskörrel.<sup>100</sup> Így a Törvényszék által a nemzeti jog tekintetében tett megállapítások fellebbezés keretében történő vizsgálata során – amely megállapítások az állami támogatások területén ténybeli megállapításoknak minősülnek – a Bíróság hatásköre csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e.<sup>101</sup> Fellebbezés keretében azonban annak vizsgálata, hogy a Törvényszék e nemzeti jogot az uniós jog valamely rendelkezésére tekintettel jogilag miként minősítette, jogkérdésnek minősül, és a Bíróság hatáskörébe tartozik.<sup>102</sup>

93. Ebből következően a spanyol jog Törvényszék által az „adózási és számviteli eredmény közötti párhuzam” referenciarendszer céljaként történő meghatározása céljából figyelembe vett szabályainak *tartalmára vagy hatályára* tekintettel a WDFG és a Spanyol Királyság által felhozott érveket az elferdítésre vonatkozó konkrét és bizonyított állítás<sup>103</sup> hiányában elfogadhatatlannak kell minősíteni. Ezzel szemben elfogadhatónak kell minősíteni azokat az érveket, amelyek viszont a vitatott intézkedés alkalmazásából eredő kedvezményben részesülő és e kedvezményből kizárt vállalkozások helyzete értékelésének alapját képező cél megválasztásának vitatására irányulnak. A „referenciarendszer” szelektív jelleggel kapcsolatos feltétel elemzésének első szakaszában történő meghatározásával azonosan az összehasonlíthatóság vizsgálatának alapjául szolgáló „célnek” a szóban forgó elemzés második szakaszában történő meghatározása is a nemzeti jog uniós jogi rendelkezésén alapuló jogi minősítéséből indul ki.<sup>104</sup>

## ***b) Az ügy érdeméről***

94. A WDFG az egyetlen fellebbezési jogalapjának második részével először is a megtámadott ítélet 143., 150., 155. és 156. pontjában szereplő azon állítást vitatja, amely szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlata következetlen abban a kérdésben, hogy a szóban forgó intézkedésben részesülő és abból kizárt vállalkozások helyzetét az ezen intézkedés, vagyis az intézkedést tartalmazó rendszer céljára tekintettel kell-e összehasonlítani. A WDFG álláspontja szerint e céloknak ugyanis egybe kell esniük, és ha ez nem így történik, annak oka, hogy a nemzeti jogalkotó az adórendszer keretében olyan intézkedést vezetett be, amely nem felel meg e rendszer logikájának.

<sup>100</sup> Lásd az Andres ítélet 77. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

<sup>101</sup> Lásd az Andres ítélet 78. pontját, valamint hasonló értelemben lásd: 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2017. december 20-i Comunidad Autónoma del País Vasco és társai kontra Bizottság ítélet (C-66/16 P–C-69/16 P, EU:C:2017:999, 98. pont); 2018. szeptember 20-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 75. pont).

<sup>102</sup> Lásd az Andres ítélet 78. pontját, valamint hasonló értelemben lásd: 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 83. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansesdtadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61–63. pont).

<sup>103</sup> A jelen ügyben ilyen állítás kifejezetten nem fogalmazódott meg, és különösen a Spanyolország által felhozott érvek ellenére mindenesetre úgy vélem, hogy a nemzeti jog rendelkezéseinek elferdítése az iratanyagból nem nyilvánvaló, ellentétben az ítélkezési gyakorlatban szereplő követelménnyel; 2018. szeptember 20-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 75. pont).

<sup>104</sup> Analógia útján lásd az Andres ítélet 80. pontját.

95. E tekintetben kizárólag azt jegyzem meg, hogy e kifogás egyáltalán nem hat ki a megtámadott ítélet jogszerűségére. A WDFG ugyanis nem vitatja a Törvényszék által a megtámadott ítélet 156. pontjában levont következtetést, amely szerint a legújabb ítélkezési gyakorlat alapján a vizsgált intézkedést tartalmazó referenciarendszer céljára és nem a szóban forgó intézkedés céljára tekintettel kell az összehasonlíthatóság vizsgálatát a szelektív jelleg elemzése második szakaszában elvégezni, pusztán előadja, hogy az egyik vagy másik cél választása nem releváns, mivel e céloknak főszabály szerint egybe kell esniük.

96. Másodszor, a WDFG arra hivatkozik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 121. pontjában tévesen állapította meg, hogy a társasági adó célja az „adózási és számviteli eredmény közötti párhuzam” biztosítása. E megállapítás nemcsak önkényes, hanem teljes egészében megalapozatlan is, mivel a társaságokat terhelő valamennyi adó meghatározása távol esik a számviteli eredménytől. Ami közelebbről az üzleti és cégérték amortizációjára vonatkozó rendelkezéseket illeti, a TRLIS által előírt különböző eseteket nem az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése közötti koherencia megeremtésének célja, hanem a kettős adóztatás elkerülésének és az adósemlegesség biztosításának célja köti össze. A jelen ügyben tehát a referenciarendszer Törvényszék meghatározott célja és a vitatott intézkedés célja egybeesik. Ezenfelül a WDFG kiemeli, hogy az üzleti és cégérték adójogi és számviteli amortizációja közötti párhuzam hiányában eltérő a helyzet. A Spanyol Királyság az egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik része keretében ehhez hasonló kifogásokat hoz fel és e kifogások alátámasztása céljából a WDFG által felhozott érvekkel nagyrészt egybeeső érveket hoz fel.

97. Álláspontom szerint a fenti kifogások elfogadhatatlanok, mivel a spanyol jog Törvényszék által megállapított tartalmának és hatályának megkérdőjelezésére irányulnak. Az e kifogások alátámasztása céljából felhozott érvek összessége ugyanis a megtámadott ítélet 116–120. pontjában szereplő, arra vonatkozó megállapítások vitatására irányul, hogy „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”. E megállapítások alapján a Törvényszék a megtámadott ítélet 121. pontjában arra a következtetésre jutott, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelésének célja, hogy „bizonyos koherenciát teremtsen” az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése között, ezért az üzleti és cégérték adójogi kezelése „nem a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok kiküszöbölésére vagy a különböző típusú részesedésszerzések egyenlő bánásmódjának biztosítására irányul.” A jelen ügyben az üzleti és cégértékkel kapcsolatos spanyol jog adójogi és számviteli elveinek a Törvényszék általi értelmezéséből eredő, fenti megfontolásokat a Bíróság a fellebbezés keretében nem vizsgálhatja felül, hacsak ezen elvek elferdítésére nem hivatkoznak, és ezt nem bizonyítják.

98. Harmadszor, a WDFG és a Spanyol Királyság a fenti kifogásokon felül a vitatott határozat referenciarendszer céljának meghatározásával kapcsolatos indokolásának megváltoztatásán alapuló kifogást is felhoz. A megtámadott ítélet 121. pontjában említett cél, hogy „bizonyos koherenciát teremtsen az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése között”, egyáltalán nem tükröződik a vitatott határozatban vagy a Spanyol Királyság által a közigazgatási eljárás során előterjesztett észrevételekben.

99. Álláspontom szerint e kifogásnak helyt kell adni. Ugyanis rá kell mutatni arra, hogy a Bizottság a vitatott határozat egyetlen mondatában sem említi az általa meghatározott referenciarendszer céljaként bizonyos koherenciának az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése közötti megeremtését. A Törvényszék természetesen megerősíti a vitatott határozatban szereplő megállapításokat, amennyiben rámutat arra, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelése azon szempont köré szerveződik, hogy létezik-e, vagy sem, a vállalkozások üzleti kombinációja (a

116. és 118. pont), és amennyiben a vitatott határozat (19) és (99) preambulumbekzdésére emlékeztetve kifejti, hogy ennek oka az, hogy független társaságok tárgyi eszközeinek megszerzését vagy átadását, valamint egyesülését vagy szétválását követően „az üzleti és cégérték [...] elkülönített immateriális eszközként jelenik meg az üzleti kombináció révén létrejött vállalkozás könyveiben” (a megtámadott ítélet 117. pontja). Hasonlóképpen, a Bizottság által a vitatott határozatban (lásd különösen a (97)–(100) preambulumbekzdést) tett megállapításokkal az a megtámadott ítélet 116. pontjában szereplő megállapítás is összhangban áll, amely szerint az üzleti és cégérték adójogi kezelése összhangban van valamely számviteli logikával. A Törvényszék mindazonáltal – a vitatott határozathoz képest teljes mértékben önállóan, a spanyol adójogi és számviteli szabályok önálló értelmezése alapján – jut arra a következtetésre, hogy az üzleti és cégérték adójogi amortizációja társasági adóról szóló spanyol törvényben szereplő szabályainak célja az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése közötti koherencia megteremtése, és hogy e célhoz képest a spanyol társaságokba befektető vállalkozások helyzete hasonló a külföldi illetőségű társaságokba befektető vállalkozások helyzetéhez.

*1) Az indokolás megváltoztatásával kapcsolatos kifogás megalapozottságának következményeiről*

100. Az állandó ítélkezési gyakorlat alapján, amennyiben a Törvényszék valamely ítéletének indokolása az uniós jogot sérti, de rendelkező része egyéb jogi indokok miatt megalapozottnak bizonyul, az ilyen jogsértés nem eredményezheti az ítélet hatályon kívül helyezését, a fellebbezést pedig el kell utasítani.<sup>105</sup> Következésképpen megvizsgálandó, hogy a Törvényszék tévedése ellenére a WDFG által a Törvényszék előtt felhozott első jogalap második kifogását minden esetben el kell-e utasítani abban a részében, amelyben az a Bizottság terhére rója, hogy nem bizonyította, hogy a vitatott intézkedés által követett adósemlegességi célra tekintettel a belföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzések és a külföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzések hasonlóak.

101. E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetek arra, hogy a jelen indítvány 13–15. pontjában említett ítélkezési gyakorlat alapján a szelektív jelleg elemzésének második szakaszában elvégzendő összehasonlíthatósági vizsgálatot a vitatott határozat célja helyett a referenciarendszer céljára tekintettel kell elvégezni. A WDFG a Törvényszék elé visszautalt eljárás során arra hivatkozott, hogy a jelen ügyben e célok egybeesnek és mindkettő az adósemlegességnek felel meg.

102. A Bizottság a vitatott határozatban – bár megállapította, hogy a vitatott intézkedés a spanyol vállalkozások nemzetközi versenyképessége fokozását is szolgálta (a (112) preambulumbekzdés) – azt is megvizsgálta, hogy a vitatott intézkedés igazolható-e az adósemlegesség elve alapján. Ahogyan azt maga a WDFG is megerősítette a Törvényszék elé terjesztett keresetében, a Bizottság két okból is kizárta ezt. Egyrészt elutasította a Spanyol Királyság által felhozott azon érvet, amely szerint a határokon átnyúló egyesülések előtti akadályok miatt a külföldi befektetéseket eltérően kell kezelni. Ez az indokolás a referenciarendszer meghatározásával kapcsolatos részben, a vitatott határozat (92)–(95) preambulumbekzdésében szerepel. Másrészt úgy vélte, hogy a vitatott intézkedés mindenesetre nem arányos (a vitatott határozat (107)–(114) és (118) preambulumbekzdése).

<sup>105</sup> 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, 118. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

103. A vitatott határozat olvasatából azonban nem következik, hogy a Bizottság az általa meghatározott referenciarendszert a WDFG által hivatkozott adósemlegességi céllal kapcsolta volna össze. A Bizottság – anélkül, hogy kifejezetten meghatározta volna a referenciarendszer célját – lényegében arra az álláspontra helyezkedett, hogy a belföldi társaságokba befektető vállalkozások és a külföldi társaságokba befektető vállalkozások hasonló helyzetben vannak a vitatott intézkedés által bevezetett szabályozásra tekintettel, amely a referenciarendszertől eltérve az üzleti és cégérték amortizációját arra az esetre is előírta, ha a részesedésszerzést nem követi egyesülés.<sup>106</sup> Másképpen megfogalmazva, a Bizottság arra az álláspontra helyezkedett, hogy – amennyiben a Spanyol Királyság azt nem igazolja – hátrányos megkülönböztetésnek minősülhet a vitatott intézkedés által a belföldi társaságokban részesedést szerző, az üzleti és cégérték amortizációja céljából az egyesülés szükségszerű végrehajtására kötelezett vállalkozások és a külföldi társaságokban részesedést szerző olyan vállalkozások közötti különbségtétel, amelyeknek *automatikusan* lehetőségük van arra, hogy a szóban forgó amortizációt attól függetlenül elszámolják, hogy a művelet eleve egyesülés célját szolgálja, és hogy ezen egyesülés megvalósítása bizonyítottan és ténylegesen akadályoztatva van.

104. Habár úgy tűnhet, hogy ezen eljárás nem áll teljesen összhangban a szelektív jelleg három szakaszos elemzésével – ahogyan azt a vitatott határozatot követő *Paint Graphos* ítélettel kezdődő, legújabb ítélkezési gyakorlat egyértelművé tette –, úgy vélem, hogy a vitatott határozatot ebből az egy okból nem kell hatályon kívül helyezni.

105. Ahogyan egyébként a Spanyol Királyság egyértelműen előadja, a vitatott intézkedés olyan korrekciós intézkedés, amely általában az üzleti és cégérték adójogi kezelése kedvezőtlen joghatásainak kezelését szolgálja, és amelynek alapján az amortizáció kizárólag üzleti kombináció (vagy ellenőrzés megszerzése, illetve konszolidált beszámoló benyújtása esetén) esetén megengedett. A vitatott intézkedés tehát jellegénél fogva a vállalkozások meghatározott kategóriája, a jelen ügyben bizonyos típusú befektetéseket végző vállalkozások kategóriája számára kíván kedvező bánásmódot fenntartani – ahogyan azt egyébiránt a Bíróság is megállapította a WDFG-ítélet 62. és 119. pontjában – abból kiindulva, hogy ellenkező esetben e vállalkozásokat hátrányosan érintené az általános szabályozás alkalmazása. A jelen ügyben az ítélkezési gyakorlatban előírt rendszertani keretektől függetlenül úgy vélem, hogy a szóban forgó típusú intézkedések által bevezetett különbségtételeket az alapjukat képező ténybeli előfeltevések valódisága mellett azok arányossága, valamint a követett cél megvalósítására való alkalmasságuk alapján, tehát a szelektív jelleg elemzésének harmadik szakaszában kell megvizsgálni, amely szakasz annak ellenőrzésére irányul, hogy a *prima facie* szelektív jellegű, eltérő intézkedés által bevezetett eltérő bánásmódot igazolja-e az intézkedést tartalmazó adójogi rendszer természete vagy felépítése. Az ilyen ellenőrzés azonban rendszeresen kizárt abban az esetben, ha a szelektív jelleg elemzésének második szakaszában a referenciarendszer – a megkülönböztetéssel érintett helyzetek összehasonlíthatósága vizsgálatának alapját képező – céljaként elegendő az adósemlegesség általános céljára hivatkozni, amely magában foglalja a vizsgált intézkedés által megvalósított korrekció konkrét célját.

106. Az adósemlegesség az egyik olyan cél, amelyet minden adószabályozás követni kíván, és kétségtelen, hogy ezen elv az üzleti és cégérték spanyol társasági adó keretében történő adójogi kezelésére is kihatott. Ahogyan azonban azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 146. és 147. pontjában helyesen megállapította, az e 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

<sup>106</sup> Így értelmezhető a vitatott határozat több különböző bekezdése; lásd különösen a (89)–(91) preambulumbekendést.

vállalkozások üzleti kombinációjának létrehozásában”. Inkább a vitatott intézkedés az, amely ezt célul tűzi ki. A WDFG kifogásának elfogadása tehát – a szelektív jelleggel kapcsolatos legújabb ítélkezési gyakorlattal ellentétben – annak elismerését jelentené, hogy az összehasonlíthatóság szelektív jelleg elemzésének második szakaszában történő vizsgálatát a referenciarendszer célja helyett a vitatott intézkedés célja alapján kell elvégezni függetlenül attól, hogy e célt a vitatott határozatban kifejezetten nem határozták meg, és akkor is, ha az a WDFG előadásának megfelelően az adósemlegességnek felel meg.

*2) A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának második részével és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik részével kapcsolatos következtetések*

107. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a vitatott határozatot azáltal, hogy a vitatott határozat indokolását a saját indokaival helyettesítette, ez a tévedés azonban nem eredményezheti a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezését, mivel a WDFG e tévedéssel érintett kifogását egyébként is el kell utasítani.

108. Álláspontom szerint tehát a WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának második részét és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik részét teljes egészében el kell utasítani.

***3. A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik részéről és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának negyedik részéről: a bizonyítási teher megosztásával kapcsolatos jogi tévedés***

109. A fellebbezők arra hivatkoznak, hogy mivel a Törvényszék a szelektív jelleg elemzésének első két szakaszában nem vizsgálta, hogy mely vállalkozások vannak a referenciarendszer adósemlegesség által megtestesített célja alapján hasonló helyzetben, és annak vizsgálatát a harmadik szakaszra halasztotta, megfordította a bizonyítási terhet tekintettel arra, hogy a Bizottságot e kötelezettség kizárólag az említett szakaszokban terheli.

110. Álláspontom szerint e kifogást el kell utasítani, amennyiben feltételezhető, hogy a fellebbezők bizonyították, hogy a Törvényszék tévesen határozta meg a referenciarendszer célját, mivel ez utóbbit az adósemlegesség helyett az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése közötti koherenciában határozta meg. A jelen ügyben a jelen indítvány 92. és 93. pontjában arra a következtetésre jutottam, hogy azokat a kifogásokat, amelyek az említett tévedés Törvényszék terhére rovasára vonatkoznak, elfogadhatatlannak kell minősíteni, mivel a spanyol jog Törvényszék általi értelmezésének vitatására irányulnak, ami az állandó ítélkezési gyakorlat alapján ténybeli értékeléshez hasonlítható.<sup>107</sup>

111. A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapja harmadik részét és a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapja negyedik részét ennél fogva *de facto* megalapozatlannak kell tekinteni.

<sup>107</sup> Lásd a jelen indítvány 92. és 93. pontját.

#### **4. A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának negyedik részéről: arányosság**

112. A WDFG az egyetlen fellebbezési jogalapjának negyedik részével azt rója a Törvényszék terhére, hogy a vitatott intézkedés arányosságát anélkül vizsgálta, hogy előzetesen értékelte volna ezen intézkedés *prima facie* szelektív jellegét a referenciarendszer helyes célja alapján.

113. A szóban forgó kifogás az előzőhöz hasonlóan azon az előfeltevésen alapul, hogy megállapítást nyert, hogy a Törvényszék tévedett a vitatott intézkedéssel érintett vállalkozások és ezen intézkedésből kizárt vállalkozások összehasonlíthatóságának a referenciarendszer helyes célja alapján történő vizsgálata során. Álláspontom szerint tehát e kifogást a jelen indítvány 110. és 111. pontjában megjelölt okokból el kell utasítani.

#### **5. A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának ötödik részéről: okozati összefüggés**

114. A WDFG másodlagosan előadja, hogy a megtámadott ítéletnek a szelektív jelleg elemzésének harmadik szakaszával kapcsolatos indokolása jogilag téves abban a részében, amelyben a Törvényszék kérte a Spanyol Királyságot, hogy „a külföldi egyesülés végrehajtásának lehetetlensége és a külföldi részesedésszerzés közötti okozati összefüggést” bizonyítson. A WDFG egyrészt arra hivatkozik, hogy ezen indokolás olyan elemzési szempontot vezet be, amely nem szerepel a vitatott határozatban, sőt ellentétes annak *ratio decidendi*jével, másrészt pedig arra, hogy lehetetlen a Törvényszék által kért bizonyítékot rendelkezésre bocsátani.

115. A szóban forgó kifogás a megtámadott ítélet 180–189. pontja ellen irányul, amelyben a Törvényszék – abból a megállapításból kiindulva, hogy a vitatott intézkedés „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 [...] akadályok vannak, más választás nem lévén részesedéseket szereznek külföldi illetőségű társaságokban, vagy legalább megtartják azon részesedéseket, amelyekkel már rendelkeznek” (a megtámadott ítélet 180. pontja) – arra a következtetésre jutott, hogy a Spanyol Királyság, amely köteles volt igazolni a vitatott intézkedés által a referenciarendszertől való eltérést, nem bizonyította ezt az előfeltevést. A Törvényszék lényegében úgy ítélte meg, hogy mivel a részesedésszerzés az egyesüléstől önálló művelet és nem képezi ez utóbbinak alternatíváját, a vitatott intézkedés valójában azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek külföldi társaságokba kívánnak befektetni, de céljuk nem szükségképpen az egyesülés, vagyis olyan vállalkozásokról van szó, amelyek eltérnek azoktól a vállalkozásoktól, amelyeket a Spanyol Királyság állítása szerint az üzleti és cégérték amortizációja általános szabályainak hátrányos következményei érintenének.

116. E tekintetben mindenekelőtt rámutatok arra, hogy habár a Törvényszék a szóban forgó kifogással vitatott pontokban megállapította, hogy a Spanyol Királyság nem bizonyította, hogy a vitatott intézkedés semlegesíti az általános szabályozás állítólagosan hátrányos joghatásait, az elemzését az említett bizonyítás megtörténteire vonatkozó előfeltevésből kiindulva folytatta (lásd a megtámadott ítélet 190. és 198. pontját). A megtámadott ítélet 199. pontjának kifejezett tartalmával összhangban tehát nem csak az említett kifogással érintett indokoláson alapul a Törvényszék által tett megállapítás, amely szerint a Bizottság nem tévedett, amikor úgy vélte, hogy a Spanyol Királyság nem igazolta a vitatott intézkedés által bevezetett különbségtételt. Ebből az következik, hogy az említett megállapítást még a szóban forgó kifogás elfogadása esetén is eltérő (a megtámadott ítélet 190–199. pontjában kifejtett) indokok támasztanak alá. Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy valamely fellebbezés keretében hatálytalan a más jogi indokokra megfelelően alapozott rendelkező résszel rendelkező megtámadott ítélet

indokolásának mellékes része ellen irányuló eszköz, azért azt el kell utasítani.<sup>108</sup>

117. Egyébiránt rámutatok arra, hogy igaz ugyan, hogy a megtámadott ítélet 180–189. pontjában kifejtett érvelés nem azonos módon jelenik meg a vitatott határozatban, a WDFG állításával ellentétben nem ellentétes e határozat *ratio decidendi*jével. Épp ellenkezőleg, tökéletesen illeszkedik abba a logikába, amelynek alapján a Bizottság megállapította, hogy a vitatott intézkedés nem koherens és aránytalan az üzleti és cégérték amortizációja általános szabályozása külföldi társaságokban részesedést szerző és határokon átnyúló egyesülések végrehajtására lehetőséggel nem rendelkező vállalkozásokat érintő hátrányos joghatásainak semlegesítésére irányuló állítólagos célhoz képest.<sup>109</sup> Ami a Törvényszék által kért bizonyíték rendelkezésre bocsátásának állítólagos lehetetlenségét illeti, kizárólag azt jegyzem meg, hogy – amint az a megtámadott ítélet 188. és 189. pontjából kitűnik – a Törvényszék lényegében úgy ítélte meg, hogy nem nyertek bizonyítást a vitatott intézkedés semlegesítő joghatásai, mivel ezen intézkedés pontatlan és homályos, így nem lehetséges annak megállapítása, hogy az intézkedés által előírt kedvezmény az általános szabályozás által hátrányosan érintett vállalkozások kategóriáját részesíti előnyben. Márpedig, amennyiben az érintett tagállam valamely *a priori* szelektív jellegű intézkedés korrekciós jellegére hivatkozik, természetesen köteles rendelkezésre bocsátani az e jelleg megállapításához szükséges elemeket, amelyek hiányában az intézkedés nem tekinthető indokoltnak.

118. A fenti indokok alapján arra az álláspontra helyezkedem, hogy a WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának ötödik része hatástalan, másodlagosan pedig megalapozatlan.

## **6. A WDFG egyetlen fellebbezési jogalapjának hatodik részéről: az intézkedés oszthatósága**

119. A WDFG az egyetlen jogalapjának másodlagosan felhozott hatodik részével azt rója a Törvényszék terhére, hogy elutasította az általa a vitatott határozat hatályon kívül helyezésének alátámasztására felhozott jogalapot, amely azon alapult, hogy a Bizottság elemzésében nem tett különbséget a kisebbségi részesedésszerzések és a többségi részesedésszerzések között. A WDFG egyrésztől kiemeli, hogy az általa a vitatott intézkedésben meghatározott szabályozás alapján végzett valamennyi művelet a céltársaság ellenőrzésének megszerzését eredményezte, másrészt pedig azt, hogy a Spanyol Királyság a Bizottságtól a két helyzet önálló elemzését kérte. A WDFG álláspontja szerint az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az érintett tagállam erre irányuló kérése esetén a Bizottság köteles a vizsgált intézkedést külön elemezni. A vitatott intézkedés osztható jellege abból ered, ahogyan a Bizottság a vitatott intézkedés három különböző határozatot eredményező elemzését az eljárás keretében kezelte.<sup>110</sup>

120. E tekintetben mindenekelőtt rámutatok arra, hogy a szóban forgó kifogás a megtámadott ítélet indokolásának mellékes része ellen irányul. A WDFG azon érvét, amely szerint a Bizottság köteles különbséget tenni a külföldi illetőségű társaságokban történő, ellenőrzés megszerzésével járó részesedésszerzések és a többi részesedésszerzés között, ugyanis a Törvényszék elsődlegesen elutasítja a megtámadott ítélet 205. pontjában, amelyben megállapítja, hogy az „az

<sup>108</sup> Lásd például: 2011. december 21-i ACEA kontra Bizottság ítélet (C-319/09 P, nem tették közzé, EU:C:2011:857, 120. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

<sup>109</sup> Lásd különösen a vitatott határozat megtámadott ítélet 189. pontjában hivatkozott (91) preambulumbekendését. Lásd még e határozat (113) preambulumbekendését.

<sup>110</sup> A harmadik határozat a 2014. október 15-i határozat, vagyis a Spanyolország által végrehajtott SA.35550 (13/C) (korábbi 13/NN) számú állami támogatásról – Külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén az üzleti vagy cégértékre alkalmazott adózási amortizációra vonatkozó programról szóló, 2014. október 15-i (EU) 2015/314 határozat (HL 2015. L 56., 38. o.; a továbbiakban: 2014. október 15-i határozat).



[inkoherencia], amelyet a vitatott intézkedés az üzleti és cégérték adójogi kezelésében vezetett be [...] akkor is járna, ha csak a külföldi illetőségű társaságokban való többségi részesedésszerzésekre vonatkozna.” A Törvényszék a megtámadott ítélet 206–215. pontjában kizárólag „*ad abundantiam*” vizsgálja meg, hogy a Bizottság köteles-e különbséget tenni a vitatott intézkedés alkalmazásából részesülő különféle műveletek között.

121. Álláspontom szerint mindenesetre a Törvényszék által e vizsgálat végén levont következtetés vitatása céljából a WDFG által előadott érveket érdemben szintén el kell utasítani.

122. Először is a Törvényszék a megtámadott ítélet 208–211. pontjában helyesen tett különbséget a jelen ügy és a 2001. november 22-i *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie* kontra Bizottság ítéletet,<sup>111</sup> valamint a 2011. június 9-i *Comitato „Venezia vuole vivere”* és társai kontra Bizottság ítéletet<sup>112</sup> eredményező tényállások között. Hasonlóképpen nem bír relevanciával az ANGED-ítélet, amelyre a WDFG a fellebbezésében szintén hivatkozott. Az ezen ítéletet eredményező alapeljárás tárgyát képező szabályozás ugyanis különböző különbségtételi kritériumokat vezetett be, amelyekkel kapcsolatban a Bíróság egyenként megvizsgálta, hogy az adóalanyok különböző kategóriáinak hátrányos megkülönböztetését eredményezik-e. Másodszor, álláspontom szerint a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a megtámadott ítélet 211. pontjában megállapította, hogy a Bizottság nem köteles a vitatott intézkedés olyan hatásait külön elemezni, amelyek arra készítették volna a Bizottságot, hogy megváltoztassa az intézkedés tartalmát vagy alkalmazási feltételeit. Végül a megtámadott ítélet 221. pontja, amely a WDFG álláspontja szerint a vitatott intézkedés oszthatóságának tagadását tartalmazza, valójában azokra a feltételekre vonatkozik, amelyek ahhoz szükségesek, hogy valamely részleges hatályon kívül helyezés iránti kérelemnek helyt lehessen adni, és kizárja a szóban forgó feltételek jelen ügyben való fennállását, mivel „a [vitatott] 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.”

123. A fenti indokok alapján arra az álláspontra helyezkedem, hogy a WDFG egyetlen jogalapjának hatodik része hatástalan, másodlagosan pedig megalapozatlan.

## **7. A WDFG és a Spanyol Királyság fellebbezéseire vonatkozó következtetések**

124. A fenti megfontolások összessége alapján azt javasolom, hogy a Bíróság teljes egészében utasítsa el a WDFG és a Spanyol Királyság fellebbezését.

## **C. A Bizottság indokolásának megváltoztatása iránti kérelemről**

125. Arra az esetre, ha a WDFG egyetlen fellebbezési jogalapját megalapozottnak kell tekinteni, a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság változtassa meg az indokolást, és nyilvánítsa a Törvényszék elé terjesztett keresetet elfogadhatatlannak. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a WDFG-ítéletet követően a Törvényszék elé visszautalt eljárás keretében a Bizottság elfogadhatatlansági kifogást hozott fel, elsődlegesen a WDFG keresetességi jogának hiányára, másodlagosan pedig az eljáráshoz fűződő érdek hiányára hivatkozva. A Törvényszék a 2002. február 26-i Tanács kontra

<sup>111</sup> T-9/98, EU:T:2001:271.

<sup>112</sup> C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368.

Boehringer ítéletet<sup>113</sup> (a továbbiakban: *Boehringer ítélet*) alapul véve a megtámadott ítélet 30. pontjában ugyanakkor indokoltnak tartotta a keresetet érdemben megvizsgálni anélkül, hogy előzetesen állást foglalt volna e kifogás tárgyában.<sup>114</sup>

126. A WDFG válaszbeadványában szereplő állításával ellentétben a Bizottság kérelme szokványos, mivel azt nem a Bíróság eljárási szabályzata 176. cikkének (2) bekezdése által a csatlakozó fellebbezésekre előírt formában terjesztette elő. A Bíróság eljárási szabályzata 178. cikkének (1) bekezdése alapján ugyanis a csatlakozó fellebbezésnek a Törvényszék határozatának egészben vagy részben történő hatályon kívül helyezésére kell irányulnia. Mivel a jelen ügyben a Törvényszék érdemben elbírált a WDFG keresetét *anélkül*, hogy állást foglalt volna az elfogadhatóság kérdésében, a Bizottság az esetleges csatlakozó fellebbezés keretében nem fogalmazhatott volna meg az első fokon előterjesztett kereset *elfogadhatatlanságán alapuló*, a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezése iránti kérelmeket.<sup>115</sup> Álláspontom szerint tehát a Bizottság kérelmét tehát helyesen fogalmazta meg az indokolás megváltoztatása iránti kérelemként, és azt érdemben kell elbírálni. Egyébiránt megjegyzem, hogy még ha a Bíróság úgy ítélné is meg, hogy e kérelem nem szokványos, akkor is határoznia kellene a Bizottság által első fokon felhozott elfogadhatatlansági kifogásról, legalábbis abban az esetben, ha a Bíróság, miután helyt adott a fellebbezésnek és hatályon kívül helyezte a megtámadott ítéletet, úgy határoz, hogy átveszi a Törvényszék elé terjesztett ügyet, és azt érdemben elbírálja azzal, hogy helyt ad a keresetnek. Amennyiben viszont a Bíróság azonos körülmények között úgy határoz, hogy elutasítja a keresetet, a Törvényszék által gyakorolt, a *Boehringer ítélet*en alapuló lehetőség továbbra is nyitott. Végül emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján hozzá benyújtott fellebbezés esetén köteles szükség szerint hivatalból dönteni a megsemmisítés iránti kereset elfogadhatóságáról, következésképpen pedig az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésében foglalt azon feltétel megsértésére alapított imperatív jogalapról, amely szerint a felperes csak akkor kérheti az olyan határozat megsemmisítését, amelynek nem ő a címzettje, ha az őt közvetlenül és személyében érinti.<sup>116</sup>

127. Mivel azt javaslom a Bíróságnak, hogy utasítsa el a fellebbezéseket, az alábbiakban csak néhány rövid megállapítást teszek a Bizottság kérelmének érdemét illetően.

<sup>113</sup> C-23/00 P, EU:C:2002:118, 52. pont.

<sup>114</sup> A jogorvoslati eszközökre vonatkozó vizsgálat logikai vagy természetes sorrendjének megfordítása, amely magában foglalja az úgynevezett *Boehringer* ítélkezési gyakorlat alkalmazását abban az esetben, ahol az uniós bíróság érdemben utasítja el a keresetet, noha elfogadhatatlansági kifogást hoztak fel – különösen, ha az közrendi jellegű, és külön beadványban terjesztették elő, amelyben azt kérik, hogy a bíróság az ügy érdemét nem érintve határozzon –, vitákat váltott ki; lásd például: *Jääskinen* főtanácsnok Svájc kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-547/10 P, EU:C:2012:565, 46–54. pont); *Bot* főtanácsnok Philips Lighting Poland és Philips Lighting kontra Tanács ügyre vonatkozó indítványa (C-511/13 P, EU:C:2015:206, 50–67. pont); *Mengozi* főtanácsnok SNCF Mobilités kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-127/16 P, EU:C:2017:577, 163. pont) és *Ruiz-Jarabo Colomer* főtanácsnok Tanács kontra *Boehringer* ügyre vonatkozó indítványa (C-23/00 P, EU:C:2001:511, 30–36. pont). E kritikák ellenére a *Boehringer* ítélkezési gyakorlat továbbra is alkalmazást nyer mind a Törvényszék (lásd legutóbb: 2020. november 11-i AV és AW kontra Parlament ítélet, T-173/19, nem tették közzé, EU:T:2020:535, 42. pont), mind pedig a Bíróság részéről (egy fellebbezési eljárás keretében történt újabb alkalmazása tekintetében lásd: 2016. december 21-i *Club Hotel Loutraki* és társai kontra Bizottság ítélet, C-131/15 P, EU:C:2016:989, 68. pont).

<sup>115</sup> Egyébiránt rámutatok arra, hogy a jelen esetben nem azon helyzetek egyikéről van szó, amelyek az eljárási szabályzat 178. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartoznak, amely alapján a csatlakozó fellebbezésben foglalt kérelmek „a Törvényszék előtti kereset elfogadhatóságára vonatkozó, kifejezett vagy hallgatóságos határozat hatályon kívül helyezésére is irányulhatnak”.

<sup>116</sup> Lásd: 2007. november 29-i *Stadtwerke Schwäbisch Hall* és társai kontra Bizottság ítélet (C-176/06 P, nem tették közzé, EU:C:2007:730, 18. pont); 2018. szeptember 20-i *Spanyolország* kontra Bizottság ítélet (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 48. pont); 2019. július 29-i *Bayerische Motoren Werke* és *Freistaat Sachsen* kontra Bizottság (C-654/17 P, EU:C:2019:634, 44. pont). Azonban azon kötelezettség fennállása, hogy meg kell vizsgálni – szükség esetén hivatalból – a Törvényszék elé terjesztett kereset elfogadhatóságának feltételeit, nem tűnik úgy, hogy kizárná a Bíróság számára a *Boehringer* ítélkezési gyakorlat alkalmazásának lehetőségét (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i *Club Hotel Loutraki* és társai kontra Bizottság ítélet, C-131/15 P, EU:C:2016:989, 68. pont).

128. A Bizottság az elsődlegesen felhozott első elfogadhatatlansági kifogásával előadja, hogy a WDFG nem bizonyította, hogy az üzleti és cégérték amortizációja – amelyet a vitatott intézkedés alkalmazásával elvégzett – „közvetlen” részesedésszerzési műveletre vonatkozik, amely a vitatott intézkedés hatálya alá tartozó egyetlen kategória, ahogyan azt a Bizottság 2014. október 15-i határozata is tanúsítja.<sup>117</sup> Álláspontom szerint e jogalapot el kell utasítani. A 2010. május 14-én a Törvényszék elé terjesztett keresetből ugyanis kitűnik egyrészt az, hogy az Autogrill España (későbbi WDFG) a vitatott intézkedést alkalmazva végezte el a – World Duty Free Europa brit társaság összes részesedésének 2008 májusában történő megszerzéséből álló – szóban forgó műveletből eredő üzleti és cégérték amortizációját, másrészt pedig az, hogy az Autogrill España a vitatott határozat alapján kötelezték az ily módon levont összegek visszafizetésére. E körülményekből – amelyeket a Bizottság nem vitat – az következik, hogy az Autogrill España a spanyol hatóságok a jogellenesnek minősített támogatási rendszer tényleges kedvezményezettjének tekintették annak ellenére, hogy akkoriban a spanyol közigazgatási hatóságok és bíróságok a szóban forgó rendelkezést még úgy értelmezték, hogy az kizárólag a közvetlen részesedésszerzésekre<sup>118</sup> vonatkozik, és hogy az Autogrill España a kereset előterjesztésének időpontjától kezdve kereshetőségi joggal rendelkezett e határozat vonatkozásában, amelynek végrehajtása során őt visszafizetésre kötelezték. Álláspontom szerint a Bizottság által másodlagosan felhozott és a WDFG kereshetőségi jogának a 2014. október 15-i határozat elfogadását követő állítólagos megszűnésével kapcsolatos második elfogadhatatlansági kifogást szintén el kell utasítani. A WDFG ugyanis – még annak elismerése esetén is, hogy az Autogrill España által végzett művelet közvetett részesedésszerzésként a 2014. évi határozat hatálya alá tartozik – továbbra is kereshetőségi joggal rendelkezik a vitatott határozatot illetően legalábbis egészen addig, amíg a szóban forgó határozat végrehajtása során kibocsátott visszafizetésre kötelezést meg nem szüntetik.

## V. A költségekről

129. A Bíróság eljárási szabályzata 184. cikkének (2) bekezdése alapján, ha a fellebbezés megalapozatlan, a Bíróság határoz a költségekről. E szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése értelmében, amely ugyanezen szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése alapján megfelelően alkalmazandó a Bíróság előtti olyan eljárásban, amelynek tárgya a Törvényszék határozata elleni fellebbezés, a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy utasítsa el a WDFG és a Spanyol Királyság fellebbezéseit, amely utóbbiakat kell véleményem szerint a költségek viselésére kötelezni, a Bizottság erre vonatkozóan előterjesztett kérelmének megfelelően. A Bíróság eljárási szabályzata 184. cikkének (4) bekezdése értelmében, „[h]a nem az elsőfokú eljárásban beavatkozó fél terjesztette elő a fellebbezést, az elsőfokú eljárásban beavatkozó felet csak akkor lehet a fellebbezési eljárás költségeinek viselésére kötelezni, ha részt vett a Bíróság előtti eljárás írásbeli vagy szóbeli szakaszában”. Tehát azt javaslom a Bíróságnak, hogy állapítsa meg, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli a saját költségeit.

<sup>117</sup> A Bizottság e határozattal állást foglalt a vitatott intézkedés kötelező erejű közigazgatási értelmezését (*consulta vinculante*) illetően, amely intézkedést a spanyol hatóságok 2012. március 21-én fogadtak el, és amely visszamenőlegesen alkalmazandó. Spanyolország a vitatott határozat és a 2011. január 14-i határozat elfogadását követően az e határozatoknak való megfelelés céljából új albekezdést iktatott be a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésébe. Jóllehet a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatásnak minősítették, hivatalosan nem helyezték hatályon kívül, mivel azt továbbra is alkalmazhatják azok a kedvezményezettek, amelyek jogosan várták el, hogy a nyújtott támogatást nem kell visszafizetniük, és amelyekre nézve a fent említett határozatokban átmeneti időszakot határoztak meg (lásd a jelen indítvány 9. lábjegyzetét és a 2014. október 15-i határozat (30) preambulumbekendését). A közvetlen és közvetett részesedésszerzés fogalmát illetően visszautalok e határozat (25) és (26) preambulumbekendésére.

<sup>118</sup> Lásd a 2014. október 15-i határozat (33)–(36). preambulumbekendését.

## **VI. Véggövetkeztetés**

130. A fenti megfontolások összessége alapján azt javaslom, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezéseket, kötelezze a WDFG-t és a Spanyol Királyságot az eljárási költségek viselésére, és állapítsa meg, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli a saját költségeit.