A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2021. október 6.*

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

A C-50/19. P. sz. ügyben,

a **Sigma Alimentos Exterior SL** (székhelye: Madrid [Spanyolország], képviselik kezdetben: M. Linares-Gil és M. Muñoz Pérez abogados, később: M. Muñoz Pérez abogado)

fellebbezőnek,

támogatja:

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: R. Kanitz és J. Möller, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó fél a fellebbezési eljárásban,

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2019. január 25-én benyújtott fellebbezése tárgyában,

a másik fél az eljárásban:

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

alperes az elsőfokú eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, R. Silva de Lapuerta elnökhelyettes, A. Arabadjiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin és N. Wahl (előadó) tanácselnökök, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb és I. Jarukaitis bírák,

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

hivatalvezető: L. Carrasco Marco tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2020. szeptember 7-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2021. január 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Fellebbezésével a Sigma Alimentos Exterior SL az Európai Unió Törvényszéke 2018. november 15-i Sigma Alimentos Exterior kontra Bizottság ítéletének (T-239/11, nem tették közzé, a továbbiakban: megtámadott ítélet, EU:T:2018:781) hatályon kívül helyezését kéri, amelyben a Törvényszék elutasította a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – szóló, 2011. január 12-i 2011/282/EU bizottsági határozat (HL 2011. L 135., 1. o.; a továbbiakban: vitatott határozat) 1. cikke (1) bekezdésének és másodlagosan a 4. cikkének megsemmisítése iránti keresetét.

A jogvita előzményei

2 A jogvita előzményei, amelyeket a Törvényszék a megtámadott ítélet 1–12. pontjában ismertetett, a következőképpen foglalhatók össze.

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 az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról határozott a Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló törvény) szövegébe a 2001. december 27-i Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (az adójogi, közigazgatási és szociális intézkedések elfogadásáról szóló 24/2001. sz. törvény; a BOE 2001. december 31-i 313. száma, 50493. o.) által bevezetett 12. cikk 5. bekezdésében szereplő rendelkezés vonatkozásában, amely rendelkezést átvette a 2004. március 5-i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalásának elfogadásáról szóló 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelet; a BOE 2004. március 11-i 61. száma, 10951. o.; a továbbiakban: vitatott intézkedés).

4 A vitatott intézkedés előírja, hogy abban az esetben, ha valamely Spanyolországban adóköteles vállalkozás „külföldi társaságban” szerez részesedést, amennyiben e részesedés legalább 5%-os, és az adott részesedést legalább egy évig megszakítás nélkül birtokolják, az ebből eredő üzleti és cégérték amortizációként levonható a vállalkozás által fizetendő társasági adó adóalapjából. Ezen intézkedés pontosan megjelöli, hogy ahhoz, hogy valamely társaság „külföldi társaságnak” minősüljön, a Spanyolországban alkalmazandó adóval azonos adónak kell terhelnie, és bevételeinek főként külföldön kifejtett tevékenységből kell származnia.

5 A Bizottság az eljárást az Európai Unión belüli részesedésszerzéseket illetően a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – szóló, 2009. október 28-i 2011/5/EK határozattal (HL 2011. L 7., 48. o.) zárta le.

6 E határozatban a Bizottság a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a vitatott intézkedést – amelynek lényege olyan adókedvezmény, amely lehetővé teszi a spanyol társaságok számára, hogy levonják a külföldi társaságokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját –, amennyiben ezen intézkedést az Unión belül letelepedett társaságokban való részesedésszerzésekre alkalmazták.

7 A Bizottság az Unión kívüli részesedésszerzések vonatkozásában azonban tovább folytatta az eljárást, mivel a spanyol hatóságok kötelezettséget vállaltak arra, hogy további adatokkal szolgálnak az általuk hivatkozott, az Unión kívül a határokon átnyúló egyesülések előtt fennálló akadályokra vonatkozóan.

8 2011. január 12-én a Bizottság elfogadta a vitatott határozatot. E határozatban, amely 2011. március 3-án és november 26-án helyesbítés tárgyát képezte, a Bizottság többek között a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a vitatott intézkedést, amennyiben ezen intézkedés az Unión kívül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó (az 1. cikk (1) bekezdése), és elrendelte a nyújtott támogatások Spanyol Királyság általi visszatéríttetését (4. cikk).

A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

9 A Törvényszék Hivatalához 2011. május 3-án benyújtott keresetlevelével a fellebbező keresetet terjesztett elő a vitatott határozat 1. cikke (1) bekezdésének és másodlagosan a 4. cikkének megsemmisítése iránt.

10 2013. szeptember 9-i végzésében a Törvényszék úgy határozott, hogy a Bizottság által emelt elfogadhatatlansági kifogásról az eljárást befejező határozatban dönt.

11 Az eljárást 2014. március 13-tól november 7-ig felfüggesztették, amely utóbbi időpontban a Törvényszék a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet (T-399/11, EU:T:2014:938) alapjául szolgáló ügyben határozatot hozott, és megsemmisítette a vitatott határozatot. Az eljárást újból felfüggesztették 2015. március 9. és 2016. december 21. között, amely utóbbi időpontban a Bíróság a Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, a továbbiakban: WDFG-ítélet, EU:C:2016:981) alapjául szolgáló ügyekben határozott.

12 A WDFG-ítéletben a Bíróság hatályon kívül helyezte a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletet (T-219/10, EU:T:2014:939), valamint a 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletet (T-399/11, EU:T:2014:938), az ügyeket visszautalta a Törvényszék elé, a költségekről egyelőre részben nem határozott, és elrendelte, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság maga viseli saját költségeit.

13 A Törvényszék 2017. január 16-i levelében felkérte a feleket, hogy ismertessék a WDFG-ítélettel kapcsolatos észrevételeiket. A Bizottság az előírt határidőn belül benyújtotta észrevételeit. A fellebbező nem terjesztett elő észrevételeket.

14 A Törvényszék a megtámadott ítéletben a fellebbező által előterjesztett keresetet elutasította.

15 A Törvényszék, miután elutasította az utóbbi által hivatkozott egyetlen jogalap két részét, amelyek közül az első a vitatott intézkedés *prima facie* szelektivitásának hiányán (a megtámadott ítélet 64–76. pontja), a második pedig a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok

fennállásán (a megtámadott ítélet 77–170. pontja) alapult, úgy ítélte meg, hogy a keresetet teljes egészében el kell utasítani, anélkül hogy szükség lenne a keresetnek a Bizottság által vitatott elfogadhatóságáról határozni (a megtámadott ítélet 27. és 172. pontja).

16 Konkrétabban az egyetlen jogalap első részét illetően a Törvényszék emlékeztetett arra, hogy – amint az a WDFG-ítéletből következik – valamely adóintézkedés, amely olyan előnyt biztosít, amelynek nyújtása valamely gazdasági ügylet megvalósításától függ, akkor is szelektív lehet, ha a szóban forgó ügylet sajátosságaira tekintettel minden vállalkozás szabadon dönthet ezen ügylet megvalósítása mellett (a megtámadott ítélet 64–76. pontja).

17 Az egyetlen jogalap második részét illetően a Törvényszék a megtámadott ítélet 47. és 48. pontjában bemutatott, valamely nemzeti adóintézkedés szelektivitására vonatkozó elemzési módszer három szakasza alapján vizsgálta meg a vitatott intézkedést, vagyis először is azonosította az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „rendes” adószabályozást, ezt követően azt értékelte, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér-e az említett általános szabályozástól, mivel különbséget tesz az ezen általános szabályozás által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között, végül pedig azt vizsgálta, hogy e szabályozás jellege és felépítése indokolja-e az ilyen eltérést.

18 Az első szakaszt illetően a Törvényszék rámutatott arra, hogy a vitatott határozatban meghatározott referenciakeret, vagyis „az üzleti és cégérték általános adójogi kezelés[e]” (a megtámadott ítélet 79. pontja) képezi a jelen ügyben releváns referencia-rendszert, különösen mivel a külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozások az üzleti és cégérték adójogi kezelése által követett célra tekintettel összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak azon vállalkozásokkal, amelyek belföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést. E bíróság szerint e szabályozás célja bizonyos párhuzamosság biztosítása egy vállalkozás valamely társaságban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégértékének számviteli és adójogi kezelése között (a megtámadott ítélet 103–109. pontja). A Törvényszék így elutasította azt az elgondolást, hogy a vitatott intézkedés önálló referencia-rendszert képez (a megtámadott ítélet 112–126. pontja), így elutasította a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok fennállására alapított kifogást (a megtámadott ítélet 108., 124. és 127. pontja).

19 A második szakaszt illetően a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság helyesen vélte úgy a vitatott határozatban, hogy a vitatott intézkedés a rendes szabályozástól való eltérést vezetett be. Így elutasította azt a kifogást, amely szerint a Bizottság nem tett eleget az annak bizonyítására irányuló kötelezettségének, hogy az adósemlegességnek a vitatott intézkedés által követett céljára tekintettel a belföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzés és a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzés összehasonlítható (a megtámadott ítélet 128–134. pontja).

20 A harmadik szakaszt illetően a Törvényszék hangsúlyozta, hogy a jelen ügyben kifejezetten előadott érvek egyike sem teszi lehetővé az ezen intézkedés által bevezetett eltérés, és így a megállapított eltérő bánásmód igazolását (a megtámadott ítélet 135–170. pontja).

A felek kérelmei

21 Fellebbezésében a fellebbező azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– semmisítse meg a vitatott határozat 1. cikkének (1) bekezdését, mivel a vitatott intézkedés nem jelent jogellenes állami támogatást;

– másodlagosan semmisítse meg a vitatott határozat 1. cikkének (1) bekezdését, mivel ezen intézkedés nem tartalmaz állami támogatási elemeket, amennyiben azt irányításszerzéssel járó részesedésszerzésekre alkalmazzák;

– harmadlagosan semmisítse meg a vitatott határozat 4. cikkét annyiban, amennyiben az a vitatott határozatnak az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* való közzététele előtt megvalósított ügyletek vonatkozásában elrendeli a támogatások visszatérítettését, és

– kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.

22 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezést, és

– kötelezze a fellebbezőt a költségek viselésére.

23 A Németországi Szövetségi Köztársaság a fellebbező kérelmeit támogatja.

A fellebbezésről

24 Fellebbezésének alátámasztása érdekében a fellebbező két jogalapra hivatkozik. Az első jogalap a WDFG-ítélet téves értelmezésén alapul, mivel a Törvényszék téves összehasonlíthatósági kritériumokra támaszkodott, amelyek pedig az EUMSZ 107. cikk értelmében vett szelektív előny fennállásának téves értékeléséhez vezettek. Második jogalapjával a fellebbező arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a szelektivitás háromlépcsős elemzési módszerét, mivel úgy ítélte meg, hogy a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti esetleges jogi akadályok fennállása nem teszi lehetővé a vitatott intézkedés szelektivitásának kizárását.

25 A Németországi Szövetségi Köztársaság lényegében csatlakozik a fellebbező által képviselt álláspontho z, vitatva a vitatott intézkedés szelektivitásának a jelen ügyben alkalmazott elemzési keretét. A Németországi Szövetségi Köztársaság többek között arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy az a körülmény, hogy a vitatott intézkedés olyan általános intézkedésnek minősül, amely minden olyan vállalkozás számára elérhető, amely megfelel az intézkedés anyagi jogi feltételeinek, a szelektivitás értékelése keretében már nem releváns elem.

26 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Először is állami, vagy állami forrásból történő beavatkozásnak kell történnie. Másodszor e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a kedvezményezettje számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (WDFG-ítélet, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27. pont).

27 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon adókedvezményt biztosító nemzeti intézkedések, amelyek ugyan nem járnak együtt állami források átruházásával, de a kedvezményezetteket a többi adóalanynál kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozzák, a kedvezményezettek számára szelektív előnyt biztosíthatnak, és ennélfogva az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülnek (lásd ebben az értelemben: WDFG-ítélet, 56. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 21. pont).

28 Ami az előny szelektivitására vonatkozó feltételt illeti, amely szorosan kapcsolódik valamely intézkedésnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősítéséhez, és amely a jelen fellebbezés keretében előadott érvelés kizárólagos tárgya, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy e feltétel annak meghatározását követeli meg, hogy adott jogi szabályozás keretében a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek (2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Annak a kérdésnek a vizsgálata, hogy az ilyen intézkedés szelektív jellegűnek minősül-e, ily módon lényegében összekapcsolódik annak megállapításával, hogy ezen intézkedést a gazdasági szereplők valamely csoportjának egészére hátrányos megkülönböztetéstől mentesen kell-e alkalmazni (2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. pont).

30 Amennyiben a szóban forgó intézkedést támogatási programként, nem pedig egyedi támogatásként alakították ki, a Bizottság kötelezettsége annak bizonyítása, hogy ezen intézkedés, annak ellenére, hogy általános jellegű előnyt biztosít, ezt bizonyos vállalkozások vagy bizonyos tevékenységi ágazatok kizárólagos előnyére teszi (WDFG-ítélet, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Ahhoz, hogy valamely nemzeti adóintézkedést „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak először is azonosítania kell a referencia-rendszert, vagyis az érintett tagállamban alkalmazandó „rendes” adószabályozást, másodszor pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér e referencia-rendszertől, mivel különbséget tesz az utóbbi rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a szóban forgó jogi szabályozás által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az ezen intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 E megfontolások fényében kell megvizsgálni a fellebbező által felhozott két fellebbezési jogalapot.

A fellebbezés első jogalapjáról

A felek érvelése

34 Első jogalapjával a Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott fellebbező azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a WDFG-ítéletet, amikor a megtámadott ítélet 69. és 70. pontjában kijelentette, hogy valamely intézkedés szelektivitása megállapítható az ezen intézkedés révén biztosított előnyből kizárt vállalkozások önkéntes magatartása alapján, anélkül hogy figyelembe kellene venni e vállalkozások helyzetét vagy sajátos jellemzőit.

35 A fellebbező szerint a WDFG-ítélet 67., 77., illetve 79. pontjából kitűnik, hogy a szelektivitást a vállalkozások helyzete, nem pedig az általuk megvalósított ügyletekre alkalmazandó szabályozás alapján kell elemezni. Márpedig abból, hogy egyes vállalkozások más vállalkozásokkal ellentétben szabadon megvalósíthatnak bizonyos ügyleteket, az következik, hogy e vállalkozások különböző helyzetben vannak. A spanyol társaságokba befektető vállalkozások szabadon eldönthetik, hogy létrehoznak-e üzleti kombinációt, tehát hogy alkalmazzák-e az üzleti és cégértéknek a spanyol jogban ilyen esetben előírt amortizációját. E vállalkozások kizárólag akkor nem alkalmazhatják az üzleti és cégérték amortizációját, ha úgy döntenek, hogy nem hoznak létre ilyen ilyen üzleti kombinációt. Ezzel szemben a vitatott intézkedés hatálybalépését megelőzően az amortizáció külföldi társaságokban történő részesedésszerzések, különösen az Unión kívüli részesedésszerzések esetében történő kizárása abszolút jellegű volt, és nem a felvásárló vállalkozás magatartásáról, hanem annak helyzetétől függött. A belföldi illetőségű társaságokban részesedéseket szerző vállalkozások helyzete tehát kedvezőbb, mivel lehetőségük van annak eldöntésére, hogy adott ügyletet megvalósítanak-e.

36 A Bizottság álláspontja szerint az első fellebbezési jogalap elfogadhatatlan, mivel a fellebbezőnek a Törvényszék elé terjesztett keresete nem tartalmazott kifogást azokkal a szempontokkal kapcsolatban, amelyek arra szolgálnak, hogy a vitatott intézkedés kedvezményezettjeinek minősülő vállalkozások helyzetét összehasonlítsák az annak előnyeiből kizárt vállalkozások helyzetével. A Bizottság szerint, amennyiben a fellebbező a fellebbezés keretében új kifogásokat hozhatna fel, ez azt jelentené, hogy a Törvényszék által eldöntött jogvitán túlterjedő jogvitával fordulhatna a Bírósághoz. Mindenesetre az első fellebbezési jogalap megalapozatlan, mivel a vitatott intézkedés nemcsak azokra a vállalkozásokra alkalmazandó, amelyek egyesülés céljából szereznek részesedést külföldi társaságokban, hanem azokra is, amelyek kisebbségi részesedéseket szereznek.

A Bíróság álláspontja

– *Az elfogadhatóságról*

37 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság eljárási szabályzata 170. cikkének (1) bekezdése szerint a Törvényszék előtti jogvita tárgyát a fellebbezésben nem lehet megváltoztatni.

38 Így az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a fellebbezési eljárás keretében a Bíróság hatásköre a Törvényszék előtt megvitatott jogalapokra és érvekre vonatkozó jogi döntés értékelésére korlátozódik. Ezért nem engedhető meg, hogy valamely fél először a Bíróság előtt hozzon fel olyan jogalapot, amelyet nem terjesztett a Törvényszék elé, mivel ez azt jelentené, hogy a Törvényszék által eldöntött jogvitán túlterjedő jogvitával fordulhatna a fellebbezési eljárásban korlátozott

hatáskörrel rendelkező Bírósághoz (2019. július 29-i Bayerische Motoren Werke és Freistaat Sachsen kontra Bizottság ítélet, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Ugyanakkor a fellebbező előterjeszthet olyan fellebbezést, amelyben magából a megtámadott ítéletből eredő és ezen ítélet jogi megalapozottságának kifogásolását célzó jogalapokra és érvekre hivatkozik a Bíróság előtt (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; 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 47. pont).

40 A jelen ügyben a fellebbező az érvelésében lényegében pontosan és részletesen kifogásolja a megtámadott ítélet 69. és 70. pontjában szereplő azon indokokat, amelyekben a Törvényszék a szóban forgó intézkedés szelektív jellegének vizsgálata során bizonyos, a WDFG-ítéletből szerinte levonandó következtetésekre hivatkozott. Így az első fellebbezési jogalap, mivel az a Törvényszék előtt megvitatott jogalap tárgyában e bíróság által hozott jogi döntésből ez utóbbi által levont következtetéseket vonja kétségbe, nem tekinthető úgy, hogy megváltoztatná a Törvényszék előtti jogvita tárgyát.

41 E megfontolásokra tekintettel az első fellebbezési jogalap elfogadható.

– *A vizsgált jogalap érdeméről*

42 Első fellebbezési jogalapjában a fellebbező a WDFG-ítéletnek a Törvényszék általi, a megtámadott ítélet 69. és 70. pontjában foglalt értelmezését kifogásolja azon összehasonlíthatósági kritériumokat illetően, amelyeket a vitatott intézkedéshez hasonló intézkedések szelektivitásának vizsgálata során alkalmazni kell.

43 E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy a Törvényszék a Bíróság által a WDFG-ítéletben kialakított elveket alkalmazva elutasította a fellebbező keresete egyetlen jogalapjának első részét, amelyben a fellebbező arra hivatkozott, hogy a vitatott intézkedés nem szelektív jellegű, mivel a társasági adó hatálya alá tartozó minden vállalkozásra alkalmazandó, és az abban előírt előnyt nem a vállalkozások egy adott típusa számára tartotta fenn.

44 Így a Törvényszék a megtámadott ítélet 69. pontjában megállapította, hogy a Bíróság által a WDFG-ítéletben elfogadott megoldásból az következik, hogy „a szelektivitás megállapítása nem feltétlenül abból ered, hogy bizonyos vállalkozások számára lehetetlen a szóban forgó intézkedés által előírt előny megszerzése azon jogi, gazdasági vagy gyakorlati gátak miatt, amelyek megakadályozzák őket azon ügylet megvalósításában, amely ezen előny megszerzésének feltétele, hanem az pusztán annak megállapításából fakadhat, hogy van olyan ügylet, amely ugyan összehasonlítható azzal, amely előfeltétele a szóban forgó előny megszerzésének, arra mégsem jogosít”. A Törvényszék ugyanezen 69. pontban ebből arra következtetett, hogy „valamely adóintézkedés szelektív lehet még akkor is, ha minden vállalkozás szabadon dönthet azon ügylet megvalósítása mellett, amely az ezen intézkedés által előírt előny megszerzésének előfeltétele”. A Törvényszék a megtámadott ítélet 70. pontjában az így elfogadott megoldást illetően hangsúlyozta, hogy „[í]gy a hangsúly a szelektivitás azon fogalmára esik, amely az egyes ügyletek elvégzése mellett döntő vállalkozások és az ilyen ügyletek mellőzése mellett döntő vállalkozások közötti különbségtételen, nem pedig a vállalkozásoknak a sajátos jellemzőiken alapuló megkülönböztetésén alapul”.

45 A fellebbező állításával ellentétben a megtámadott ítélet 69. és 70. pontja nem ered sem a WDFG-ügyben hozott ítélet téves értelmezéséből, sem pedig a vitatott intézkedés szelektivitására vonatkozó, az említett ítélettel összeegyeztethetetlen értékelési szempontok alkalmazásából.

46 E pontokban a Törvényszék kifejtette, hogy a Bíróság mennyiben fogadott el a „szelektivitás” fogalmával kapcsolatban a Törvényszék által a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletben (T-219/10, EU:T:2014:939), valamint a 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (T-399/11, EU:T:2014:938) követett megközelítéstől eltérő megközelítést, hangsúlyozva, hogy a Bíróság e fogalom olyan megközelítésére helyezte a hangsúlyt, amely az egyes ügyletek elvégzése mellett döntő vállalkozások és az ilyen ügyletek mellőzése mellett döntő vállalkozások közötti különbségtételen, nem pedig a vállalkozásoknak a sajátos jellemzőiken alapuló megkülönböztetésén alapul. A Törvényszék e megállapítást a megtámadott ítélet 68. pontjában arra a körülményre alapította, hogy a Bíróság a WDFG-ítélet 87. pontjában úgy ítélte meg, hogy az a tény, hogy a belföldi illetőségű vállalkozások, amikor spanyolországi adózási illetőségű társaságokban szereznek részesedést, nem jogosultak a vitatott intézkedés által előírt kedvezményre, lehetővé teszi ezen intézkedés szelektív jellegének megállapítását.

47 Márpedig a Törvényszék a WDFG-ítélet e megállapításait figyelembe véve utasította el a fellebbező arra alapított érvelését, hogy a vitatott intézkedés olyan általános hatályú nemzeti adóintézkedés, amely valamennyi spanyolországi, társasági adó fizetésére köteles vállalkozás számára elérhető, vagyis *prima facie* nem szelektív intézkedés.

48 A Törvényszék ugyanis különösen a megtámadott ítélet 68. pontjában említett szempontok alkalmazásával állapította meg ezen ítélet 75. pontjában, hogy a vitatott intézkedés, „amely olyan előnyt biztosít, amelynek nyújtása valamely gazdasági ügylet megvalósításától függ, akkor is lehet szelektív, ha […] minden vállalkozás szabadon dönthet ezen ügylet megvalósítása mellett”, ezért elutasította a fellebbező által a keresetének egyetlen jogalapja keretében felhozott első kifogást.

49 A fellebbező állításával ellentétben a megtámadott ítélet 69. és 70. pontjából nem következik az, hogy a Törvényszék kijelentette, hogy valamely adóintézkedés szelektív jellege megállapítható a szóban forgó intézkedéssel biztosított előnyből kizárt vállalkozások helyzetének figyelmen kívül hagyásával, kizárólag e vállalkozások magatartása alapján. E pontokban ugyanis a Törvényszék lényegében azt hangsúlyozta, hogy valamely nemzeti intézkedés akkor is szelektív lehet, ha az intézkedés által biztosított előny igénybevétele nem a vállalkozás sajátos jellemzőitől, hanem attól függ, e vállalkozás úgy határoz-e, hogy megvalósít egy adott ügyletet. Márpedig valamely intézkedés akkor is szelektívnek tekinthető, ha előzetesen nem határoz meg konkrét kedvezményezetti kategóriát, és ha az érintett tagállam területén letelepedett valamennyi vállalkozás – méretétől, jogi formájától, tevékenységi ágazatától vagy más egyedi jellemzőitől függetlenül – potenciálisan részesülhet az ezen intézkedés által biztosított előnyben, feltéve hogy egy adott típusú befektetést végez (lásd ebben az értelemben: WDFG-ítélet, 78. pont).

50 Ebből következik, hogy az első jogalapot mint megalapozatlant el kell utasítani.

A fellebbezés második jogalapjáról

51 Második fellebbezési jogalapjában a fellebbező azt kifogásolja, hogy a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti esetleges akadályok fennállása nem cáfolja azt a következtetést, amely szerint a vitatott intézkedés szelektív jellegű. E jogalap négy részből áll.

A második jogalap első részéről

– *A felek érvelése*

52 Második jogalapjának első részében a fellebbező azt állítja, hogy a Törvényszék a referenciaként szolgáló nemzeti általános adórendszer azonosítása során olyan „súlyos” hibát követett el, amely miatt a megtámadott ítéletet hatályon kívül kell helyezni. Közelebbről a fellebbező arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a vitatott intézkedés célja nem az, hogy biztosítsa az adósemlegességet, és így elkerülje a kettős adóztatást eredményező helyzeteket. E tekintetben a Törvényszék tévesen jutott arra a következtetésre, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelése nem arra irányul, hogy ellensúlyozza a vállalkozások határokon átnyúló üzleti kombinációi előtti akadályok fennállását, vagy hogy biztosítsa a részesedésszerzések különböző típusai esetén való egyenlő bánásmódot. Egyértelmű ugyanis nevezetesen az, hogy azok a társaságok, amelyek úgy döntenek, hogy külföldi részesedéseket szereznek, olyan eltérő jogi és ténybeli helyzetben vannak, amely eltérő adójogi bánásmódot indokol.

53 Először is a fellebbező úgy véli, hogy a Törvényszék tévesen jutott arra a következtetésre, hogy az üzleti és cégérték adójogi levonhatósága azt a célt szolgálja, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelését annak számviteli kezeléséhez közelítse, függetlenül attól, hogy a szóban forgó vállalkozás belföldi vagy külföldi illetőségű társaságban szerez részesedést. Ily módon a Törvényszék amellett, hogy szem elől tévesztette az üzleti és cégérték vitatott jogi szabályozásban előírt adójogi kezelésének tényleges célját, vagyis a vállalkozások határokon átnyúló üzleti kombinációi előtt álló akadályok megszüntetése révén az adósemlegesség elősegítését, a saját indokolásával helyettesítette a vitatott határozat indokolását, mivel e határozat egyetlen része sem tartalmaz ilyen értelmű következtetést.

54 Másodszor a fellebbező arra hivatkozik, hogy bár a részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése a spanyol jogban kapcsolódik egymáshoz, egymástól mégis elkülönülnek, valamint eltérő szabályokat és szempontokat követnek.

55 Harmadszor megjegyzi, hogy a megtámadott ítélet 103. és 104. pontjában maga a Törvényszék is elismerte, hogy számviteli szempontból üzleti és cégérték egyesülés hiányában, vagyis anélkül is keletkezhet, hogy annak könyvelése adójogi hatást váltana ki.

56 Negyedszer a fellebbező emlékeztet arra, hogy a spanyol jog 2008 és 2015 között nem tette lehetővé az üzleti és cégérték számviteli amortizációját, az egyesülésből eredő üzleti és cégérték azonban adózási szempontból levonható volt. A fellebbező szerint a Törvényszék a vitatott intézkedés által követett cél téves értékelése következtében fogadta el a Bizottság arra vonatkozó döntését, hogy a referencia-rendszert az üzleti és cégérték adójogi kezelésével azonosítja, ezáltal pedig kizárja annak lehetőségét, hogy a vitatott intézkedés képezze a referencia-rendszert.

57 Ötödször és végül a fellebbező arra hivatkozik, hogy a spanyol társaságokban részesedést szerző vállalkozások – amellett, hogy az üzleti és cégérték adójogi levonása mellett szabadon hozhatnak létre üzleti kombinációt – az adóintegrációs rendszerhez való hozzáféréshez hasonló olyan további előnyökben is részesülnek, amelyek a külföldi illetőségű társaságokban részesedéseket szerző vállalkozások számára nem állnak rendelkezésre. A fellebbező – utalva az általa az Egyesült Államokban és Peruban megvalósított részesedésszerzésekre – kiemeli, hogy még annak elfogadása esetén is, hogy a vállalkozások határokon átnyúló üzleti kombinációinak nincsenek jogi akadályai, önmagában pusztán az is akadálynak minősül, hogy a spanyol társaságok és a külföldi társaságok jogi vagy társasági formája eltérő. A belföldi illetőségű társaságokban részesedéseket

szerző vállalkozások jogi és ténybeli helyzete tehát eltér a külföldi társaságokban részesedéseket szerző vállalkozásokétól, különösen akkor, ha – a fellebbező esetéhez hasonlóan – harmadik országbeli társaságokról vagy irányítást megalapozó részesedésekről van szó.

58 A Bizottság egyrészről arra hivatkozik, hogy a második fellebbezési jogalap első része az első fellebbezési jogalap keretében kifejtett okokból elfogadhatatlan, másrészről pedig arra, hogy az megalapozatlan. Előadja, hogy a fellebbező állításával ellentétben a vitatott intézkedés nem biztosítja az adósemlegességet, és nem is arányos, mivel olyan, határokon átnyúló kisebbségirészesedés-szerzésekre is vonatkozik, amelyek semmiképpen sem teszik lehetővé vállalkozások határokon átnyúló üzleti kombinációjának megvalósítását. A Törvényszék tehát helyesen jutott arra a megállapításra, hogy nem releváns az, hogy a perui vagy az egyesült államokbeli vállalkozások határokon átnyúló üzleti kombinációja állítólag akadályokba ütközik.

– *A Bíróság álláspontja*

59 Először is emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a jelen ítélet 39. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból következik – fellebbezés keretében a fellebbező jogosult olyan jogalapokra és érvekre hivatkozni, amelyek magából a megtámadott ítéletből következnek, és amelyek az ítélet jogi megalapozottságának kifogásolására irányulnak. A fellebbező tehát jogosult a Törvényszéknek a jelen ítélet 52. pontjában összefoglalt megállapításait kétségbe vonni, függetlenül attól a körülménytől, hogy első fokon nem adott elő olyan érvelést, amely kifejezetten a vitatott határozat e tekintetben való megkérdőjelezésére irányult volna.

60 Egyébiránt, amennyiben a fellebbező a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 108. pontjában szereplő azon következtetésének megalapozottságát kívánja kifogásolni, amely szerint „az üzleti és cégérték adójogi kezelésének célja, hogy bizonyos koherenciát teremtsen az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése között”, úgy kell tekinteni, hogy a fellebbező a Törvényszék azon ténybeli megállapításait kérdőjelezi meg, amelyek a spanyol jog értelmében az üzleti és cégértékre alkalmazandó adózási és számviteli elveknek a Törvényszék általi értelmezéséből erednek.

61 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tények és bizonyítékok értékelése – az elferdítésük esetét kivéve – nem minősül olyan 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 hatáskörrel rendelkezik a tények jogi minősítésének és az abból levont jogi következtetéseknek a felülvizsgálatára (2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet, C-128/16 P, EU:C:2018:591, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 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. 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 (2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 263. cikkben említett jogszerűségi vizsgálat keretében a Bíróság és a Törvényszék hatáskörrel rendelkezik az olyan keresetek tekintetében, amelyeket hatáskör hiánya, lényeges eljárási szabályok megsértése, a Szerződés vagy az

alkalmazására vonatkozó bármely jogi rendelkezés megsértése vagy hatáskörrel való visszaélés miatt indítottak. Az EUMSZ 264. cikk kimondja, hogy ha a kereset megalapozott, akkor a megtámadott jogi aktust semmisnek kell nyilvánítani. A Bíróság és a Törvényszék tehát semmi esetre sem helyettesítheti a megtámadott jogi aktus kibocsátójának indokolását a saját indokolásával (2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 141. pont; 2013. február 28-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-246/11 P, nem tették közzé, EU:C:2013:118, 85. pont). Ennélfogva a Bíróság fellebbezés keretében hatáskörrel rendelkezik annak vizsgálatára, hogy a Törvényszék megváltoztatta-e az indokolást, és ezáltal tévesen alkalmazta-e a jogot.

64 Ebből következik, hogy elfogadható a második jogalap első részének alátámasztására előadott érvelés, amely keretében a fellebbező lényegében azt kifogásolja, hogy a Törvényszék a vitatott határozatban szereplő indokolást a saját indokolásával helyettesítette azon „célt” illetően, amelyre tekintettel el kell végezni a vitatott intézkedés alkalmazásából eredően előnyben részesülő és az abból kizárt vállalkozások helyzete összehasonlíthatóságának vizsgálatát.

65 E tekintetben a fellebbező azzal érvel, hogy a megtámadott ítélet 108. pontjában említett cél, hogy „bizonyos koherenciát teremtsen az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése között”, egyáltalán nem tükröződik a vitatott határozatban.

66 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Bizottság a vitatott határozatban sehol sem említi az általa meghatározott referencia-rendszer céljaként az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése közötti bizonyos koherencia megőrzését.

67 A Törvényszék kétségkívül megerősítette az e határozatban szereplő bizonyos megállapításokat, amikor rámutatott arra, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelése azon szempont köré szerveződik, hogy létezik-e, vagy sem, a vállalkozások üzleti kombinációja (a megtámadott ítélet 103. és 105. pontja), és e határozat (28) és (123) preambulumbekezdésére hivatkozva kifejtette, hogy e körülménynek az az oka, 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 104. pontja). Ugyanígy az az állítás, amely szerint az üzleti és cégérték adójogi kezelése „összefüggésben van [a] számviteli logikával” (a megtámadott ítélet 103. pontja), a Bizottság által a vitatott határozatban – különösen annak (121)–(124) preambulumbekezdésében – megfogalmazott bizonyos megfontolások sorába illeszkedik.

68 A Törvényszék mindazonáltal e határozathoz képest önállóan, a spanyol jog értelmében alkalmazandó adózási és számviteli szabályok általa elvégzett értelmezése alapján jutott arra a következtetésre, hogy az üzleti és cégérték amortizációjára vonatkozó – a 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelettel jóváhagyott, a társasági adóról szóló törvényben szereplő – szabályok célja az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése közötti koherencia megteremtése, és hogy e célra tekintettel a spanyol társaságokba befektető vállalkozások helyzete hasonló a külföldi illetőségű társaságokba befektető vállalkozások helyzetéhez.

69 Következésképpen a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a vitatott határozat indokolását a saját indokolásával helyettesítette.

70 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a Törvényszék téves jogalkalmazása ellenére mindenképpen el kellett-e utasítani a fellebbező által a Törvényszékhez benyújtott keresetének alátámasztására felhozott egyetlen jogalap második kifogását, amennyiben az a Bizottság terhére rótta, 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.

71 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis, ha a Törvényszék ítéletének indokolása sérti az uniós jogot, de rendelkező része más jogi indokok alapján megalapozottnak bizonyul, az ilyen jogsértés nem eredményezheti ezen ítélet hatályon kívül helyezését (2003. szeptember 30-i Biret International kontra Tanács ítélet, C-93/02 P, EU:C:2003:517, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. október 14-i Buono és társai kontra Bizottság ítélet, C-12/13 P és C-13/13 P, EU:C:2014:2284, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 31. pontjában említett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, amelyre a Törvényszék a megtámadott ítélet 130. pontjában helyesen hivatkozott, a szelektivitás elemzésének második szakaszában elvégzendő összehasonlíthatósági vizsgálatot nem a vitatott intézkedés céljára, hanem a referencia-rendszer céljára tekintettel kell elvégezni.

73 Amint a Bíróság már kimondta, a vitatott intézkedéshez hasonló olyan intézkedés, amelynek célja az export előnyben részesítése, szelektívnek tekinthető, amennyiben határokon átnyúló ügyleteket, különösen beruházási ügyleteket végrehajtó vállalkozások számára kedvező azon más vállalkozások kárára, amelyek, miközben az érintett adórendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, belföldön végeznek ugyanilyen jellegű ügyleteket (WDFG-ítélet, 119. pont).

74 Márpedig a jelen ügyben a Törvényszék a megtámadott ítélet 109. pontjában helyesen állapította meg, hogy azok a vállalkozások, amelyek külföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést, az üzleti és cégérték adójogi kezelése által követett cél szempontjából összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak azon vállalkozásokkal, amelyek belföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést. Mivel ugyanis a határokon átnyúló kisebbségi részesedést szerző vállalkozások a vitatott intézkedés kedvezményezettjei lehetnek, miközben azokat nem érintik a fellebbező által hivatkozott, a vállalkozások üzleti kombinációi előtti állítólagos akadályok, nem állítható, hogy ezen akadályok miatt a szóban forgó intézkedés kedvezményezettjei eltérő jogi és ténybeli helyzetben vannak, mint azok a vállalkozások, amelyek a rendes adószabályozás hatálya alá tartoznak.

75 E megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy azon téves jogalkalmazás ellenére, amelyet a Törvényszék azáltal követett el, hogy a referencia-rendszer célja meghatározásának vizsgálata keretében a vitatott határozatban szereplő indokolást a saját indokolásával helyettesítette, a fellebbező második fellebbezési jogalapjának első részét mint megalapozatlant el kell utasítani.

A második jogalap második részéről

– *A felek érvelése*

76 A fellebbező azzal érvel, hogy a Törvényszék többek között Warner főtanácsnok Olaszország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványára (173/73, a továbbiakban: Warner főtanácsnok indítványa, EU:C:1974:52, 728. o.) hivatkozva tévesen utasította el annak lehetőségét, hogy a vitatott intézkedést önálló referencia-rendszernek tekintsék. Ellentétben ugyanis azzal, amit a Törvényszék a megtámadott ítélet 124. pontjában megállapított, ezen intézkedés nem valamely meghatározott ipari ágazat konkrét problémájának megoldását célozza, hanem a társasági adó hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra vonatkozik.

77 A Törvényszék tévedett akkor is, amikor a vitatott intézkedést nem tekintette olyan általános jellegű intézkedésnek, amelynek célja, hogy a gazdasági szereplők számára a határokon átnyúló ügyletek adóügyi megítélését a belföldi ügyletek esetében a társasági adóról szóló törvény 89. cikkének (3) bekezdése és 11. cikkének (4) bekezdése által előírt adóügyi megítéléssel hasonlóvá tevő gyakorlati megoldást nyújtson annak érdekében, hogy a vállalkozások a befektetési döntéseiket adózási szempontok helyett gazdasági szempontok alapján hozzák meg. Ezen intézkedés ugyanis nyilvánvalóan olyan általános gazdaságpolitikai intézkedés, amelynek célja az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása. Másodlagosan a fellebbező arra hivatkozik, hogy az adósemlegesség elvére tekintettel az adózási rendszer logikája indokolja ezen intézkedést.

78 A Bizottság a második jogalap második részének elutasítását kéri. Először is e rész elfogadhatatlanságára hivatkozik azzal az indokkal, hogy az olyan kifogást vet fel, amelyre a fellebbező a Törvényszékhez benyújtott keresetében nem hivatkozott. Másodszor a Bizottság úgy véli, hogy az említett rész mindenképpen megalapozatlan. A fellebbező állításával ellentétben a vitatott intézkedés nem biztosítja az adósemlegességet, mivel az üzleti és cégérték amortizációját illetően a külföldi illetőségű vállalkozásokban történő részesedésszerzések esetén kedvezőbb feltételeket biztosít, mint a belföldi illetőségű vállalkozásokban történő részesedésszerzések esetén. Az előbbiek esetében ugyanis az üzleti és cégérték amortizációjának kizárólag az a feltétele, hogy a felvásárolt vállalkozás tőkéjében legalább 5%-os részesedésszerzés történjen, míg az utóbbiak esetében üzleti kombinációnak is meg kell valósulnia a vállalkozások között.

– *A Bíróság álláspontja*

79 Mindjárt az elején el kell utasítani a Bizottság által a második jogalap második részével szemben felhozott elfogadhatatlansági kifogást. Amint ugyanis a jelen ítélet 39. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból következik, valamely fél jogosult olyan jogalapokra és érvekre hivatkozni, amelyek magából a megtámadott ítéletből következnek, és amelyek az ítélet jogi megalapozottságának kifogásolására irányulnak. A fellebbező tehát jogosult a Törvényszék megállapításait kétségbe vonni, függetlenül attól a körülménytől, hogy első fokon nem adott elő olyan érvelést, amely kifejezetten a vitatott határozat e tekintetben való megkérdőjelezésére irányult volna.

80 A fellebbező által felhozott érvelés megalapozottságát illetően meg kell állapítani, hogy a Törvényszék kizárta, hogy a vitatott intézkedés önmagában önálló referencia-rendszernek minősülhet. Közelebbről, miután a megtámadott ítélet 113–119. pontjában emlékeztetett azokra a feltételekre, amelyek ahhoz szükségesek, hogy valamely adóintézkedés képezhesse a saját

referenciakeretét, az említett ítélet 120. pontjában megállapította, hogy ezen intézkedés csak egy szélesebb hatályú adó, nevezetesen a társasági adó egy különleges végrehajtási szabálya, tehát nem egy egyértelműen körülhatárolt adószabályozást vezet be.

81 E tekintetben a Törvényszék a megtámadott ítélet 121. pontjában helyesen mutatott rá arra, hogy az említett intézkedés – amint azt a Bizottság a vitatott határozat (124) preambulumbekezdésében megállapította – nem vezetett be teljes körben új általános szabályt az üzleti és cégérték amortizációja vonatkozásában, hanem „kivételt képez az általános szabály alól”, amely szerint csak a vállalkozások üzleti kombinációi eredményezhetik az üzleti és cégérték amortizációját, amely kivétel célja – a Spanyol Királyság szerint – az lenne, hogy kiküszöbölje azon kedvezőtlen hatásokat, amelyeket az általános szabály alkalmazása idéz elő a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések tekintetében.

82 Következésképpen a megtámadott ítéletből kitűnik, hogy azon következtetésének alátámasztására, amely szerint a referencia-rendszer nem korlátozódhat kizárólag a vitatott intézkedésre, a Törvényszék nem kizárólag arra a körülményre támaszkodott, hogy ezen intézkedés – a Warner főtanácsnok indítványának alapjául szolgáló ügyben szóban forgó intézkedéshez hasonlóan – célzott célkitűzés elérésére, és így egy konkrét probléma megoldására irányult. Ebből következik, hogy a fellebbező által előadott érvek – amelyek egyrészt a jelen tényállásnak a Warner főtanácsnok indítványának alapjául szolgáló ügyben szóban forgó tényállással való hasonlóságának vitatására, másrészt annak bizonyítására irányulnak, hogy a vitatott intézkedés célja az adósemlegesség elvének védelme, nem pedig valamely konkrét probléma megoldása volt – nem cáfolhatják a Törvényszék által kifejtett érvelést, és következésképpen hatástalanok.

83 Mindenesetre emlékeztetni kell arra, hogy önmagában az a körülmény, hogy a vitatott intézkedés általános jellegű, mivel *a priori* valamennyi, a társasági adó hatálya alá tartozó vállalkozásra alkalmazható, nem zárja ki, hogy ezen intézkedés szelektív jellegű lehessen. A Bíróság ugyanis már kimondta, hogy az olyan nemzeti intézkedés esetében, amely a vitatott intézkedéshez hasonlóan általános jellegű adókedvezményt biztosít, a szelektivitásra vonatkozó feltétel teljesül akkor, ha a Bizottság sikeresen bizonyítja, hogy ezen intézkedés eltér az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „rendes” adórendszertől, és ily módon, konkrét hatásai révén a gazdasági szereplők közötti eltérő bánásmódot vezet be, jóllehet az adókedvezményben részesülő és az annak előnyéből kizárt gazdasági szereplők az említett adórendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak (WDFG-ítélet, 67. pont).

84 E megfontolások összességére tekintettel a fellebbezés második jogalapjának második részét mint hatástalant, és mindenesetre mint megalapozatlant el kell utasítani.

A második jogalap harmadik részéről

– *A felek érvelése*

85 A fellebbező arra hivatkozik, hogy még ha feltételezzük is, hogy a referencia-rendszert helyesen határozták meg, a Törvényszék mérlegelési hibát követett el, amikor a megtámadott ítélet 134. pontjában megállapította, hogy a vitatott intézkedés kivételt vezet be a referenciakeretként szolgáló általános nemzeti szabályozás alól. Semmi nem enged ugyanis ilyen következtetést levonni, mivel azok a vállalkozások, amelyek külföldi részesedést szereznek, és azok, amelyek belföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést, a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok fennállása miatt nincsenek összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben.

86 A Bizottság a második jogalap harmadik részének elutasítását kéri. Először is e rész elfogadhatatlanságára hivatkozik azzal az indokkal, hogy az olyan kifogást vet fel, amelyre a fellebbező a Törvényszékhez benyújtott keresetében nem hivatkozott. Másodszor a Bizottság úgy véli, hogy az említett rész mindenképpen megalapozatlan.

– *A Bíróság álláspontja*

87 Mindjárt az elején el kell utasítani a Bizottság által a második jogalap harmadik részével szemben felhozott elfogadhatatlansági kifogást. Amint ugyanis a jelen ítélet 39. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból következik, valamely fél jogosult olyan jogalapokra és érvekre hivatkozni, amelyek magából a megtámadott ítéletből következnek, és amelyek az ítélet jogi megalapozottságának kifogásolására irányulnak. A fellebbező tehát jogosult a Törvényszék megállapításait kétségbe vonni, függetlenül attól a körülménytől, hogy első fokon nem adott elő olyan érvelést, amely kifejezetten a vitatott határozat e tekintetben való megkérdőjelezésére irányult volna.

88 A fellebbező érvelésének megalapozottságát illetően rá kell mutatni arra, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 128–133. pontjában kifejtett megfontolások alapján elutasította a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok esetleges fennállásának relevanciáját a Spanyolországban letelepedett társaságokban részesedést szerző vállalkozások és a külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozások összehasonlíthatóságának vizsgálata szempontjából.

89 E tekintetben a Törvényszék a megtámadott ítélet 128–130. pontjában helyesen hangsúlyozta, hogy a szelektivitás elemzésének második szakaszában elvégzendő összehasonlítás során nem az érintett intézkedés által, hanem az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy rendes adórendszer által követett célt kell figyelembe venni. A Törvényszék nem követett el hibát akkor sem, amikor a megtámadott ítélet 130–133. pontjában megállapította, hogy a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok esetleges fennállása – mivel e körülmény nem a referenciaszabályozás által követett célkitűzéshez, hanem inkább a vitatott intézkedés célkitűzéséhez kapcsolódik – nem releváns a szelektivitásra vonatkozó elemzési módszer második szakaszában elvégzendő vizsgálat során.

90 Márpedig meg kell állapítani, hogy a fellebbezés második jogalapjának harmadik része egyáltalán nem a megtámadott ítélet ezen indokaira vonatkozik, hanem kizárólag ezen ítélet 134. pontjának vitatására irányul, amelyben a Törvényszék „egyébiránt” úgy ítélte meg, hogy a Bizottság helyesen vélte úgy, hogy a vitatott intézkedés a rendes vagy referenciaszabályozástól való eltérést vezet be.

91 Mivel a fellebbező érvelése így a megtámadott ítélet indokolásának mellékes része ellen irányul, azt hatástalannak kell nyilvánítani. Az állandó ítélkezési gyakorlatból ugyanis az következik, hogy fellebbezés keretében a megtámadott ítélet indokolásának mellékes része ellen irányuló jogalap, amely ítélet rendelkező része más indokok alapján jogilag kellően megalapozott, hatástalan, és azt ennélfogva el kell utasítani (lásd ebben az értelemben: 2011. március 29-i Anheuser-Busch kontra Budějovický Budvar ítélet, C-96/09 P, EU:C:2011:189, 211. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

92 A fenti megfontolásokra tekintettel a fellebbezés második jogalapjának harmadik részét mint hatástalant szintén el kell utasítani.

A második jogalap negyedik részéről

– *A felek érvelése*

93 Második jogalapjának negyedik részében a fellebbező a megtámadott ítélet 155. pontját vitatja, amelyben a Törvényszék az ezen ítélet 147–154. pontjában elvégzett elemzés végén megállapította, hogy nem nyert bizonyítást, hogy a vitatott intézkedésből származó előnyben részesülnének azok a vállalkozások, amelyek az ezen intézkedés által orvosolni kívánt eltérő bánásmód alanyai, következésképpen az említett intézkedés „semlegesítő hatása” nem bizonyított. A fellebbező álláspontja szerint – az ezen intézkedés által megvalósított korrekció hiányában – sérül az adósemlegesség elve amiatt, hogy továbbra is fennállnának olyan helyzetek, amelyekben a külföldi társaságokban történő részesedésszerzések akadályai gátat szabnának annak, hogy az üzleti és cégértéket a belföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzésekével egyező feltételek mellett lehessen amortizálni. Az egyesült államokbeli és perui társaságokkal való egyesülés akadályainak fennállásával kapcsolatban a fellebbező a Törvényszék elé terjesztett keresetben már hivatkozott körülményekre utal. A fellebbező – a Törvényszék által a megtámadott ítélet 154. pontjában tett azon megállapítást illetően, miszerint a Spanyol Királyság nem bizonyította, „hogy azok a vállalkozások, amelyek határokon átnyúló egyesüléseket kívánnak létrehozni, de ezt nem tudják megtenni, mert az üzleti kombináció előtt – különösen jogi – akadályok vannak, más választásuk nem lévén részesedéseket szereznek külföldi illetőségű társaságokban, vagy legalább megtartják azon részesedéseket, amelyekkel már rendelkeznek” – azt állítja, hogy az ilyen kritérium, amely a vitatott határozatban nem szerepel, azt mutatja, hogy a Törvényszék e határozat indokolását e tekintetben is megváltoztatta.

94 A Bizottság a második jogalap negyedik részének elutasítását kéri. Először is e rész elfogadhatatlanságára hivatkozik azzal az indokkal, hogy az olyan kifogást vet fel, amelyre a fellebbező a Törvényszékhez benyújtott keresetében nem hivatkozott. Másodszor a Bizottság úgy véli, hogy az említett rész mindenképpen megalapozatlan.

– *A Bíróság álláspontja*

95 Mindjárt az elején el kell utasítani a Bizottság által a fellebbezés második jogalapjának negyedik részével szemben felhozott elfogadhatatlansági kifogást. Amint ugyanis a jelen ítélet 39. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból következik, valamely fél jogosult olyan jogalapokra és érvekre hivatkozni, amelyek magából a megtámadott ítéletből következnek, és amelyek az ítélet jogi megalapozottságának kifogásolására irányulnak. A fellebbező tehát jogosult a Törvényszék megállapításait kétségbe vonni, függetlenül attól a körülménytől, hogy első fokon nem adott elő olyan érvelést, amely kifejezetten a vitatott határozat e tekintetben való megkérdőjelezésére irányult volna.

96 Ami e rész megalapozottságát illeti, amely rész a Törvényszék által a megtámadott ítélet 135–169. pontjában elvégzett szelektivitási vizsgálat harmadik szakaszához kapcsolódik, e rész annak kifogásolására irányul, hogy a Törvényszék nem vette figyelembe azt, hogy a vitatott intézkedés az adósemlegesség elve tiszteletben tartásának biztosítására irányul.

97 E tekintetben a Törvényszék a megtámadott ítélet 139. pontjában rámutatott arra, hogy a Spanyol Királyság hasznosan támaszkodhatott az adósemlegesség elvére annak igazolása érdekében, hogy a vitatott intézkedés különbséget tesz a belföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések és a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések között.

98 A Törvényszék azonban úgy ítélte meg, hogy az ügy irataiból nem tűnik ki, hogy a vitatott intézkedés által bevezetett eltérés az adósemlegesség elvére tekintettel igazolható lenne, mégpedig a megtámadott ítélet 145–165. pontjában kifejtett két külön okból.

99 Először is a Törvényszék abból a megállapításból kiindulva, hogy a vitatott intézkedés szükségképpen azon, a megtámadott ítélet 149. pontjában említett 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 választásuk nem lévén részesedéseket szereznek külföldi illetőségű társaságokban, vagy legalább megtartják azon részesedéseket, amelyekkel már rendelkeznek, arra a következtetésre jutott, hogy a Spanyol Királyság, amely köteles volt igazolni a referencia-rendszertől való, a vitatott intézkedés által bevezetett eltérést, nem bizonyította ezen előfeltevés megalapozottságát. A Törvényszék a megtámadott ítélet 152–154. pontjában lényegében úgy ítélte meg, hogy mivel a részesedésszerzés az egyesüléstől elkülönülő művelet, és nem képezi ez utóbbinak alternatíváját, a vitatott intézkedés valójában azokat a társaságokat részesítette előnyben, amelyek külföldi társaságokba kívánnak befektetni, de céljuk nem szükségképpen az egyesülés, vagyis olyan társaságokról van szó, amelyek eltérnek azoktól a társaságoktól, amelyeket a Spanyol Királyság állításai szerint az üzleti és cégérték amortizációja általános szabályainak hátrányos következményei érintenek. A Törvényszék ezen ítélet 155. pontjában ebből arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott intézkedés „semlegesítő hatását” nem bizonyították.

100 Másodszor a Törvényszék a megtámadott ítélet 157–165. pontjában megállapította, hogy még ha feltételezzük is, hogy a vitatott intézkedés azzal a következménnyel jár, hogy semlegesíti a rendes szabályozás azon feltételezetten hátrányos hatásait, amelyek a határokon átnyúló egyesülések előtti akadályok fennállásához kapcsolódnak, ezen intézkedés aránytalan, tehát nem igazolt.

101 Márpedig a fellebbező által a második fellebbezési jogalapjának negyedik részében előadott érvelés, mivel az nem a második indok keretében elfogadott megfontolásokra vonatkozik, amely indok alapján a Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság nem követett el hibát, amikor megállapította, hogy a Spanyol Királyság nem igazolta a vitatott intézkedés által bevezetett különbségtételt, nem vezethet a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezéséhez. Amint ugyanis arra a Bíróság a jelen ítélet 91. pontjában emlékeztetett, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint fellebbezés keretében a megtámadott ítélet indokolásának mellékes része ellen irányuló jogalap, amely ítélet rendelkező része más indokok alapján jogilag kellően megalapozott, hatástalan, és azt ennélfogva el kell utasítani.

102 Nem lehet helyt adni annak az érvelésnek sem, amely szerint a Törvényszék a megtámadott ítélet 154. pontjában olyan megfontolásokra hivatkozva változtatta meg az indokolást, amelyek nem szerepelnek a vitatott határozatban. Igaz ugyan, hogy a Törvényszék érvelése nem ugyanolyan módon került megfogalmazásra, mint amely a vitatott határozatban szerepel, ezen érvelés megfelel e határozat *ratio decidendijének* és a Bizottság által követett megközelítésnek, amely alapján ez utóbbi megállapította, hogy a vitatott intézkedés nem koherens azzal az állítólagos célkitűzéssel, hogy semlegesítse az üzleti és cégérték amortizációjára vonatkozó általános szabályozásnak a külföldi társaságokban részesedést szerző és határokon átnyúló egyesülések végrehajtására lehetőséggel nem rendelkező vállalkozásokat érintő hátrányos hatásait, és e célkitűzéssel aránytalan is.

103 E megfontolásokra tekintettel a második jogalap negyedik részét mint hatástalant, és ennélfogva e jogalapot teljes egészében el kell utasítani.

104 A fentiek összességéből következik, hogy a jelen fellebbezést el kell utasítani.

A költségekről

105 A Bíróság eljárási szabályzata 184. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozatlan, a Bíróság határoz a költségekről. Ezen eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése értelmében – amely az említett szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazandó – a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

106 A jelen ügyben a fellebbezőt, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a jelen fellebbezési eljárással és a Törvényszék előtti eljárással kapcsolatos költségek viselésére.

107 Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése értelmében – amely e szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazandó – az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket. Következésképpen a Törvényszék előtt indított keresettel összefüggésben beavatkozó félként eljáró és a Bíróság előtti eljárásban részt vevő Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli saját költségeit.

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

1) A Bíróság a fellebbezést elutasítja.

2) A Bíróság a Sigma Alimentos Exterior SL-t kötelezi a költségek viselésére.

3) A Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli saját költségeit.

Aláírások