HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. szeptember 19.[1]

C-374/17. sz. ügy

Finanzamt B
kontra
A-Brauerei,
a Bundesministerium der Finanzen
részvételével

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Államok által nyújtott támogatások – Tárgyi szelektivitás – Hiány– Az általános elérhetőség szempontja – Általános intézkedés – Referenciakeret – Összehasonlíthatóság – A referenciakeret jellegén vagy általános felépítésén alapuló igazolás – Adókedvezmény – Ingatlanszerzési adó – Cégcsoporton belüli átalakulások mentessége – A részt vevő társaságok tőkéjében fennálló legalább 95%-os részesedésre vonatkozó feltétel – Az átalakulást megelőző és az azt követő ötéves részesedéstartási időszakok”

I. Bevezetés

1. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a 2017. május 30-i határozatával előzetes döntéshozatal céljából kérelmet terjesztett a Bíróság elé az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozóan.

2. E kérdés olyan jogvita keretébe illeszkedik, amely az A-Brauerei és a Finanzamt B (adóhivatal, Németország) között, ez utóbbi azon határozatának tárgyában van folyamatban, amely kizárta a Grunderwerbsteuergesetz (az ingatlanszerzési adóról szóló, 1997. február 26-i törvénynek [BGBl. I, 418. o., 1804] legutóbb a 2011. június 22-i törvény 12. cikkének 1. pontjával [BGBl. I, 1126. o.] módosított változata; a továbbiakban: GrEStG) 6a. §-ában előírt mentességből azt az ügyletet, amellyel az A-Brauereibe a leányvállalata, a T-GmbH beolvadt. E rendelkezés lényegében bizonyos cégcsoporton belül megvalósított átalakulásokat mentesít az ingatlanszerzési adó alól.

3. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a T-GmbH-nak az A-Brauereibe való beolvadása a GrEStG 6a. §-ának hatálya alá tartozik, és ezért azt mentesíteni kell az ingatlanszerzési adó alól. E bíróságban azonban kérdésként merül fel, hogy ezen adómentességet az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” kell-e minősíteni. Kiemeli, hogy az alapeljárás kontextusában az „állami támogatásnak” minősítés elsősorban a szelektivitás feltételének értelmezésétől függ. Az említett bíróság mindamellett azon a véleményen van, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség nem szelektív jellegű, ezért nem minősül állami támogatásnak.

1 Eredeti nyelv: francia.

4. Előzetesen ki kell emelnem, hogy a Bíróság tárgyi szelektivitással kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát két elemzési módszer egymás mellett élése jellemzi különösen az adózás területén, amit megerősít az Európai Bizottságnak az „állami támogatás” fogalmáról szóló közleménye. [2]

5. Egyrészt a hagyományos elemzési módszer, amely az EUM-Szerződés szövegéből [3] vezethető le, az általános elérhetőség kritériumán alapul. Többek között a Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár kormánya és Egyesült Királyság ítéletben [4] alkalmazott ezen megközelítés szerint szelektív minden olyan előny, amely nem áll nyitva valamennyi belföldön jelen lévő vállalkozás számára. Az általános elérhetőség kritériuma nem azt követeli meg, hogy valamennyi vállalkozás *valóban részesüljön* az érintett előnyből, hanem csak azt, hogy valamennyi *részesülhessen* abból [5].

6. Másrészt, a „referenciakeretnek” nevezett módszer, amely a 2011-ben hozott Paint Graphos és társai ítéletre [6] nyúlik vissza, és a Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítéletben [7] nyert megerősítést, a hátrányos megkülönböztetés kritériumán alapul. [8]E háromlépéses megközelítés szerint valamely előny akkor szelektív, ha az a releváns referenciakerettől való eltérésnek minősül, ha nem áll nyitva valamennyi, hasonló helyzetben lévő vállalkozás számára, és ha a szóban forgó rendszer jellege vagy általános felépítése alapján nem igazolható. [9]

7. Mindkét elemzési módszer célja az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozó szelektív intézkedések és az annak hatályán kívül eső általános intézkedések közötti különbségtétel. A jelen ügyben szerintem mindkét módszer alkalmazása ugyanarra az eredményre vezet, vagyis arra, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség nem szelektív jellegű.

8. Mindazonáltal a Bíróságnak azt javasolom, hogy *kizárólag a hagyományos elemzési módszert* alkalmazza, és e módszer alapján mondja ki, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség általános intézkedésnek minősül, mivel az nyitva áll valamennyi belföldön jelen lévő vállalkozás, sőt valamennyi belföldön ingatlannal rendelkező belföldi vagy külföldi vállalkozás számára is. [10]

9. Bevallom ugyanis, hogy aggodalmaim vannak a referenciakeret módszere alkalmazásának gyakorlati következményeit illetően mind tartalmi, mind formai szempontból. [11] Úgy tűnik számomra, hogy ennek a módszernek megvan az a veszélye, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat kiterjeszti valamennyi adójogi különbségtételre, és ezáltal a hátrányos megkülönböztetések keresése céljából a tagállamok adórendszereinek áttekintésére ösztönöz.

10. Másodlagosan ki fogom fejteni azokat az indokokat, amelyek alapján a referenciakeret módszerének alkalmazása ugyanezen következtetéshez vezet, azaz az állami támogatás hiányához, és eközben nem fogom leplezni az ezen módszer alkalmazásából eredő jelentős problémákat. [12]

2 Lásd: az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló C/2016/2946. számú bizottsági közlemény (HL 2016. C 262., 1. o., a továbbiakban: az „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közlemény), 128–131. pont.

3 Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében tilos minden olyan támogatás, amely „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelését[t] előnyben részesít[i]”, azaz az olyan támogatások, amelyek nem állnak nyitva valamennyi vállalkozás és valamennyi áru termelése számára. E rendelkezés viszont – az EUM-Szerződés többi rendelkezésével ellentétben – semmilyen utalást nem tartalmaz a „hátrányos megkülönböztetés” fogalmára.

4 2011. november 15-i ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. és 103–108. pont).

5 Lásd a jelen indítvány 94. pontját.

6 2011. szeptember 8-i ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).

7 Lásd a jelen indítvány 63. pontját és a lábjegyzetben említett hivatkozásokat.

8 2016. december 21-i ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981).

9 Lásd a jelen indítvány 118. pontját.

10 Lásd a jelen indítvány 89–116. pontját.

11 Lásd a jelen indítvány 61–88. pontját.

12 Lásd a jelen indítvány 117–195. pontját.

II. A német jogi háttér

11. Az Umwandlungsgesetz (a társaságok átalakulásáról szóló német törvény, a továbbiakban: UmwG) 1. §-ának szövege a következő:

„(1) belföldi székhelyű jogalanyok átalakulhatnak

1. egyesüléssel;

2. szétválással (szétválás megszűnéssel és a vagyon egészének átszállásával, szétválás megszűnés nélkül és a vagyon egy részének átszállásával, szétválasztás leányvállalatosítás révén);

3. vagyonátruházással;

[…]”

12. Az UmwG 2. §-a kimondja:

„Jogalanyok megszűnéssel, ám végelszámolás nélkül egyesülhetnek

1. beolvadással, egy vagy több jogalany (jogelőd) vagyonának mint egésznek egy másik, már fennálló jogalanyra (jogutód) történő átruházásával […]”.

13. A GrEStG 1. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az alábbi jogügyletek után ingatlanszerzési adót kell fizetni, amennyiben azok belföldi ingatlanokra vonatkoznak:

1. adásvételi szerződés vagy az átruházásra igényt keletkeztető más jogügylet;

2. tulajdonjog-átruházásra vonatkozó megállapodás, ha azt nem előzte meg az átruházásra igényt keletkeztető jogügylet;

3. a tulajdonjog átszállása, ha azt nem előzte meg az átruházásra igényt keletkeztető jogügylet, és tulajdonjog-átruházásra vonatkozó megállapodásra sincs szükség.

[…]

(2a) Ha a személyegyesítő társaság vagyonába belföldi ingatlan tartozik, és a tagok összetétele öt éven belül közvetlenül vagy közvetve úgy változik meg, hogy a társasági vagyonban fennálló részesedések legalább 95 százaléka új tagokra száll át, ez az ingatlan új személyegyesítő társaságra történő átruházására irányuló jogügyletnek minősül.

(3) Ha a társaság vagyonába belföldi ingatlan tartozik, és a (2a) bekezdés alapján nincs helye adókivetésnek, adót kell fizetni ezenkívül az alábbiak után:

1. egy vagy több társasági részesedés átruházására igényt keletkeztető jogügylet, ha az átruházás révén közvetlenül vagy közvetve kizárólag a szerző kezében vagy uralkodó és ellenőrzött vállalkozások vagy ellenőrzött személyek kezében vagy ellenőrzött vállalkozások vagy ellenőrzött személyek kezében egyesülne a társasági részesedések legalább 95 százaléka;

2. közvetlenül vagy közvetve a társasági részesedések legalább 95 százalékának egyesítése, ha azt nem előzte meg az 1. pont szerinti kötelmi jogi ügylet;

3. közvetlenül vagy közvetve a társasági részesedések legalább 95 százalékának átruházására igényt keletkeztető jogügylet;

4. közvetlenül vagy közvetve a társasági részesedések legalább 95 százalékának másra történő átszállása, ha azt nem előzte meg a 3. pont szerinti kötelmi jogi ügylet.”

14. A GrEStG 6a. §-a következőket írja elő:

„Amennyiben [az UmwG] 1. §-a (1) bekezdésének 1–3. pontja szerinti átalakuláson alapuló, az 1. § (1) bekezdésének 3. pontjában és az 1. § (2a) vagy (3) bekezdésében említett adóköteles jogügylet után nem kell adót fizetni, […] az első mondatot az Európai Unió valamely tagállamának vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás hatálya alá tartozó államnak a jogában előírt hasonló átalakulásokra is alkalmazni kell. Az első mondat csak akkor alkalmazható, ha az átalakulásban kizárólag az uralkodó vállalkozás és annak egy vagy több ellenőrzött társasága vagy az uralkodó vállalkozás több ellenőrzött társasága vesz részt. A harmadik mondat értelmében »ellenőrzött« az a társaság, amelynek tőkéjéből vagy vagyonából az uralkodó vállalkozás a jogügyletet megelőző és az azt követő öt évben közvetlenül vagy közvetve vagy részben közvetlenül, részben közvetve megszakítás nélkül legalább 95 százalékban részesedik”.

III. Az alapeljárás

15. Az A-Brauerei, felperes az alapeljárásban és ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban, kereskedelmi tevékenységet végző részvénytársaság. A több ingatlannal is rendelkező T-GmbH üzletrészeinek 100%-ával rendelkezett. A T-GmbH volt az E-GmbH egyedüli tagja.

16. A T-GmbH mint jogelőd a 2012. augusztus 1-jei szerződésben végelszámolás nélküli megszűnés révén vagyonát mint egészet (ideértve tehát az ingatlanokat is) valamennyi joggal és kötelezettséggel, az UmwG 2. §-ának 1. pontjával együttesen értelmezett 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint átruházta A-Brauereire mint jogutódra (beolvadással történő egyesülés). Az egyesülésre a cégjegyzékbe történő bejegyzéssel 2012. szeptember 24-i hatállyal került sor. Ezen időpontban megszűnt a T-GmbH, amelyben az A-Brauerei több mint öt éve rendelkezett részesedéssel. Az A-Brauerei azóta az E-GmbH egyedüli tagja.

17. Az adóhivatal, alperes az alapeljárásban és felülvizsgálatot kérelmező fél a felülvizsgálati eljárásban, azt állapította meg, hogy az ingatlanoknak a T-GmbH-val való egyesülés miatt az A-Brauereire történő átszállása a GrEStG 1. §-a (1) bekezdésnek 3. pontja értelmében adóköteles ügyletnek minősül, és ezen ügylet nem tartozik a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség alá Az adóhivatal azzal az indokkal utasította el az A-Brauerei panaszát, hogy a T-GmbH esetében nem a GrEStG 6a. §-a szerinti ellenőrzött társaságról van szó, mert az az egyesülés miatt megszűnt, és ezért nem került sor a jogszabályban előírtaknak megfelelően a részesedés jogügyletet követő ötéves megtartására.

18. A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) helyt adott az A-Brauerei keresetének, és teljes mértékben megítélte a GrEStG 6a. §-a szerinti adókedvezményt.

19. A kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott felülvizsgálati kérelmében az adóhivatal a GrEStG 6a. §-ának megsértésére hivatkozik. Az adóhivatal a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) határozatának hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kéri. Az A-Brauerei kéri, hogy a felülvizsgálati kérelmet utasítsák el.

20. A Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium, Németország) beavatkozóként csatlakozott az eljáráshoz. Közölte, hogy a Bizottság nem indított hivatalos vizsgálati eljárást a GrEStG 6a. §-ának újonnan bevezetett adókedvezményét illetően.

IV. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

21. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) magyarázatot nyújtott a Bíróságnak a GrEStG 1. §-ának (1) bekezdésében megállapított ingatlanszerzési adóval, a GrEStG 6a. §-ában előírt mentességgel, valamint az előterjesztett kérdés alapjogvita eldöntése szempontjából való relevanciájával kapcsolatban.

22. Az alapeljárás és a jelen ügy tétjének megértéséhez hasznosnak tartom e magyarázatok részbeni ismertetését.

A. A GrEStG 1. §-ának (1) bekezdésében megállapított ingatlanszerzési adó

23. A GrEStG 1. §-ának (1) bekezdésében megállapított ingatlanszerzési adó hatálya főszabály szerint minden olyan jogügyletre kiterjed, amelyek esetében valamely belföldön fekvő ingatlant érintő tulajdonosváltásra kerül sor.

24. A GrEStG 1. §-a (1) bekezdésének 3. pontjában említett ügyletek között szerepelnek többek között az UmwG-ben előírt átalakulások miatti tulajdonosváltások, például az egyesülés, szétválás vagy a vagyonátruházás. Ezen ügyletek keretében a jogelőd vagyonának egésze (általános jogutódlás) vagy annak egy része (különös jogutódlás) anélkül száll át új jogalanyra, hogy szükség lenne az eszközök külön átadására.

25. A GrEStG 1. §-ának (2a) és (3) bekezdése továbbá olyan jogi fikciót állít fel, amely szerint bizonyos társasági részesedésekre vonatkozó jogügyletek azonosnak tekintendők az ezen társaságok kezében lévő ingatlanokra vonatkozó jogügyletekkel, és ezért azok után főszabály szerint ingatlanszerzési adót kell fizetni. Az ezen jogi fikción alapuló valamennyi esetben az érintett társaságban fennálló részesedések legalább 95 százalékának egyidejű vagy fokozatos átruházására kerül sor.

B. A GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség

26. A GrEStG 6a. §-a mentesíti az ingatlanszerzési adó alól az UmwG 1. §-a (1) bekezdésének 1–3. pontja értelmében vett átalakulást. Ezen adómentesség belföldi vagy külföldi székhelyű vállalkozásokra vonatkozik. A mentességet valamely tagállam vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás hatálya alá tartozó állam jogában előírt hasonló átalakulásokra is alkalmazni kell.

27. A GrEStG 6a. §-ának harmadik mondata azonban ezen mentesség hatályát a cégcsoportok által megvalósított átalakulásokra korlátozza. Az átalakulásban ugyanis kizárólag az uralkodó vállalkozás és annak egy vagy több ellenőrzött társasága, vagy az uralkodó vállalkozás több ellenőrzött társasága vehet részt. „Ellenőrzött” az a társaság, amelynek tőkéjéből vagy vagyonából az uralkodó vállalkozás a jogügyletet megelőző és az azt követő öt évben közvetlenül vagy közvetve megszakítás nélkül legalább 95 százalékban részesedik.

28. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) kiemeli, hogy a kedvezmény cégcsoportokon belüli szerkezetátalakítások megkönnyítésére irányuló céljának megfelelően tágan értelmezi a GrEStG 6a. §-át.

29. Ezen tág értelmezés a GrEStG 6a. §-ának harmadik mondata értelmében vett uralkodó vállalkozás fogalmára vonatkozik. Uralkodó vállalkozás lehet minden, bármilyen típusú gazdasági tevékenységet végző természetes vagy jogi személy, személyegyesítő társaság vagy személyegyesülés. Ez utóbbi feltétel különösen akkor teljesül, ha az uralkodó társaság az ellenőrzött társaságban való részesedése révén van jelen a piacon.

30. Az említett tág értelmezés szerint a GrEStG 6a. §-ának negyedik mondatában előírt részesedéstartási időszakoknak csak annyiban van jelentőségük, amennyiben azok az átalakulást követően betarthatóak. Így az ellenőrzött társaságnak az uralkodó társasággal való egyesülése során kizárólag az egyesülést megelőző időszak tartható be, mivel elméletileg az uralkodó társaságnak az ellenőrzött társaság tőkéjében fennálló részesedése megszűnik az egyesülést követően. A GrEStG 6a. §-a szerinti adókedvezmény mégis jár, amennyiben az egyesülést követő tartási időszak magából az egyesülésből eredően nem tartható be. Ezen értelmezés érvényes a GrEStG 6a. §-ának első mondatában említett többi átalakulásra.

C. Az előterjesztett kérdés alapjogvita eldöntése szempontjából való relevanciájáról

31. A kérdést előterjesztő bíróság azt állítja, hogy a T-GmbH-nak A-Brauereibe való beolvadása a GrEStG 6a. §-ának hatálya alá tartozik, és ezért azt mentesíteni kell az ingatlanszerzési adó alól Az átalakulásban ugyanis az A-Brauerei uralkodó vállalkozásként, az abba beolvadó T-GmbH pedig ellenőrzött társaságként vett részt. Az A-Brauerei gazdasági tevékenységet folytat, és a beolvadással történő egyesülést megelőzően több mint öt évig rendelkezett a T-GmbH üzletrészeinek 100%-ával. Egyébként az, hogy ezt követően a részesedés nem került megtartásra, magából az egyesülésből következik.

32. E bíróság ugyanakkor felveti a kérdést, hogy ezen adómentességet az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” kell-e minősíteni.

33. Emlékeztet arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az állami támogatásokkal kapcsolatban a nemzeti bíróságokhoz lehet fordulni az olyan jogvitákban, amelyek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében említett „állami támogatás” fogalmának értelmezésére és alkalmazására kötelezi őket, különösen annak megállapítása érdekében, hogy valamely állami intézkedés az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében meghatározott előzetes vizsgálati eljárás figyelmen kívül hagyásával került-e végrehajtásra.

34. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy amennyiben ezen mentességet „állami támogatásnak” kellene minősíteni, a GrEStG 6a. §-a alkalmazhatatlanná válna, és a felülvizsgálati eljárást fel kellene függeszteni addig, amíg a Bizottság meghozza az e támogatásnak a belső piaccal való összeegyeztethetőségéről szól határozatát. Ellenkező esetben az adóhivatal által előterjesztett felülvizsgálati kérelem mint megalapozatlan elutasításra kerülne, és az A-Brauerei részesülhetne az említett adómentességben.

35. A kérdést előterjesztő bíróság különösen a GrEStG 6a. §-ában előírt adókedvezmény szelektivitásának kérdését veti fel.

36. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, hogy az e rendelkezés szerint tiltott támogatás áll fenn akkor, ha valamely tagállam szabályozása szerint az átalakuláson (egyesülésen) alapuló adóköteles ingatlanszerzés után nem kell ingatlanszerzési adót fizetni, amennyiben az átalakulásban meghatározott jogalanyok (az uralkodó vállalkozás és egy ellenőrzött társaság) vesznek részt, és az uralkodó vállalkozás a jogügyletet megelőző és az azt követő öt évben 100%-os részesedéssel rendelkezik az ellenőrzött társaságban?”

V. A Bíróság előtti eljárás

37. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2017. június 21-én vette nyilvántartásba a Bíróság Hivatala.

38. Az A-Brauerei, a német kormány, valamint a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő.

39. Az A-Brauerei, a német kormány és a Bizottság képviselői részt vettek a 2018. június 11-én tartott tárgyaláson, és előadták szóbeli észrevételeiket.

VI. Elemzés

40. A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy „állami támogatásnak” kell minősíteni az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló olyan adókedvezményt, amely mentességet biztosít az ingatlanszerzési adó alól olyan cégcsoporton belüli átalakulás – jelen esetben egyesülés – esetén, amelyben az uralkodó vállalkozás és egy ellenőrzött társaság vesz részt, figyelemmel arra, hogy az uralkodó vállalkozásnak főszabály szerint az ügyletet megelőző és az azt követő öt évben legalább 95%-os részesedéssel kell rendelkeznie az ellenőrzött társaságban.

41. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerint, ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

42. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ahhoz, hogy egy intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében „állami támogatásnak” minősüljön, az e rendelkezésben megállapított valamennyi feltételnek teljesülnie kell. [13]

43. A jelen ügyben felmerült nehézségek a szelektivitás feltétele körül összpontosulnak. [14]

44. A kérdést előterjesztő bíróság, az A-Brauerei és a német kormány úgy véli, hogy az alapeljárásban szereplő adómentesség nem teljesíti e feltételt, és így azt nem lehet „állami támogatásnak” minősíteni. A Bizottság ezzel ellentétes álláspontot képvisel.

45. A kérdést előterjesztő bíróság, az A-Brauerei és a német kormány álláspontjához hasonlóan én is azon a véleményen vagyok, hogy ezen adómentesség nem szelektív jellegű. A szelektivitás ezen hiányát a szelektivitás hagyományos, az „általános elérhetőség” fogalmán alapuló elemzési módszerének alkalmazásából (C. szakasz), valamint – tekintet nélkül az alkalmazási nehézségekre – a referenciakeret módszerének alkalmazásából kell levezetni (D. szakasz).

46. Előzetesen azonban szeretném kiemelni, hogy döntő jelentőséggel bír a adózás területén érvényesülő szelektivitás feltételének értelmezése (A. szakasz), valamint rendszerszintű jelentősége van a szelektivitásra vonatkozó elemzési módszer megválasztásának.

13 Lásd többek között: 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 46. és 47. pont); 2015. július 16-i BVVG-ítélet (C-39/14, EU:C:2015:470, 23. és 24. pont); 2016. február 18-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-446/14 P, nem tették közzé, EU:C:2016:97, 21. és 22. pont).

14 A Bíróság ítélkezési gyakorlatában a szelektivitás fogalmának értelmezése terén végbement fejlődés mélyreható elemzése érdekében lásd: Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015, 103–150. o.

A. Az adózás területén érvényesülő szelektivitás feltételének döntő jelentőségéről

47. A szelektivitás feltétele az adózás területén meghatározó tényezőt jelent az „állami támogatásnak” minősítés szempontjából, amennyiben a gazdasági szereplők között különbséget tevő adóintézkedés főszabály szerint teljesíti az e minősítéshez szükséges *egyéb* feltételeket.

48. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősítéshez hat feltétel teljesülése szükséges.[15] Először is, a nemzeti intézkedésnek előnyt kell biztosítania valamely vállalkozás javára. Másodszor, ezen előnynek szelektív jellegűnek kell lennie. Harmadszor, az említett előnynek az államnak kell betudhatónak lennie. Negyedszer, az előnyt állami forrásból kell finanszírozni. Ötödször, az intézkedésnek érintenie kell a tagállamok közötti kereskedelmet. Hatodszor, ezen intézkedésnek torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie.

49. E hat feltétel közül hármat minden olyan nemzeti intézkedés teljesít, amely az alapeljárásban szereplő mentességhez hasonló adókedvezményt ír elő.

50. Először is, az ilyen mentesség *előnyt* biztosít a hatálya alá tartozó adóalanyoknak azáltal, hogy mentesíti őket valamilyen pénzügyi teher alól, azaz az alapeljárásban a GrEStG 1. §-ában megállapított ingatlanszerzési adó alól.

51. Továbbá valamely adókedvezményt általában olyan törvényi vagy rendeleti intézkedés ír elő, mint amilyen az alapeljárásban a GrEStG 6a. §-a. Az *államnak való betudhatóság* követelményét tehát teljesítettnek kell tekinteni.[16]

52. Végül, a Bíróság már jóval ezelőtt kimondta, hogy valamely adókedvezmény bevezetése annak ellenére is az *állami források* felhasználásával jár, hogy az ilyen források közvetlen átruházására nem kerül sor, mivel az *ilyen előny a tagállam azon adóbevételeiről való lemondásában nyilvánul meg, amelyekhez rendes körülmények között hozzájutott volna*.[17]

53. A fennmaradó három feltétel közül a tagállamok közötti *kereskedelem* érintettségére és a *verseny* torzulásának veszélyére vonatkozó feltételek a gyakorlatban nagyon gyakran teljesülnek, ha a szóban forgó intézkedés nem tartozik *de minimis* rendelet hatálya alá[18] vagy nem tartozik a Bizottságnak a tisztán helyi hatással bíró intézkedésekről szóló határozataival kialakított gyakorlatába.[19]

54. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis nem azt kell megállapítani, hogy a szóban forgó támogatásnak tényleges hatása van a tagállamok közötti kereskedelemre, és hogy a verseny ténylegesen torzult, hanem csak azt kell megvizsgálni, hogy e támogatás képes-e hatást gyakorolni a kereskedelemre, és torzítani a versenyt.[20]

15 Bíróság klasszikus ítélkezési gyakorlata e feltételek közül néhányat összevon, és így a „támogatás” fogalmának négy alkotóelemét határozza meg. Először is, a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszor, e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor, a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie. Lásd többek között: 2017. május 18-i Fondul Proprietatea ítélet (C-150/16, EU:C:2017:388, 13. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 37. pont).

16 Lásd e tekintetben: 2013. december 19-i Association Vent De Colère! és társai ítélet (C-262/12, EU:C:2013:851, 17. és 18. pont); 2017. szeptember 13-i ENEA-ítélet (C-329/15, EU:C:2017:671, 21. és 22. pont).

17 Lásd többek között: 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont); 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467, 26–28. pont); 2005. december 15-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-66/02, EU:C:2005:768, 76–81. pont).

18 Lásd különösen: az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról szóló, 2013. december 18-i 1407/2013/EU bizottsági rendelet (HL 2013. L 352., 1. o.). Leszögezem. hogy ilyen rendelet alkalmazhatóságára nem hivatkoztak a Bíróság elé terjesztett iratokban.

19 Lásd: Bizottsági közlemény az „állami támogatás” fogalmáról, 196. és 197. pont.

20 Lásd többek között: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 78. pont); 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 51. pont); 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 78. pont).

55. Különösen, ha a tagállam által nyújtott támogatás megerősíti valamely vállalkozás helyzetét a tagállamok közötti kereskedelemben más versenytárs vállalkozásokkal szemben, ez utóbbiakat a támogatás által érintetteknek kell tekinteni, és nem szükséges, hogy a kedvezményezett vállalkozás maga is részt vegyen a tagállamok közötti kereskedelemben [21].

56. Ezen túl nincsen olyan határérték vagy hányad, amely alatt úgy lehet tekinteni, hogy a tagállamok közötti kereskedelem nem érintett. Ugyanis a viszonylag kis összegű támogatás vagy a kedvezményezett vállalkozás viszonylag kis mérete önmaga nem enged arra következtetni, hogy az intézkedés nem érinti a tagállamok közötti kereskedelmet. [22]

57. A versenytorzulásra vonatkozó feltétellel kapcsolatban pontosításra került, hogy azok a támogatások, amelyek a vállalkozás által mindennapos üzletvezetése vagy rendes tevékenysége keretében általában viselendő költségek csökkentésére irányulnak, főszabály szerint torzítják a versenyfeltételeket. [23] E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy valamely adókedvezmény alkalmas arra, hogy torzítsa a versenyt, amennyiben az érintett gazdasági szereplőknek gazdasági előnyt biztosít. [24]

58. A kérdést előterjesztő bíróság feladata megvizsgálni, hogy e két feltétel teljesül-e az alapeljárás sajátos keretében. Mindenesetre számomra nem kétséges, hogy e jogvitától függetlenül a szóban forgó mentességet alkalmazni kell az olyan ténybeli körülmények között, amelyek esetében e két feltétel megfelelően teljesül.

59. Az előzőekből következik, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség elvileg teljesíti az „állami támogatásnak” minősítéshez szükséges első öt feltételt. Ezen mentesség „állami támogatásnak” minősítése tehát elsősorban annak esetleges szelektív jellegétől függ. Általánosabban véve ezen ok miatt van a szelektivitásnak döntő jelentősége az „állami támogatásnak” minősítés szempontjából az adózás területén.

60. Az adózás területén érvényesülő szelektivitás feltételének ezen döntő jelentőségére tekintettel ki kell emelni, hogy a szelektivitásra vonatkozó elemzési módszer megválasztásának rendszerszintű jelentősége van.

B. A szelektivitásra vonatkozó elemzési módszer kiválasztásának rendszerszintű jelentőségéről, valamint az általános elérhetőség szempontja és a hátrányos megkülönböztetés szempontja közötti különbségtételről

61. Ahogy azt a jelen indítvány bevezetésében említettem, a Bíróság ítélkezési gyakorlatát a tárgyi szelektivitás két elemzési módszerének egymás mellett élése jellemzi: az első az általános elérhetőség szempontján alapul (hagyományos elemzési módszer), a második pedig a hátrányos megkülönböztetés szempontján (referenciakeret módszere).

62. E két módszernek a gyakorlatban eltérő kihatásai lehetnek *érdemi* téren, azaz az állami támogatásokra vonatkozó szabályok hatálya terén, és *formális* téren, azaz a támogatás fennállásának megállapításához szükséges elemzés minősége terén.

21 Lásd különösen: 2005. december 15-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-66/02, EU:C:2005:768, 117. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 79. és 80. pont); 2015. március 19-i OTP Bank ítélet (C-672/13, EU:C:2015:185, 55. és 56. pont).

22 Lásd többek között: 1990. március 21-i Belgium kontra Bizottság ítélet (C-142/87, EU:C:1990:125, 43. pont); 2005. július 21-i Xunta de Galicia ítélet (C-71/04, EU:C:2005:493, 41. pont); 2008. július 17-i Essent Netwerk Noord és társai ítélet (C-206/06, EU:C:2008:413, 76. pont).

23 Lásd: 2009. április 30-i Bizottság kontra Olaszország és Wam ítélet (C-494/06 P, EU:C:2009:272, 54. pont); 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 80. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 66. pont).

24 Lásd e tekintetben: 2005. március 3-i Heiser-ítélet (C-172/03, EU:C:2005:130, 55. pont); 2009. november 17-i Presidente del Consiglio dei Ministri ítélet (C-169/08, EU:C:2009:709, 53. pont).

63. Először is, ami az érdemi téren való kihatásokat illeti, a referenciakeret módszere, amely a „hátrányos megkülönböztetés” fogalmán alapul [25] felveti a kérdést, hogy jogszerű-e a tagállamok által az adózás területén tett *összes megkülönböztetés*.

64. Összehasonlításképpen, a hagyományos elemzési módszer az állami támogatásokkal összefüggésben végzett vizsgálat terjedelmét *kizárólag az olyan különbségtételekre szűkíti, amelyek nem állnak általánosan rendelkezésre*, azaz az olyan különbségtételekre, amelyekben nem részesülhet az összes belföldön jelen lévő vállalkozás.

65. E két fogalom ugyan elméletben hasonlónak tűnhet, a gyakorlatban azonban lényegesen eltérő terjedelmük van.

66. Szélsőséges példával élve, a jövedelemszinttől függően meghatározott progresszív adókulcsokat előíró intézkedés vitathatatlanul általános intézkedésnek minősül a hagyományos elemzési módszer szerint, amennyiben valamennyi vállalkozás jogosult lehet a legkedvezőbb adókulcsra. Ezzel szemben a referenciakeret módszere szerint a legkedvezőbb adókulcsok olyan különbségtételt jelentenek, amelyet vagy az összehasonlíthatóság hiányával (második lépés), vagy a szóban forgó rendszer jellegén vagy általános felépítésén alapuló igazoló okkal (harmadik lépés) igazolni kell.

67. A teljes egyértelműség kedvéért, nyilvánvalóan nem azt állítom, hogy a referenciakeret módszere automatikusan a progresszív adókulcsok „szelektív” jellegűnek minősítését eredményezné, [26] hanem azt, hogy az magában foglalja ezt a lehetőséget, amennyiben felveti a kérdést, hogy jogszerűek-e a hagyományos elemzési módszer által korábban mellőzött intézkedések. Az állami támogatásokra vonatkozó szabályok kiterjesztésének ezen veszélye érintheti a Bíróság által a múltban „általánosnak” minősített intézkedésekhez hasonló intézkedéseket. [27]

68. Másképpen fogalmazva, a diszkriminációs teszt vizsgálati területe jóval nagyobb, mint az általános elérhetőségre vonatkozó teszté. A diszkriminációs tesztet ugyanis – különösen az adózás területén – főszabály szerint *valamennyi* megkülönböztetési kritériumra alkalmazni kell. [28]

69. Összehasonlításképpen, az általános elérhetőségi teszt kizárólag azokra a megkülönböztetési szempontokra vonatkozik, amelyek bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését véglegesen kizárják az érintett előny igénybevételéből. Nem ez a helyzet különösen az olyan jogi eszközök alkalmazásán alapuló különbségtételek esetén, mint amilyen az alapeljárásban szereplő, a GrEStG 6a. §-ában megállapított mentesség. Ily módon a hagyományos elemzési módszer szerint e mentesség általános intézkedésnek minősül, ha valamennyi vállalkozás cégcsoportba szervezheti át tevékenységeit, és adott esetben valamelyik, a GrEStG 6a. §-ában rögzített átalakulási forma mellett dönthet. [29]

25 Lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 83. pont). Erre vonatkozólag lásd még: Thomas, S., „Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck”, *Revue Lamy de la Concurrence*, 58. szám, 2017. február 1.

26 Ebben a vonatkozásban kiemelem, hogy az „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közlemény 139. pontja egyértelművé teszi, hogy a jövedelemadó sávos jellege és annak újraelosztási célja a szóban forgó rendszer jellege vagy általános felépítése alapján igazoltnak minősülhet. Lásd még a jelen indítvány 187. pontját.

27 Lásd a jelen indítvány 95–97. pontját.

28 Amint azt a jelen indítvány 47–60. pontjában jeleztem, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt további feltételek általában teljesülnek az adózás területén.

29 Lásd a jelen indítvány 89–116. pontját.

70. Ellenben a referenciakeret módszer alapján ezen mentesség „szelektív jellegűnek” minősülhet, ha az annak elbírálására felkért fórum (a Bizottság, a Törvényszék, a Bíróság vagy a nemzeti bíróság) azt állapítja meg, hogy az abból eredő eltérő bánásmódot nem lehet igazolni az összehasonlíthatóság hiányával [30] vagy igazoló ok fennállásával. [31]

71. A két megközelítés eltérő terjedelme azon kérdés kapcsán is megragadható, hogy mely időpontot kell alapul venni valamely előny szelektivitásának értékelése szempontjából. A hozzáférhetőség gondolatán alapuló hagyományos elemzési módszer szerint a szelektivitást azon időpont előtt kell értékelni, amikor a vállalkozás meghozza az előny igénybevételét lehetővé tévő döntést, például befektetés, munkavállaló felvétele vagy cégcsoporton belüli átalakulás. Ezen első megközelítés szerint valamely előny akkor nem szelektív jellegű, ha az ezen előny által célzott magatartást valamennyi vállalkozás tanúsíthatja. [32]

72. Ezzel szemben a referenciakeret módszere alapján a szelektivitást az ilyen döntés *után* kell értékelni, összehasonlítva az előnyben valóban részesülő vállalkozások helyzetét – mert azok a célzott magatartást tanúsították – az ebben nem részesülő vállalkozások helyzetével – mert azok nem tanúsították ezt a magatartást. Nyilvánvalóan e második megközelítés az állami támogatásokra vonatkozó szabályok közé számos olyan adójogi megkülönböztetést hoz vissza, amelyet az első megközelítés korábban kizárt. [33]

73. Összefoglalva, a referenciakeret módszere arra irányul, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás általános, valamennyi megkülönböztetési kritériumra vonatkozó *diszkriminációs tesztté* alakuljon át, és így a tagállamok adórendszereinek áttekintésére buzdít, amennyiben e rendszerek különbségtételek köré épülnek. [34] Ezen teszt szigorúságát ezenkívül fokozzák az összehasonlíthatóság szakaszában, [35] illetve az igazolhatóság szakaszában [36] felhívható célkitűzésekre vonatkozó korlátozások.

74. Márpedig olyan területen, mint amilyen az adózás, amely szorosan kötődik a tagállamok szuverenitásához, amely uniós szinten nem vagy kevésbé harmonizált, és amely olyan kényes kérdéseket vet fel, mint például az egyenlő adójogi bánásmód vagy az adó progresszivitása, felmerülhet a kérdés, hogy nem megfelelőbb-e az „általános elérhetőség” fogalmán alapuló, kevésbé korlátozó elemzési módszer alkalmazása.

30 Lásd a jelen indítvány 141–179. pontját.

31 Lásd a jelen indítvány 180–195. pontját.

32 Lásd erre vonatkozólag: Nicolaides, P., „Excessive Widening of the Concept of Selectivity”, *European State Aid Law Quarterly*, 2017, 1. kötet, 62–72. o., 70. o. „[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. […] It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment” (kiemelés tőlem). Ugyanebben az értelemben lásd: „Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?”, *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, 8. kötet, 5. szám, 311–313. o., 313. o. „However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. […] An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective”.

33 Lásd különösen: Nicolaides, P., i.m., 72. o., valamint Derenne, J., i.m., 313. o.

34 Minden adópolitika szociális, gazdasági, környezetvédelmi vagy az érintett állam által követett egyéb célok alapján megállapított különbségtételeken alapul. Ezen adójogi megkülönböztetések különösen adómentességek, adólevonások, adójóváírások vagy pedig eltérő (többek között progresszív) adómértékek formájában valósulhatnak meg.

35 Lásd a jelen indítvány 149–159. pontját.

36 Lásd a jelen indítvány 180–186. pontját.

75. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a támogatási intézkedések belső piaccal való – az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdése szerinti – összeegyeztethetőségének mérlegelése a Bizottság kizárólagos hatáskörébe tartozik. [37]

76. Az EUMSZ 107. cikk (2) bekezdésében említett eseteken kívül, amelyek gyakorlati jelentősége sajátosságuk miatt korlátozott, a Bizottság e tekintetben széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik, amelynek gyakorlása a gazdasági és társadalmi rend összetett elemzését követeli meg. [38] Ily módon, *jóllehet* a Bizottság akkor is mindig köteles az általa felügyelt állami támogatások közös piaccal való összeegyeztethetőségéről állást foglalni, ha a támogatásokat a Bizottságnak nem jelentették be, a Bizottság nem köteles az ilyen támogatásokat a közös piaccal összeegyeztethetőnek minősíteni. [39] Továbbá mivel az állami támogatások közös piaccal való össze nem egyeztethetőségének általános elvétől való eltérésről van szó, az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdését megszorítóan kell értelmezni. [40]

77. A támogatások belső piaccal való összeegyeztethetősége tekintetében a Bizottságot megillető kizárólagos hatáskörre és széles mérlegelési jogkörre figyelemmel, az állami támogatásokra vonatkozó szabályok hatályának a referenciakeret módszere segítségével történő kiterjesztése a Bizottság számára jogkört biztosítana a nemzeti adórendszerek „ellensúlyozására”, megkövetelve a szociális, gazdasági, környezetvédelmi és egyéb okok miatt jogszerűen tett megkülönböztetések megszüntetését. [41]

78. A Bizottság ilyen jogkörrel való felruházása véleményem szerint nehezen lenne összeegyeztethető az adóztatás területén fennálló tagállami autonómia elvével. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis erre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a tagállamok adóztatási hatáskörébe tartozik az adóalap meghatározása, és az adóteher különböző termelési tényezők és különböző gazdasági ágazatok közötti megosztása. [42]

79. Másként fogalmazva, a Bizottságnak nem feladata, hogy az állami támogatások tilalma alapján állást foglaljon minden olyan eltérő bánásmódról, amely az egyes tagállamok által meghatározott adóteher-megosztásból ered.

80. Kérdésként merülhet fel az is, hogy a referenciakeret módszerének alkalmazása *de facto* azzal járna-e, hogy a tagállamok kénytelenek lennének értesíteni a Bizottságot az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését alkalmazva az adóztatási politika területén hozott nemzeti intézkedéseik nagy részéről, különösen az éves költségvetésüket végrehajtó intézkedésekről vagy a valamennyi vállalkozás számára elérhető intézkedésekről, mint például az alapeljárásban szóban forgó mentességről.

37 Lásd többek között: 2013. november 21-i Deutsche Lufthansa ítélet (C-284/12, EU:C:2013:755, 28. pont); 2016. július 19-i Kotnik és társai ítélet (C-526/14, EU:C:2016:570, 37. pont); 2016. október 26-i DEI és Bizottság kontra Alouminion tis Ellados ítélet (C-590/14 P, EU:C:2016:797, 96. pont); 2017. május 18-i Fondul Proprietatea ítélet (C-150/16, EU:C:2017:388, 42. pont).

38 Lásd többek között: 2006. február 23-i Atzeni és társai ítélet (C-346/03 és C-529/03, EU:C:2006:130, 84. pont); 2016. március 8-i Görögország kontra Bizottság ítélet (C-431/14 P, EU:C:2016:145, 68. pont); 2016. július 19-i Kotnik és társai ítélet (C-526/14, EU:C:2016:570, 38. pont). Lásd továbbá: Bacon, K., *European Union Law of State Aid* (Oxford University Press, Oxford, 2013, 2. kiadás), 3.26. szám: „Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3)”.

39 Lásd többek között: 2002. szeptember 26-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-351/98, EU:C:2002:530, 75. pont); 2003. február 13-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-409/00, EU:C:2003:92, 94. pont); 2004. április 29-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-91/01, EU:C:2004:244, 44. pont).

40 Lásd többek között: 2003. szeptember 30-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-301/96, EU:C:2003:509, 66., 71., 106. és 131. pont); 2006. február 23-i Atzeni és társai ítélet (C-346/03 és C-529/03, EU:C:2006:130, 79. pont); 2010. október 14-i Nuova Agricast és Cofra kontra Bizottság ítélet (C-67/09 P, EU:C:2010:607, 74. pont).

41 Amint azt a jelen indítvány 47–60. pontjában jeleztem, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt többi feltétel általában teljesül az adózás területén, ezért az adójogi különbségtétel „állami támogatásnak” minősítése elsősorban annak szelektív jellegétől függ. Következésképpen a szelektivitás feltételének értelmezése jelentős mértékben fogja meghatározni a Bizottság számára a nemzeti adórendszerek tekintetében nyújtott „ellensúlyozási” jogkör terjedelmét.

42 Lásd többek között: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 38. pont).

81. Összehasonlításképpen az általános elérhetőség fogalmán alapuló hagyományos elemzési módszer alkalmazása lehetővé teszi az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak és mindenekelőtt a Bizottság tevékenységének a belső piaci verseny szempontjából legkárosabb intézkedésekre – azaz az egyedi támogatásokra és az ágazati támogatásokra – való összpontosítását.[43] Az ágazatközi intézkedések viszont csak abban az esetben tartoznának e szabályok hatálya alá, ha megállapításra kerülne, hogy közvetve szelektív jellegűek, és így károsak a belső piacon belüli versenyre („Gibraltár” kivétel).[44]

82. Másodszor, kérdés merül fel bennem még a referenciakeret módszerének *formális szempontból vett* kihatásával kapcsolatban is, vagyis a támogatás fennállásának megállapításához szükséges elemzés minőségével kapcsolatban, a következő négy okból. Kiemelem, hogy ezeket a formális nehézségeket a jogirodalom is azonosította[45].

83. Először is, a hagyományos elemzési módszerrel szemben a referenciakeret-módszer formálisan három egymást követő lépésből áll, amelyek pontos tartalma bizonytalan.[46]

84. Másodszor, a jelen ügy sajátos kontextusában szerintem e módszer alkalmazása számos nehézséget okoz, melyek nagyrészt magyarázatul szolgálnak a jelen indítvány szokatlan terjedelmére. E nehézségek annál is inkább figyelemreméltóak, mivel a jelen ügyben szóban forgó adórendelkezés viszonylag gyakori.

85. Harmadszor, e módszer arra irányul, hogy a szelektivitásról szóló vitát olyan formai kérdések felé terelje, mint a releváns referenciakeret azonosítása. Így a Bíróság a nemrégiben hozott Andres kontra Bizottság ítéletben[47] (álláspontom szerint helyesen) megállapította, hogy Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot a releváns referenciakeret azonosításának szakaszában. A Bíróságnak azonban – azt követően, hogy a referenciakeret módszerének első lépésénél elkövetett ezen formai hibával szembesült – nem volt alkalma arra, hogy az érdemi kérdésben döntsön, azaz abban, hogy a nehéz helyzetben lévő vállalkozásoknak juttatott adókedvezmény szelektív jellegű-e, vagy sem.

86. Negyedszer, felmerülhet a kérdés, hogy célszerű-e ilyen bonyolult elemzést elvárni a támogatás nemzeti szinten való vizsgálatára hivatott személyektől. Utalni kívánok mindenekelőtt azokra a nemzeti tisztviselőkre, akiknek az a feladatuk, hogy bejelentsék a Bizottságnak a támogatási intézkedéseket, azután azokra a vállalkozásokra, amelyeket a jogellenesen nyújtott támogatás visszafizetésére hívhatnak fel, és végül azokra a nemzeti bíróságokra, amelyek feladata valamely támogatás jogellenes nyújtásának orvoslása.[48] Megjegyzem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság éppen e feladat teljesítése során terjesztette a Bíróság elé a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet.[49]

43 Különösen az adóhatósági feltételes adómegállapításra („tax rulings”) kívánok utalni, amelynek köszönhetően bizonyos vállalkozások „személyre szabott” adókedvezményekben részesülhettek. Lásd: Bizottsági közlemény az „állami támogatás” fogalmáról, 169–174. pont.

44 Lásd a jelen indítvány 98–101. pontját.

45 Lásd többek között: Peiffert, O., „Az összehasonlítás nem érv: valamely állami támogatás szelektivitási szempontjának tisztázása”, *Revue Concurrences*, 2017, 3. szám, 52–63. o., 53. és 54. o. „[A]z e területtel kapcsolatos jogviták száma növekedésének ellenére a [Bíróság] és a [Törvényszék] ítéletei látszólag néha több kérdést vetnek fel, mint amennyit megválaszolnak. A jogbiztonság szempontjából a [szelektivitás feltételének] ítélkezési gyakorlatban történő tisztázása továbbra is szükségesnek tűnik. [R]itkák az olyan tényezők, melyek lehetővé teszik a nem szelektív intézkedés biztonságos azonosítását. Úgy tűnik, hogy a vita a »rerferenciakeret« területére helyeződik át, melynek alapján a vállalkozásokkal való bánásmód módjainak összehasonlítására kerül sor […]. Általánosabb értelemben az ítélkezési gyakorlat arról tanúskodik, hogy a hatáskörükbe tartozó standstill kötelezettség alkalmazásához szükséges szelektivitási feltétel jelentős értelmezési nehézségeivel szembesülő nemzeti bíróságok terjesztenek kérdéseket előzetes döntéshozatalra.”.

46 Lásd a jelen indítvány 121–140. (első lépés), 141–179. (második lépés) és 180–195. (harmadik lépés) pontját.

47 2018. június 28-i ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Ezen ügy olyan adórendszerre vonatkozott, amely tartalmaz egy általános szabályt (veszteségek átvitele), egy eltérést engedő szabályt (veszteségek átvitelének részleges vagy teljes elutasítása jelentős részesedésszerzés esetén) és egy eltérést az eltérést engedő szabály alól (veszteségek átvitele ismét lehetővé válik, ha a részesedésszerzés a társaság szanálására irányul). A Bíróság kimondta, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor helyt adott a Bizottság azon elemzésének, amely szerint az általános szabály kizárásával a referenciakeretet kizárólag az eltérést engedő szabály alkotja.

48 Lásd többek között: 2013. november 21-i Deutsche Lufthansa ítélet (C-284/12, EU:C:2013:755, 28. pont); 2016. szeptember 15-i PGE-ítélet (C-574/14, EU:C:2016:686, 31. pont); 2017. május 18-i Fondul Proprietatea ítélet (C-150/16, EU:C:2017:388, 42. pont).

49 Lásd a jelen indítvány 33. és 34. pontját.

87. A fenti – mind tartalmi, mind formális – indokok összességére tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy az általános elérhetőség szempontján alapuló hagyományos elemzési módszert alkalmazza nemcsak a jelen ügyben, hanem általánosságban az adózás területén.

88. Amint az a következő részből ki fog tűnni, ezen hagyományos elemzési módszer alkalmazásával gond nélkül megállapítható, hogy a GrEStG 6a. §-ában megállapított mentesség nem szelektív jellegű.

C. A szelektivitásra vonatkozó hagyományos elemzési módszer alkalmazásáról és a GrEStG 6a. §-ában megállapított mentesség általános intézkedésnek való minősítéséről

89. Az EUMSZ 107. cikk tiltja az olyan támogatásokat, amelyek „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t] előnyben részesít[ik]”, azaz a szelektív támogatásokat.[50]

90. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésből eredő előnyök nem minősülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak.[51]

91. A referenciakeret módszerével ellentétben, amelyet a következő részben fogok vizsgálni, a hagyományos elemzési módszer nem a hátrányos megkülönböztetés gondolatán alapul,[52] hanem az *általános elérhetőség* gondolatán. E megközelítés szerint minden olyan intézkedés szelektív jellegű, amelyet – az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövegével élve, amely nem tesz utalást a „hátrányos megkülönböztetés” fogalmára – „bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelése” számára tartanak fenn.

92. Ezen megközelítés alapján „szelektívnek” kell tekinteni azokat az előnyöket, amelyekből csak egy vagy több vállalkozás vagy vállalkozások több csoportja, illetve egy vagy több tevékenységi ágazat részesülhet.[53]

93. Ily módon az „általános intézkedés” fogalma – tevékenységi ágazatuktól függetlenül – csak az összes vállalkozásnak nyújtott előnyökre alkalmazandó, azaz az ágazatközi előnyökre. Az ilyen előnyöket főszabály szerint általános intézkedéseknek kell tekinteni figyelemmel arra, hogy ehhez ezen előnyöknek valamennyi, belföldön található vállalkozás számára elérhetőnek kell lenniük.[54]

94. Az „általános intézkedés” fogalma tehát nem követeli meg, hogy valamennyi vállalkozás *valóban részesüljön* a szóban forgó ágazatközi előnyből (tényleges rendelkezés kritériuma), hanem csupán azt, hogy valamennyi vállalkozás *részesülhessen abból* (elérhetőség kritériuma).[55] Ez a jelentése annak az állandó ítélkezési gyakorlatnak, amely szerint azon körülmény, miszerint kizárólag az adott intézkedés

50 Lásd többek között: 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 32. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41. pont).

51 Lásd többek között: 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 27. pont); 2018. június 28-i Lowell Financial Services kontra Bizottság ítélet (C-219/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:508, 87. pont).

52 Lásd a jelen indítvány 63. pontját és a lábjegyzetben említett hivatkozásokat.

53 Az ágazati támogatásokra példaként lásd: 1999. május 19-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-6/97, EU:C:1999:251, 17. pont); 2005. december 15-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-66/02, EU:C:2005:768, 96–98. pont); 2005. december 15-i Unicredito Italiano ítélet (C-148/04, EU:C:2005:774, 45–49. pont); 2016. június 30-i Belgium kontra Bizottság ítélet (C-270/15 P, EU:C:2016:489, 50–53. pont).

54 Lásd: 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. és 36. pont).

55 A tényleges rendelkezés szempontján alapuló értelmezés ahhoz vezetne, hogy „szelektív” jellegűnek minősülne valamennyi, adóösztönzőkre irányuló intézkedés, mivel az ilyen intézkedés – fogalmából következően – ténylegesen nem részesíti előnyben az összes vállalkozást, hanem arra irányul, hogy magatartásukat befolyásolja azzal, hogy a kívánt magatartást tanúsító vállalkozások számára adókedvezményt nyújt. Az ilyen értelmezés nehezen lenne összeegyeztethető az adóztatás területén fennálló tagállami autonómia elvével (lásd a jelen indítvány 78. pontját).

alkalmazási feltételeit teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé.[56] Ellenben „szelektív jellegűnek” lehet minősíteni azokat az előnyöket, amelyekből véglegesen ki vannak zárva bizonyos vállalkozások vagy bizonyos gazdasági ágazatok.

95. A Bíróság ítélkezési gyakorlata az általános és potenciálisan általános intézkedésekre vonatkozóan több példát tartalmaz. Így az olyan adóintézkedést, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi, hogy gazdasági eszközök értékesítéséből eredő előnyt más gazdasági eszközök megszerzése esetén levonhassák, „általános intézkedésnek” kell minősíteni.[57] Hasonlóan, az a tény, hogy a társadalombiztosítási járulékok nagyobb mértékű csökkentése kizárólag olyan vállalkozások számára van fenntartva, amelyek fizikai dolgozókat, vagy olyan dolgozókat foglalkoztatnak, akiknek munkaideje bizonyos óraszámot meghalad, nem elegendő valamely támogatás fennállásának megállapításához.[58]

96. A Bíróság azt is kimondta, hogy „általános intézkedésnek” kell minősíteni az olyan nemzeti rendelkezést, amely bizonyos feltételekkel lehetővé teszi az adóügyben folyó bírósági eljárás lezárását a perérték 5%-ának megfelelő összeg megfizetése mellett,[59] vagy pedig az olyan nemzeti szabályozást, amely azt írja elő, hogy a héa területén elkövetett súlyos csalások miatti büntetőeljárások keretében bekövetkező, az elévülést félbeszakító eljárási cselekmény azzal a következménnyel jár, hogy az elévülési idő csak az eredeti időtartamának egynegyedével hosszabbodik meg[60].

97. Másfelől a Bíróság a Netherlands Maritime Technology Association kontra Bizottság ítéletben[61] megerősítette a Bizottság azon határozatának[62] érvényességét, amely „általános intézkedésnek” minősítette a kizárólag lízingszerződés alapján beszerzett eszközökre alkalmazandó adókedvezmény nyújtását.

98. E pontosításokat követően, az ágazatközi előny nem minősíthető „általános intézkedésnek”, ha megállapítást nyer, hogy az *közvetve szelektív jellegű*, azaz ha látszatra ugyan általános jellegű, de valójában bizonyos vállalkozások vagy bizonyos gazdasági ágazatok véglegesen ki vannak zárva az igénybevételéből.

99. Így a Bíróság a Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár kormánya és Egyesült Királyság ítéletben[63] kimondta, hogy közvetve szelektív jellegűek azok az adókedvezmények, amelyek látszólag általánosak, de valójában kizárólag az „offshore” társaságok vehetik igénybe azokat. A Bíróság a GEMO-ítéletben ugyanúgy azt állapította meg, hogy közvetve szelektív jellegű az az intézkedés, amely az elhullott állomány és a vágóhídon keletkezett hulladék ingyenes összegyűjtését és ártalmatlanítását írja elő, mivel az ilyen intézkedés lényegében annak ellenére is a tenyésztők és a vágóhidak részére jelent előnyt, hogy alkalmanként más személyek részesülhetnek annak előnyeiből.[64]

56 Lásd többek között: 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94. pont).

57 Lásd: 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467, 22. pont). A jelen ügyben szóban forgó intézkedés mégis szelektív jellegű, mivel nagyobb mértékű adólevonást ír elő olyan tőketársaságok részesedésének megszerzése esetén, amelyek székhelye az új tartományokban vagy Berlinben van, és legfeljebb 250 munkaviszonyban álló munkavállalót foglalkoztatnak (lásd ugyanezen ítélet 23. pontját).

58 1999. június 17-i Belgium kontra Bizottság ítélet (C-75/97, EU:C:1999:311, 28. pont). A jelen ügyben szóban forgó intézkedés azonban szelektív jellegű volt, mivel kedvezményét kifejezetten bizonyos tevékenységi ágazatokra korlátozták (lásd ugyanezen ítélet 29–31. pontját).

59 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 39–44. pont).

60 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 62. pont).

61 2016. április 14-i ítélet (C-100/15 P, nem tették közzé, EU:C:2016:254).

62 Az SA 34736 (2012/N) állami támogatásról szóló 2012. november 20-i C (2012) 8252 végleges bizottsági határozat – Spanyolország – A pénzügyi lízing keretében beszerzett eszközök előrehozott értékcsökkenése.

63 2011. november 15-i ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103–108. pont).

64 2003. november 20-i ítélet (C-126/01, EU:C:2003:622, 35–39. pont).

100. A belső piacon belüli versenyt érintő hátrányos hatásaik miatt kell az ilyen, közvetlenül vagy közvetve szelektív előnyöknek az állami támogatásokra vonatkozó szabályok hatálya alá tartozniuk. Ezzel szemben a valamennyi vállalkozás számára nyitva álló előnyöknek nincsenek ilyen versenyellenes hatásaik, és így nem kell az állami támogatásokra vonatkozó szabályok hatálya alá tartozniuk.

101. Ezen állandó ítélkezési gyakorlat szerint azt kell tehát megvizsgálni, hogy a GrEStG 6a. §-a szerinti mentesség *közvetlenül vagy közvetve* nyújt-e olyan előnyt, amelyből bizonyos vállalkozások vagy bizonyos gazdasági ágazatok véglegesen ki vannak zárva.

102. Szerintem aligha vonható kétségbe, hogy e mentesség az előbbiekben pontosított értelemben vett általános intézkedésnek minősül, vagyis olyan intézkedésnek, amely – gazdasági ágazatuktól függetlenül – valamennyi vállalkozás számára előnyt jelent.

103. Ugyanis, amint azt a német kormány kifejtette, először is ezen adókedvezmény hatálya nem korlátozódik a tevékenységüket egy bizonyos területen végző vállalkozásokra, sem bizonyos termelési típusra, hanem a tevékenységük céljától függetlenül valamennyi vállalkozásra kiterjed. Másodszor a GrEStG 6a. cikke egyetlen feltételt sem ír elő a jogi formával, a vállalkozás méretével vagy a vállalkozás székhelyének elhelyezkedésével kapcsolatban. Harmadszor, az e rendelkezésben említett átalakulások valamennyi tevékenységi ágban jelen vannak.

104. Ezen érvelést támasztja alá a német jogalkotónak a GrEStG 6a. cikkének elfogadáskor kifejezett – és az A-Brauerei által azonosított – szándéka, amely arra irányul, hogy a gazdasági fejlődés egyes akadályaink megszüntetése érdekében a vállalkozások szerkezetátalakítása könnyebbé váljon.[65] Ily módon a német jogalkotó szándéka az volt, hogy *általában* a német gazdaság növekedését ösztönözze, nem pedig egy külön ágazatét. Az állami támogatásokra vonatkozó szabályok nem alkalmazandók az ilyen intézkedések vonatkozásában.

105. Hozzáteszem, hogy valamennyi vállalkozás gazdasági stratégiája keretében cégcsoportba szervezheti át tevékenységét, és adott esetben valamelyik, a GrEStG 6a. §-ában rögzített átalakulási forma mellett dönthet.

106. Nem látok okot arra, hogy miért kellene a jelen esetet eltérően kezelni attól a fent említett esettől, amely a kizárólag lízingszerződés alapján beszerzett eszközökre alkalmazandó adókedvezmény nyújtására vonatkozik. Hasonlóképpen, valamennyi vállalkozásnak lehetősége van arra, hogy eszközbeszerzéseit lízingszerződések megkötésével bonyolítsa le. E tekintetben azok az indokok, amelyek a Bizottságot ezen előny szelektivitásának kizárására vezették, a jelen ügyben szóban forgó mentességre véleményem szerint teljes mértékben átültethetők.[66]

107. Másként fogalmazva, mind a lízingszerződések, mind a cégcsoportok olyan jogi eszközök, amelyek valamennyi vállalkozás és gazdasági tevékenység számára nyitva állnak, ily módon az alkalmazásukhoz kapcsolódó adókedvezmény általános intézkedésnek minősül.

65 A gazdasági növekedés gyorsításáról szóló törvénytervezet („Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums"), Deutscher Bundestag, 17/15 dokumentum, 21. o. Az A-Brauerei írásbeli észrevételeinek 10. melléklete.

66 Lásd: 2016. április 14-i Netherlands Maritime Technology Association kontra Bizottság ítélet (C-100/15 P, nem tették közzé, EU:C:2016:254, 23. pont): „A Bizottság először is megállapította, hogy ezen intézkedés minden olyan társaságra alkalmazandó, amely Spanyolországban a jövedelemadó hatálya alá tartozik, tevékenységi ágazataiktól, telephelyeiktől, méretüktől vagy jogállásuktól függetlenül. Az a tény, hogy az említett intézkedés csak a lízingszerződés alapján beszerzett eszközökre terjed ki, nem eredményez szelektív előnyt, mivel bármilyen fajta eszköz finanszírozható lízingszerződés útján, amelyet bármilyen tevékenységi ágazathoz tartozó és bármilyen méretű társaság alkalmazhat. A Bizottság azt is megjegyezte, hogy a spanyol hatóságok szerint a bejelentett intézkedés egyaránt vonatkozott a Spanyolországban és a többi tagállamban létrehozott eszközökre". Lásd még: C (2012) 8252 végleges bizottsági határozat, 26–36. pont.

108. Azt is megjegyzem – amint arra a német kormány helyesen rámutatott –, hogy a GrEStG 6a. §-a nem tesz különbséget a nemzeti és a más tagállamokban letelepedett vállalkozások között. E rendelkezés szerint a mentességet egyébként is alkalmazni kell a valamely tagállam jogában előírt „hasonló átalakulásokra” is.

109. Következésképpen, amennyiben a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség valamennyi belföldön jelen lévő vállalkozás, sőt még valamennyi belföldön ingatlannal rendelkező belföldi vagy külföldi vállalkozás számára is elérhető, az az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá nem tartozó, általános intézkedésnek minősül.

110. A jelen indítvány 94. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatot alkalmazva, az „általános intézkedésnek” minősítés nem zárható ki azzal az indokkal, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt előnyből *ténylegesen* nem részesül valamennyi vállalkozás, vagy azért, mert a tevékenységüket nem szervezték át cégcsoportba, vagy azért, mert nem az e rendelkezésben említett átalakulások egyikét valósították meg.

111. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság is kiemelte, valamennyi adókedvezmény bizonyos feltételek teljesítésétől függ, aminek következtében egyes adóalanyok szükségképpen ki vannak zárva azoknak az igénybevételéből. Az adókedvezmény biztosítására vonatkozó egy vagy több feltétel puszta fennállása nem lehet elegendő ahhoz, hogy valamely adókedvezmény „szelektívnek” minősüljön, ellenkező esetben a tagállamok egész adózása az állami támogatásokra vonatkozó szabályok hatálya alá kerülne.

112. Más szóval, a valamennyi vállalkozás által tanúsítható magatartáshoz kapcsolódó adókedvezmény általános intézkedésnek minősül.[67]

113. A félreértések elkerülése végett végül leszögezem, hogy a jelen részben alkalmazott, általam támogatott hagyományos elemzési módszert meg kell különböztetni a Törvényszék által elfogadott és a Bíróság által a Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítéletben érvénytelenített módszertől.[68] A Törvényszék ugyanis úgy értelmezte a szelektivitás feltételét, hogy az megköveteli a Bizottságtól a szóban forgó adóintézkedéssel előnyben részesített vállalkozások különös kategóriájának azonosítását. Amint azt a Bíróság jogosan kimondta, a „szelektivitás” fogalmának ilyen formális értelmezését el kell utasítani.[69] Ahogy arra Wathelet főtanácsnok ez utóbbi ügyben ismertetett indítványában jogosan rámutatott, a szóban forgó intézkedés előnyt biztosított a határokon átnyúló ügyleteket végző vállalkozások számára.[70] Márpedig a jelen ügyben nem ez a helyzet.[71]

114. A fentiekre figyelemmel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előterjesztett kérdésre azt a választ adja, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség általános intézkedésnek tekintendő, és így azt nem lehet az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősíteni.

115. Ezen megközelítés annál is inkább indokolt, mivel a Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet[72] szigorú értelmezése azt sugallhatná, hogy az „általános intézkedés” fogalma *de facto* elveszítette lényegét, amint arra a német kormány a tárgyaláson hivatkozott. Leszögezem azonban, hogy úgy tűnik számomra, hogy az előzőekben azonosított téves jogalkalmazás megállapítása e tekintetben ezen ítélet hatályára korlátozódik.

116. Másodlagosan a következő részben alkalmazni fogom a referenciakeret módszerét.

67 Lásd a jelen indítvány 71. pontját és a lábjegyzetben említett hivatkozásokat.

68 2016. december 21-i ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 Lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 71. és 94. pont).

70 Wathelet főtanácsnok Bizottság kontra World Duty Free Group és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:624, 135–139. pont).

71 Lásd a jelen indítvány 108. pontját.

72 2016. december 21-i ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981).

D. A referenciakeret módszerének a GrEStG 6a. §-ában megállapított mentességre való alkalmazásáról

117. A Bíróság a szelektivitás értékelése céljából különösen az adózás területén bizonyos ügyekben egy „referenciakeret” azonosításán alapuló háromlépéses módszert alkalmazott.

118. E módszer szerint először is azonosítani kell a referenciakeretet, azaz az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy normál adórendszert. Második lépésben értékelni kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér-e ezen rendszertől, amennyiben különbséget tesz az említett általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Harmadik lépésben pedig még azt is meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó különbségtételt igazolja-e az előzetesen azonosított adórendszer jellege és felépítése.[73]

119. Amint azt az elemzésem során majd hangsúlyozni fogom, ezen elemzési módszer mindegyik lépése alkalmazási nehézségeket vet fel a jelen ügyben. E tekintetben kérdésként merül fel, hogy megkövetelhető-e ilyen bonyolult elemzés a tagállamok által meghatározott összes adójogi különbségtétel vonatkozásában.

120. E pontosítást követően, ezen alkalmazási nehézségek ellenére úgy vélem, hogy a referenciakeret módszerének mindhárom lépése alapján azt a következtetést lehet levonni, hogy az alapeljárásban szóban forgó mentesség nem szelektív jellegű.

1. A releváns referenciakeret azonosításáról

121. A Bíróság ítélkezési gyakorlatának keretében a referenciakeret azonosítása szükségességének első formális említése a Portugália kontra Bizottság ítéletre[74] nyúlik vissza, annak azon pontjára, amelyben a Bíróság a szóban forgó előny *földrajzi* szelektivitását vizsgálta. Szerintem e megközelítés fenntartás nélkül támogatható ebben a kontextusban. A földrajzi szelektivitás vizsgálatához ugyanis szükség van annak előzetes meghatározására, hogy a releváns referenciakeret állami szinten vagy az érintett államon belüli jogalany szintjén helyezkedik-e el.[75]

122. A Bíróság ezt a lépést csak ezt követően, a 2011-ben meghozott Paint Graphos és társai ítélettől kezdve[76] „vonta” be a *tárgyi* szelektivitás értékelésének keretébe.

73 Lásd e tekintetben: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. és 64. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57–60. pont); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 86. és 87. pont). Lásd még: Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa, (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 96. pont).

74 2006. szeptember 6-i ítélet (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. és 57. pont).

75 Lásd még: 2008. szeptember 11-i UGT-Rioja és társai ítélet (C-428/06–C-434/06, EU:C:2008:488, 47., 75. és 143. pont).

76 Lásd különösen: a 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) 49. pontját, amelyben a Bíróság „ebben az értelemben” idézi a 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet C-88/03, (EU:C:2006:511) 56. pontját. Lásd később: 2013. július 18-i P ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. pont); 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35–45. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. pont); valamint a **Error! Bookmark not defined**.. lábjegyzetben hivatkozott ítéletek.

123. A tárgyi szelektivitás értékelése során azonban a releváns referenciakeret azonosítása problémákat vet fel, amelyekre többek között több főtanácsnok is rámutatott. Az Andres kontra Bizottság ügyben [77] Wahl főtanácsnok kiemelte, hogy a referenciakeret azonosítása a jogbizonytalanság jelentős forrása különösen az adózás területén. Az ANGED-ügyekben [78] Kokott főtanácsnok egyrészt rámutatott arra, hogy a szelektivitás vizsgálata a tagállamok adórendszereiben komoly nehézségeket vet fel, másrészt, hogy valamely referenciakeret meghatározása nem lehet döntő tényező.

124. E nehézségek a jogirodalomban is tükröződnek. [79]

125. A referenciakeret azonosításához kapcsolódó nehézségek a Bíróság ítélkezési gyakorlatában is tükröződnek. Ezek különösen a Törvényszék ítéleteinek hatályon kívül helyezését eredményezték a Bizottság kontra World Duty Free Group és társai, illetve az Andres kontra Bizottság ügyekben. [80]

126. Az alapeljárásban jól példázza ezeket a nehézségeket a Bíróság számára a releváns referenciakeret azonosításához javasolt megközelítések sokfélesége.

127. E megközelítések vizsgálatának megkezdése előtt ki kell emelnem, hogy az a tény, hogy a GrEStG 6a. §-a a GrEStG 1. §-ától való eltérést jelent, nem elegendő a GrEStG 6a. §-ának a referenciakeretből való kizárásához. Más szavakkal annak megállapítása, hogy formálisan a GrEStG 6a. §-a eltérést jelent a GrEStG 1. §-ától, nem lehet elegendő azon következtetés levonásához, hogy a GrEStG 1. §-a jelenti a referenciakeretet és a GrEStG 6a. §-a pedig az e kerettől való eltérést.

128. A Bíróság a nemrégiben hozott Andres kontra Bizottság ítéletben [81] e tekintetben pontosította, hogy a meghatározott szabályozási módszer nem lehet elegendő a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzése során releváns referenciakeret meghatározásakor, ellenkező esetben döntő mértékben az állami beavatkozások formája részesülne előnyben azok hatásaival szemben, és hogy ennélfogva az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet döntő tényező a referenciakeret meghatározásakor. Kiemelem, hogy az állami támogatások vizsgálata során a formalizmus elutasításának e szándéka még az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmének is megfelel, amely tiltja a „bármilyen formában nyújtott” támogatásokat.

129. Ugyanez gondolatmenet kapcsán emlékeztetek arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem azok oka vagy célja szerint különbözteti meg az állami beavatkozásokat, hanem az általuk gyakorolt hatások alapján határozza meg őket. [82]

77 Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Először is Wahl főtanácsnok ezen indítvány 98. pontjában kiemeli, hogy ezen ügy azokat a nehézségeket hangsúlyozza, amelyek a referenciakeret megállapításához kapcsolódnak. Ezt követően ugyanezen indítvány 101. pontjában Wahl főtanácsnok megjegyzi, hogy „[m]ás típusú támogatási rendszerekkel ellentétben az adózással összefüggésben számos bizonytalansággal jár az ilyen közös, általánosan alkalmazandó rendszer pontos azonosítása. Az adórendszerek összetettségét és a vállalkozások adóterheinek meghatározásához kapcsolódó számos lehetőséget figyelembe véve lehetetlennek tűnik biztosan ismerni a »normál helyzetet«”. Végül az említett indítvány 105. pontja így szól: „[…] A referencia-rendszer meghatározása során alkalmazandó kritériumokról kérdezve *a Bizottság nem tudta megmagyarázni, hogy mire alapozva határozza meg a referencia-rendszert*. Úgy mutatta be az eljárást mint logikakeresést a rendszerben. A Bizottság válasza legalábbis megerősíteni tűnik azt, hogy a referencia-rendszer adott ügyben való meghatározása *valójában nem objektív kritériumokon alapul*” (kiemelés tőlem).

78 Kokott főtanácsnok ANGED egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2017:854, 76. és 88. pont).

79 Lásd többek között: Peiffert, O., i.m., 60. o. „Ha úgy értjük, hogy az uniós bíróságok nem tartják magukra nézve kötelezőnek […] a tagállamok által megadott szempontokhoz, e referenciakeret meghatározása jelentős nehézségekbe ütközik. Egyébiránt e tekintetben nem létezik világos módszer”.

80 Lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981); 2018. június 28-i Andres kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Ez utóbbi ügyre vonatkozóan lásd még az ugyanezen a napon hozott: Németország kontra Bizottság ítélet (C-208/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:506); Németország kontra Bizottság ítélet (C-209/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:507); Lowell Financial Services kontra Bizottság ítélet (C-219/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:508).

81 2018. június 28-i ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92. és 104. pont).

82 Lásd többek között: 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 36. pont); 2016. június 30-i Belgium kontra Bizottság ítélet (C-270/15 P, EU:C:2016:489, 40. pont); 2016. október 26-i Orange kontra Bizottság ítélet (C-211/15 P, EU:C:2016:798, 38. pont).

130. Másképpen fogalmazva, kizárólag a szóban forgó intézkedések hatása alapján kell a referenciakeretet azonosítani. Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy a GrEStG 1. és 6a. §-a hatásait a Bíróság előtt észrevételeket előterjesztő felek eltérően értelmezték.

131. Az A-Brauerei szerint az ingatlanszerzési adó célja a német területen lévő ingatlan feletti irányításszerzés adóztatása. E megközelítés szerint, amelyet „gazdaságinak" tekintenék, a referenciakeretet a GrEStG 1. és 6a. §-a együttesen képezi. A GrEStG 6a. §-a ugyanis közvetlenül részét képezi a referenciakeretnek azáltal, hogy adómentességben részesíti azokat az átalakulásokat, amelyek nem járnak az ingatlan feletti irányítás módosulásával, az ingatlan továbbra is ugyanazon uralkodó vállalkozás kezében marad. Következésképpen a GrEStG 6a. §-a nem minősülne a referenciakerettől való eltérésnek, és ezért a 107. cikk (1) bekezdése értelmében nem lenne szelektív jellegű.

132. A német kormány is úgy ítéli meg, hogy a referenciakeretet a GrEStG 1. és 6a. §-a együttesen képezi. Mindamellett e kormány – az A-Brauereitől eltérően – a „teherviselő képesség" fogalmán alapuló megközelítést javasolt. E megközelítés szerint az ingatlanszerzési adó célja az, hogy adóztatás alá kerüljön az ingatlan vevőjének vagy eladójának a vagyonátruházáskor megnyilvánuló objektív fizetőképessége.

133. Ezzel szemben a Bizottság szerint a referenciakeret kizárólag a GrEStG 1. §-án alapul, amely meghatározza azokat kereskedelmi ügyleteket, amelyek után valamennyi, jogi vagy gazdasági úton Németországban ingatlant szerző természetes vagy jogi személy számára adókötelezettség keletkezik. E tekintetben kifejtette, hogy a szóban forgó referenciakeret tisztán adózási jellegű, és az a célja, hogy adózás alá vonja az összes olyan kereskedelmi ügyletet, amely jogilag vagy gazdaságilag a tulajdonjog átszállásához vezet.

134. Bevallom, hogy nagyon nehezem tudom megkérdőjelezni e három célkitűzés relevanciáját. Az adóintézkedések többségéhez hasonlóan számomra úgy tűnik, hogy az alapeljárásban szóban forgó ingatlanszerzési adó egyidejűleg több célt követ, amelyeket ezen adó hatásai, és azon belül is különösen az A-Brauerei, a német kormány és a Bizottság által hivatkozott hatásai alapján lehet azonosítani. Szerintem, ha a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzése során releváns referenciakeret meghatározásakor e célok közül az egyiket a többi rovására előnyben részesítenénk, az az önkényesség komoly veszélyét idézné elő.

135. Különösen a Bizottság azon megközelítését kell feltétlenül elutasítani, amely szerint e rendszernek kizárólag az adózási célkitűzését kell elfogadni, azaz az adóbevételek biztosítását, mivel ezen megközelítés teljesen megfosztaná a referenciakeret módszerének első két lépését a hatékony érvényesüléstől. [83]

136. A releváns referenciakeret azonosításához kapcsolódó önkényesség kockázata a jogbizonytalanság jelentős forrását jelenti különösen a nemzeti tisztviselők, a vállalkozások és a támogatás nemzeti szinten való értékelésére hivatott nemzeti bíróságok számára. [84] Kiemelem, hogy számomra úgy tűnik, hogy e jogbizonytalanság elválaszthatatlanul kötődik a referenciakeretnek a szóban forgó adó céljain alapuló azonosításának szükségességéhez.

83 Lásd a jelen indítvány 145. és 146. pontját.

84 Lásd a jelen indítvány 86. pontját.

137. Szerintem e jogbizonytalanság nehezen egyeztethető össze azon állandó ítélkezési gyakorlattal, amely szerint az „állami támogatás” fogalma jogi jellegű, és azt objektív körülmények alapján kell értelmezni.[85] Egyebekben emlékeztetek arra, hogy semmi sem igazolja, hogy a Bizottság széles mérlegelési jogkörrel rendelkezne valamely intézkedésnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősítése tekintetében.[86] Márpedig a releváns referenciakeret azonosítását érintő jogbizonytalanság azzal a veszéllyel járna, hogy a Bizottság *de facto* ilyen jogkörhöz jut.

138. E jogbizonytalanság annál is inkább kifogásolható, mivel a referenciakeret megválasztásának döntő jelentősége lehet a szelektivitás vizsgálata, és ennélfogva az „állami támogatásnak” minősítés szempontjából.[87] Ily módon a jelen ügyben az A-Brauerei és a német kormány által javasolt referenciakeretek – a Bizottság által javasolttól eltérően – kizárnák a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség szelektivitást.

139. E pontosítást követően mégis az A-Brauerei által javasolt megközelítés mellett döntök, amelyet véleményem szerint a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatok is alátámasztanak. Ugyanis e bíróság szerint a GrEStG 6a. §-ában megállapított mentesség a GrEStG 1. §-a hatályának – amely túl tágan volt meghatározva – korrekcióját eredményezi azáltal, hogy az érintett ingatlanok gazdasági tulajdonjogára gyakorolt hatás hiányában kizárja a cégcsoporton belüli átalakulásokat.[88] Következésképpen a GrEStG 6a. §-a a referenciakeret részét képezi, és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelemben nem tekinthető szelektívnek.

140. Másodlagosan arra az esetre, ha a Bíróság – a Bizottság által javasolt megközelítésnek megfelelően – a referenciakeretet úgy határozná meg, hogy azt kizárólag a GrEStG 1. §-a alkotja, a következő részben megvizsgálom, hogy a GrEStG 6a. §-ának hatálya alá tartozó helyzetek összehasonlíthatók-e az annak hatályán kívül eső helyzetekkel.

2. A GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség hatálya alá tartozó helyzetek és az annak hatályán kívül eső helyzetek összehasonlíthatóságának hiányáról

141. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a referenciakeret módszerének második lépése annak vizsgálatából áll, hogy a szóban forgó adóintézkedés különbséget tesz-e *a referenciakeret által kitűzött célra tekintettel* összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között.[89]

142. Emlékeztetek arra, hogy a Bírósághoz nem e vonatkozásban fordultak a Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ügyben,[90] tekintettel arra, hogy a Törvényszék anélkül semmisítette meg a Bizottság határozatát, hogy vizsgálta volna a szóban forgó mentesség hatálya alá tartozó és annak hatályán kívül eső adóalanyok összehasonlíthatóságának hiányával kapcsolatos érveket.

85 Lásd többek között: 2000. május 16-i Franciaország kontra Ladbroke Racing és Bizottság ítélet (C-83/98 P, EU:C:2000:248, 25. pont); 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, 132. pont); 2012. június 21-i BNP Paribas és BNL kontra Bizottság ítélet (C-452/10 P, EU:C:2012:366, 100. pont); 2016. november 30-i Bizottság kontra Franciaország és Orange ítélet (C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87. pont).

86 Lásd: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 112. pont); 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, 132. pont).

87 A jelen indítvány 47–60. pontjában kifejtettem azokat az indokokat, amelyek miatt az adózás területén tett megkülönböztetések főszabály szerint teljesítik az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt egyéb feltételeket.

88 Ily módon az alapeljárásban, amely egy leányvállalatnak (T-GmbH) az anyavállalatba (A-Brauerei) történő beolvadására vonatkozik, a T-GmbH ingatlanjainak gazdasági tulajdonjoga már a beolvadással történő egyesülést megelőzően átszállhatott az A-Brauereire abból adódóan, hogy az A-Brauerei a T-GmbH-ban kizárólagos részesedéssel rendelkezett.

89 Lásd többek között: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont); 2017. december 20-i Comunidad Autónoma de Galicia és Retegal kontra Bizottság ítélet (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, 58. és 61. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 38. és 40. pont).

90 Lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 92–94. és 123. pont).

143. Az összehasonlíthatóságnak a referenciakeret módszerének második lépésével összefüggésben történő értékelése számos kényes kérdést vet fel.

144. Először is, mivel ezen második lépéshez a referenciakeret által követett „célkitűzés” azonosítására van szükség, fennáll a jogbizonytalanság veszélye. Ugyanis ahogy azt a jelen indítvány 134. pontjában említettem, az alapeljárásban szóban forgó ingatlanszerzési adó az adóintézkedések többségéhez hasonlóan egyidejűleg több célt követ. Megismétlem, amennyiben az összehasonlíthatóság vizsgálata során e célkitűzések közül az egyiket a többi rovására előnyben részesítenénk, az véleményem szerint az önkényesség veszélyét idézné elő.

145. Szemléltetésképpen, a Bizottság által javasolt megközelítés e rendszer azon adózási célkitűzésének – azaz az adóbevételek biztosításának – előnyben részesítését eredményezi, amelyre tekintettel az összes, ezen adó fizetésére kötelezett adóalany összehasonlítható helyzetben van. Szerintem mindenképpen ki kell zárni az ilyen megközelítést, mivel az teljesen megfosztaná a referenciakeret módszerének első két lépését a hatékony érvényesüléstől, figyelemmel arra, hogy a harmadik lépés korlátozott hatályú.

146. Először is, ha ugyanis a referenciakeretet úgy határozzuk meg, hogy azt az adó képezi, az egyes adóalanyoknak nyújtott összes adókedvezmény szükségképpen az e kerettől való eltérést jelenti. Továbbá, valamennyi adóalanyt – mint ezen adó alá tartozót – összehasonlítható helyzetben lévőnek lehet tekinteni az adóbevételek biztosítására irányuló célkitűzés szempontjából (második lépés). Végül kizárólag a magában a referenciakeretben rejlő mechanizmusok fogadhatók el a szóban forgó rendszer jellegén vagy általános felépítésén alapuló igazolásként (harmadik lépés). [91]

147. Mindenesetre az adott adórendszer számára kitűzött cél vagy célok szükségszerűen bizonytalansági tényezőnek minősülnek. E tekintetben megjegyzem, hogy a nemrégiben tárgyalt Belgium kontra Bizottság ügyben [92] Bobek főtanácsnok nem kevesebb mint három olyan tényezőt azonosított, amelyet figyelembe lehet venni az összehasonlíthatóságnak a szelektivitás keretében történő értékelése során, hangsúlyozva, hogy ezen értékelés „*minden esetben a szubjektív értékválasztás egyes elemeit vonja maga után* a vállalkozások összehasonlításának alapját és okát illetően, és az egyik tényező helyett a másikra helyezi a nagyobb hangsúlyt”.

148. Úgy tűnik számomra, hogy ezen értékelés szubjektivitása ellentmondásban áll a jelen indítvány 137. pontjában felidézett azon ítélkezési gyakorlattal, amely szerint egyrészt az állami támogatás fogalmát objektív körülmények alapján kell értelmezni, másrészt pedig semmi sem igazolja, hogy a Bizottság széles mérlegelési jogkörrel rendelkezne valamely intézkedés állami támogatásnak minősítése tekintetében.

149. Másodszor, bizonytalanság van az összehasonlíthatóság értékelése érdekében felhozható célok típusát illetően. Az állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény szerint ezen értékelést „a referencia-rendszerből *fakadó cél* tekintetében” kell elvégezni, mivel „[a] tagállamok nem hivatkoz[hatnak] külső politikai célokra – például regionális, környezet- vagy iparpolitikai célokra – annak igazolása érdekében, hogy egyes vállalkozásokat megkülönböztetett bánásmódban részesít” [93].

91 Lásd a jelen indítvány 180–186. pontját.

92 Bobek főtanácsnok Belgium kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 31–37. pont), kiemelés tőlem. Eszerint a három releváns tényező az intézkedés alkalmazásának köre, az intézkedés célja és az érintett termékek helyettesíthetősége.

93 Az „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közlemény, 135. pont (kiemelés tőlem).

150. A referencia-rendszerből „fakadó célok” és „a külső politikai célok” közötti különbségtétel következtében a gyakorlatban kérdésként merül fel, hogy melyek az ahhoz szükséges feltételek, hogy egy jogszerű cél a referenciakeretből fakadó céllá váljon. Úgy tűnik, hogy a releváns ítélkezési gyakorlatnak [94] az „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közleményben [95] javasolt értelmezése szerint a szóban forgó adórendszernek – a környezetvédelmi célokon alapuló ökoadóhoz hasonlóan – szorosan a hivatkozott jogszerű célok köré kell épülnie.

151. A Bizottság ezen értelmezése azonban kizárná az olyan jogszerű célkitűzés felhívhatóságát, mint például a környezetvédelem egy olyan általános adóval összefüggésben, mint amilyen a jövedelemadó, mivel az ilyen célkitűzés köré nem épül szorosan általános adó. Márpedig e tekintetben felmerül bennem a kérdés, hogy egy olyan jogszerű célkitűzés, mint a környezetvédelem, akkor is az e célon alapuló *különadóból* fakadónak tekinthető-e, ha e célkitűzést az *általános adón* „kívülinek” kellene tekinteni.

152. Ugyanis az ilyen értelmezés egyrészt a különadók keretében előírt előnyök, másrészt az általános adók keretében megállapított előnyök aszimmetrikus kezeléséhez vezetne. A különadó keretében nyújtott adókedvezményt a jogszerű („belülről fakadónak” minősített) célkitűzés alapján „nem szelektívnek” lehetne minősíteni, ellentétben az általános jövedelemadó keretében nyújtott, ugyanezen („kívülállónak” minősített) célon alapuló adókedvezménnyel. [96]

153. Az ilyen aszimmetrikus kezelés a különadók tekintetében előnyös, az általános adók – például a jövedelemadó – tekintetében hátrányos torzítást eredményezne még az állami támogatásokra vonatkozó szabályokon belül is, és ellentétes lenne a tagállamok adójogi autonómiájának elvével. [97]

154. Bevallom, hogy alapvetően aggályaim vannak az olyan értelmezés gyakorlati kihatásait illetően, amely bizonyos, a szóban forgó adórendszer által követett, jogszerű célkitűzések felhívhatóságát kizárják.

155. Már kiemeltem, hogy a referenciakeret módszere arra irányul, hogy az állami támogatások tilalmát egy főszabály szerint valamennyi különbségtételt tiltó, általános, hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó tesztté alakítsa át. [98] Márpedig az előbbiekben említett értelmezés még tovább fokozná ezen tilalom szigorúságát azzal, hogy az összehasonlíthatóság értékelésekor kizárólag a szóban forgó adórendszerből *fakadó célkitűzéseket* fogadná el.

94 Lásd többek között: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86–93. pont), amelyben a Bíróság az összehasonlíthatóságnak az ökoadóval elérni kívánt környezetvédelmi célra tekintettel történő vizsgálatára vonatkozó kötelezettségre emlékeztet; 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63–68. pont), amelyben a Bíróság az NOx-kibocsátás korlátozására irányuló rendszer által elérni kívánt környezetvédelmi cél tekintetében állapítja meg az összehasonlíthatóságot (környezetvédelem); 2013. július 18-i P ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 29. és 30. pont), amelyben a Bíróság elutasítja a szóban forgó adórendszertől idegen célokat, mint például a foglalkoztatás fenntartását (30. pont), de úgy tűnik, hogy e pont inkább a referenciakeret módszerének harmadik lépésére vonatkozik (lásd: 29. pont); 2015. június 4-i Kernkraftwerke Lippe-Ems ítélet (C-5/14, EU:C:2015:354, 78. és 79. pont), amelyben a Bíróság a hasadóanyag kereskedelmi célú villamosenergia-termeléshez való felhasználása után fizetendő különadóval elérni kívánt környezetvédelmi cél tekintetében állapítja meg az összehasonlíthatóság hiányát; 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 49–56. pont); ANGED-ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281, 42–50. pont); ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 37–46. pont), amelyben a Bíróság egy különadóval elérni kívánt környezetvédelmi és területrendezési célok tekintetében állapítja meg az összehasonlíthatóság hiányát.

95 Az „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közlemény, 136. pont. „*Egyes különleges illetékek* (és különösen azok adóalapja) – például a környezetre vagy az emberi egészségre káros hatással lévő bizonyos tevékenységek vagy termékek visszaszorítását célzó környezetvédelmi és egészségügyi adók – struktúrája rendszerint olyan, hogy az elérendő politikai célok annak szerves részét képezik. Ilyen esetekben az adó tárgyát képező tevékenységektől/termékektől eltérő helyzetű tevékenységekkel/termékekkel szembeni, a rendszerből fakadó elérendő cél tekintetében megkülönböztetett bánásmód nem minősül eltérésnek” (kiemelés tőlem).

96 Lásd ezzel kapcsolatban: Piernas López, J. J., „Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case”, *European State Aid Law Quarterly*, 2018, 2. kötet, 274–281. o., 279. o. „[I]t could be argued that Member States may be tempted to pursue national policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (eg environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid”.

97 Lásd a jelen indítvány 74. és 78. pontját.

98 Lásd a jelen indítvány 61–73. pontját.

156. Összehasonlításként, az EUM-Szerződésnek a mozgásszabadságokat megállapító rendelkezései kizárólag a *származáson* alapuló hátrányos megkülönböztetés tilalmát írják elő, de ugyanakkor elfogadják azt is, hogy v*alamennyi jogszerű célkitűzés* felhívható az összehasonlíthatóság értékelése és az esetleges igazolások vizsgálata során.

157. E tekintetben nem tartom meggyőzőnek azt az érvet, amely szerint a szóban forgó adórendszer által különösen a szociális és környezetvédelem vonatkozásában elérni kívánt jogszerű célokat minden esetben figyelembe *veheti* a Bizottság a támogatás belső piaccal való összeegyeztethetőségének vizsgálatakor. Ugyanis tekintettel az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdésének szigorú értelmezésére vonatkozó kötelezettségre, illetve arra, hogy a Bizottság az ezen vizsgálat keretében [99] – különösen az olyan nem harmonizált területen, mint az adózás – széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik, az ilyen *lehetőség* nem tekinthető elegendőnek.

158. Következésképpen, ha valamely jogszerű célkitűzésre való egyszerű tagállami hivatkozás önmagában nem is vezethet valamely állami intézkedésnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alóli kizárásához – amint azt a Bíróság az Olaszország kontra Bizottság ítéletben [100] és a British Aggregates kontra Bizottság ítéletben [101] megállapította – *a referenciakeret-módszer második lépésének sajátos kontextusában*, azaz az összehasonlíthatóság vizsgálata során *valamennyi jogszerű célra hivatkozni lehet*.

159. Úgy vélem, hogy ezt a megközelítést erősítik a nemrégiben hozott ANGED-ítéletek, amelyekben a Bíróság a környezetvédelem és a területrendezés tekintetében értékelte az összehasonlíthatóságot, anélkül hogy minősítette volna az adott adórendszerből „fakadó” célkitűzéseket. [102]

160. E pontosításokat követően, a jelen ügyben meg kell vizsgálni, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség hatálya alá tartozó, illetve annak hatályán kívül eső adóalanyok az ingatlanszerzési adóval elérni kívánt *összes célra* tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak-e.

161. A kérdést előterjesztő bíróság, az A-Brauerei és a német kormány által támogatott megközelítéshez hasonlóan azon a véleményen vagyok, hogy nem ez a helyzet, és hogy ennélfogva az említett mentesség nem szelektív jellegű.

a) A cégcsoporton belül, illetve a cégcsoporton kívül megvalósított átalakulások összehasonlíthatóságának hiányáról

162. Először is a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség azokra a cégcsoporton belüli egyesülésekre, szétválásokra vagy vagyonátruházásokra [103] vonatkozik, amelyekben az uralkodó vállalkozás és annak egy vagy több ellenőrzött társasága, vagy az uralkodó vállalkozás több ellenőrzött társasága vesz részt.

163. A Bizottság szerint tisztán adózási jellegű a GrEStG 1. §-a által elérni kívánt cél, vagyis az, hogy adózás alá vonja az összes olyan kereskedelmi ügyletet, amely jogilag vagy gazdaságilag a tulajdonjog átszállását eredményezi. Márpedig e célkitűzés tekintetében az ingatlanszerzéseket csoporton kívül megvalósító vállalkozások összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak a szóban forgó mentességben részesülő vállalkozásokkal.

99 Lásd a jelen indítvány 76. pontját.

100 1974. július 2-i ítélet (173/73, EU:C:1974:71, 21., 22., 27. és 28. pont).

101 2008. december 22-i ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86–93. pont).

102 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 49–56. pont); ANGED-ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281, 42–50. pont); ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 37–46. pont).

103 A GrEStG 6a. §-a ugyanis az UmwG azon 1. §-a (1) bekezdésének 1–3. pontja értelmében vett átalakulásokra utal, amely az egyesüléseket, szétválásokat, illetve a vagyonátruházásokat szabályozza.

164. Nem értek egyet a Bizottság ezen álláspontjával. Szerintem valamely cégcsoporton *belül* megvalósított átalakulások nem hasonlíthatók össze valamely cégcsoporton *kívül* megvalósított ügyletekkel.

165. Gazdasági szempontból ugyanis valamennyi cégcsoporthoz tartozó ingatlan közvetve az anyavállalat kezében van azon társaságban fennálló részesedése erejéig, amelynek jogilag tulajdonosa. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentességnek az a feltétele, hogy az uralkodó társaság az átalakulásban részt vevő társaságok tőkéjében legalább 95%-os részesedéssel rendelkezzen. Ilyen esetben az átalakulás hatása gazdasági szempontból közömbös vagy mellékes, mivel az ingatlan ezen ügyletet megelőzően és azt követően is közvetve az uralkodó vállalkozás tulajdonában áll, amint arra lényegében a kérdést előterjesztő bíróság is rámutatott.[104] Ugyanezen gondolatmenetet követve az A-Brauerei kiemelte, hogy e rendelkezés célja az érintett ingatlan feletti irányítás módosulásával nem járó átalakulások adó alóli mentesítése.

166. Más szavakkal, továbbá amint azt a német kormány megerősítette a tárgyaláson, a GrEStG 6a. §-ának az a hatása, hogy kiküszöböli a gazdasági kettős adóztatást a cégcsoportok esetében. Ugyanis mivel az adót akkor kell megfizetni, amikor az ingatlan bekerül a csoporthoz tartozó egyik társaság vagyonába, méltánytalan lenne ezt az adót valamennyi társaságon belüli átalakuláskor ismét beszedni.

167. Szerintem a *csoporton belüli*, legalább 95%-os részesedéssel társult vállalkozások közötti átalakulások ezen sajátossága miatt nem szabad az ilyen ügyleteket úgy tekinteni, hogy azok összehasonlíthatók a csoporton kívül megvalósított ingatlanszerzésekkel, például az egyszerű, független felek közötti adásvétellel.

b) A cégcsoporton belül megvalósított átalakulások és az cégcsoporton belül hozott egyéb, szerkezetátalakítási intézkedések összehasonlíthatóságának hiányáról

168. Másodszor, a Bizottság arra hivatkozik, hogy az ingatlanszerzési adóval elérni kívánt adózási célkitűzés tekintetében a cégcsoporton belül megvalósított átalakulások összehasonlíthatók a cégcsoporton belül hozott egyéb, szerkezetátalakítási intézkedésekkel. Példaként jegyezte meg, hogy valamely ingatlan ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok közötti adásvételére nem terjed ki az e rendelkezésben megállapított mentesség.

169. A Bizottság ezen álláspontja meglepő. Ugyanis úgy tűnik, hogy az uniós jog, konkrétan pedig a 2009/133/EK irányelv[105] elismerte a csoporton belüli átalakulások sajátosságait, és különösen az olyan egyesülések sajátosságait, mint amilyen az alapügyben szerepel. Így ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a tőkenyereségre – különösen az ingatlanjövedelmekre – nem terjed ki az adóztatás egyesülés, szétválás vagy részleges szétválás esetén.[106]

170. Ellenben az uniós jogalkotó nem terjesztette ki ezt az előnyt az ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok közötti egyéb műveletekre, különösen nem az ilyen társaságok közötti egyszerű eszközátruházásokra. Véleményem szerint ez az eltérő bánásmód a szerkezetátalakítási műveletek sajátosságaival magyarázható, amit az A-Brauerei is kiemelt. A szerkezetátalakítási műveleteknek ugyanis – különösen jelentőségük miatt – sajátos joghatásaik vannak az érintett társaságok jogi

104 Lásd a jelen indítvány 139. pontját.

105 A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2009. október 19-i tanácsi irányelv (HL 2009. L 310., 34. o.).

106 Lásd a 2009/133/EK irányelv 4. cikkének (1) bekezdését. „Az egyesülés, szétválás vagy részleges szétválás nem eredményezheti a tőkenyereség olyan megadóztatását, amelyet az átadott eszközök és források valódi értéke és adózási célra szolgáló értéke közötti különbségre vonatkoztatva számították ki”.

személyiségre és/vagy vagyonára. Szemléltetésképpen, az egyesülések főszabály szerint valamely jogi személy eltűnését és vagyonának az átvevő társaságra való átszállását eredményezik. Az egyszerű adásvételnek viszont csak az a következménye, hogy valamely eszköz átkerül egy másik személy vagyonába.

171. Szerintem ez az objektív jellegbeli különbség kizárja azt, hogy az átalakulásokat és az ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok közötti egyéb műveleteket, különösen az adásvételeket összehasonlíthatóknak tekinthessük az ingatlanügyletekre alkalmazandó adó tekintetében, legyen szó akár a tőkenyereséget terhelő közvetlen adóról, akár az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló közvetett ingatlanszerzési adóról.

c) A 95%-os részesedési küszöböt elérő, illetve az azt el nem érő átalakulások összehasonlíthatóságának hiányáról

172. Harmadsorban kiemelem, hogy a GrEStG 6a. §-a 95%-os küszöböt ír elő az átalakulásban résztvevő ellenőrzött társaság(ok)ban való részesedés tekintetében. Amint azt a német kormány jelezte, az alapeljárásban szóban forgó mentességben való részesüléshez az átalakulásban az alábbiaknak kell részt venniük:

– egy uralkodó vállalkozás és egy ellenőrzött társaság,

– egy uralkodó vállalkozás és több ellenőrzött társaság, vagy

– az uralkodó vállalkozás több ellenőrzött társasága.

173. A fent hivatkozott rendelkezés értelmében „ellenőrzött” az a társaság, amelynek tőkéjéből vagy vagyonából az uralkodó vállalkozás közvetlenül vagy közvetve legalább 95 százalékban részesedik. Következésképpen eltérő bánásmód van egyrészt a 95%-os küszöb alatti részesedések, másrészt az e küszöböt elérő, illetve azt meghaladó részesedések tekintetében, mivel a mentességben csak ez utóbbiak részesülhetnek.

174. Mindazonáltal e részesedések nincsenek összehasonlítható helyzetben, amennyiben ezen 95%-os részesedési küszöb a GrEStG 1. §-ának (2a) és (3) bekezdése szerint adózási feltételt is jelent, ahogyan azt az A-Brauerei és a német kormány helyesen kifejtette.

175. Az A-Brauerei által hozott számszerűsített példát említve, a német területen lévő ingatlanok tulajdonosában való 94%-os részesedés megszerzése a GrEStG 1. §-ának (2a) és (3) bekezdése alapján nem adóköteles. Ellenben, a leányvállalat és az anyavállalat ezt követő összeolvadása nem tartozna a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség alá, így tehát adóköteles lenne. Ebben az esetben e két művelettel összefüggésben az adó kivetésére tehát csak egyetlen alkalommal kerülne sor.

176. Ezzel szemben ugyanabban a társaságban 95%-os vagy azt meghaladó részesedés megszerzése a GrEStG 1. §-a alapján adóköteles, míg a későbbi összeolvadásra a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség vonatkozna. Az adó kivetésére ismét csak egyetlen alkalommal kerülne sor e két művelettel összefüggésben.

177. Így az együttesen vizsgált, a mentességben részesüléshez (GrEStG 6a. §-a) szükséges 95%-os részesedési küszöb és az adózási feltételként (GrEStG 1. §-ának (2a) és (3) bekezdése) előírt 95%-os részesedési küszöb nem eredményez különbségtételt a hasonló helyzetek között, hanem ellenkezőleg lehetővé teszi, hogy az alapeljárásban szóban forgó rendszerben érintett különböző műveletek hátrányos megkülönböztetéstől mentes bánásmódban részesüljenek.

178. A fentiekre figyelemmel úgy vélem, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség hatálya alá tartozó, illetve annak hatályán kívül eső adóalanyok az alapeljárásban szóban forgó ingatlanszerzési adóval elérni kívánt célok tekintetében nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Következésképpen e mentesség az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében nem szelektív jellegű.

179. Másodlagosan arra az esetre, ha a Bíróság azt állapítaná meg, hogy az adóalanyok e két csoportja hasonló helyzetben van, a következő részben megvizsgálom, hogy fennáll-e a szóban forgó rendszer jellegén vagy általános felépítésén alapuló igazolhatóság.

3. A szóban forgó rendszer jellegén vagy általános felépítésén alapuló igazolhatóság fennállásáról

180. Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az „állami támogatás” fogalma nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek vállalkozások között, és ezért a priori szelektív jellegűek, mivel e megkülönböztetés az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered. [107]

181. Az adózás területén az igazolhatóság alkalmazási területe az alábbiak szerint került pontosításra. Valamely intézkedést ugyanis akkor lehet igazolni az adórendszer természetével és általános felépítésével, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ez az intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye. Ebben a tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívülálló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez [108].

182. A „belülről fakadó” és a „kívülálló” célok közötti – a második lépés keretében vizsgált – különbségtételhez hasonlóan, [109] „a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok” és a kívülálló célok közötti különbségtétel is nehezen megfoghatónak tűnik számomra.

183. Egyrészt, felmerülhet a kérdés, hogy „maga az adórendszer” kifejezés a referenciakeretre – amely az alapeljárásban az ingatlanszerzési adóra vonatkozik – vagy a tagállami adózás egészére utal.

184. Véleményem szerint, ha ezt a fogalmat a tagállami adózás egészében rejlő mechanizmusokra korlátoznánk, az azzal a veszéllyel járna, hogy a referenciakeret módszerének harmadik lépése teljesen elvesztené hatékony érvényesülését. Ugyanis, ha ez az eset állna fenn, a visszaélésszerű gyakorlatok elleni küzdelmen és a kettős adóztatás elkerülésére irányuló szándékon alapuló igazolás csak akkor lenne elfogadható az alapeljárásban, ha a Németországi Szövetségi Köztársaság adózásának egésze e célok köré épülne.

185. Következésképpen úgy vélem, hogy „a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok” fogalom *kizárólag azon referenciakeretben* rejlő mechanizmusokra utal, amely az alapeljárásban az ingatlanszerzési adóra vonatkozik. Ezen értelmezést erősíti az állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény, amely egyértelműen a „referenciarendszer” alapelveit vagy vezérlő elveit említi. [110]

107 Lásd többek között: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 83. pont); 2012. június 21-i BNP Paribas és BNL kontra Bizottság ítélet (C-452/10 P, EU:C:2012:366, 101. pont); 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont).

108 Lásd többek között: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet (C-88/03, EU:C:2006:511, 81. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65. pont); 2013. július 18-i P ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. pont); 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 43. pont).

109 Lásd a jelen indítvány 149–159. pontját.

110 Az „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közlemény, 138. pont.

186. Másrészt, az előző észrevételtől függetlenül, a „kívülálló célok” és az adott adórendszerben „rejlő mechanizmusok” közötti választóvonal is problémákat vet fel. E tekintetben felidézem az olvasó számára az összehasonlíthatóság értékelésével összefüggésben a „belülről fakadó célok” és a „kívülálló célok” közötti különbségtétel vonatkozásában megfogalmazott észrevételeimet.[111]

187. E pontosításokat követően, az „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közleményben a Bizottság számos olyan célt azonosított, amelyekre szerinte hivatkozni lehet a harmadik lépés keretében, például a csalás vagy az adóelkerülés elleni küzdelem szükségessége, a különleges számviteli követelmények figyelembevételének szükségessége, a közigazgatási szempontú kezelhetőség, az adósemlegesség elve, a jövedelemadó sávos jellege és annak újraelosztási célja, a kettős adózás elkerülésének szükségessége vagy az adótartozások behajtásának optimalizálása[112].

188. Márpedig a jelen ügyben úgy tűnik számomra, hogy az A-Brauerei és a német kormány által felhozott igazoló okok több olyan célnak megfelelnek, amelyeket a Bizottság azonosított.

189. Először is az A-Brauerei arra hivatkozik, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség közvetlenül az ingatlanszerzési adó rendszerének alapelvein vagy vezérlő elvein alapul, tekintettel arra, hogy ez az adó a belföldön található ingatlan feletti irányítás módosulását eredményező jogügyletekre vonatkozik.

190. Szerintem ezen indokolást, amely az alapügyben szereplő, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló célkitűzéshez kapcsolódik, a jelen indítvány 162–167. pontjában kifejtett okokból el kell fogadni.

191. Továbbá a német kormány azt állította, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentesség összhangban van ingatlanszerzési adó azon kitűzött céljával, hogy adóztatás alá kerüljön az ingatlan vevőjének vagy eladójának az ingatlan átruházásakor megnyilvánuló objektív fizetőképessége. A GrEStG 6a. §-ában említett ügyleteknek azonban semmilyen hatásuk sincs a résztvevők fizetőképességére, tekintettel arra, hogy e résztvevők nem függetlenek, hanem egymással összefonódnak azáltal, hogy az uralkodó vállalkozás a részt vevő társaság vagy társaságok tőkéjéből legalább 95%-ban részesedik.

192. Ismét nem látok okot arra, hogy ezt a magyarázatot megkérdőjelezzem.

193. Végül az A-Brauerei és a német kormány az ellenőrzött társaság tőkéjében fennálló 95%-os részesedés tekintetében az átalakulást megelőző és az azt követő ötéves tartási időre vonatkozó követelményt is indokolta.[113] Magyarázatuk szerint ezen időszakok lehetővé teszik annak elkerülését, hogy a GrEStG 6a. §-ában előírt mentességet egyes olyan visszaélésszerű gyakorlatokra alkalmazzák, amelyekre az a jellemző, hogy társasági részesedéseket szereznek rövid távra szólóan olyan átalakulások megvalósítása céljából, amelyek mentesek az ingatlanszerzési adó alól.

194. E tekintetben kiemelem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság megerősítette ezen magyarázat érvényességét. Ezenkívül a 2011/96/EU irányelv 3. cikke (2) bekezdésének b) pontja lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adókedvezményben való részesülést a leányvállalat tőkéjében fennálló részesedés időtartamához kössék.[114]

111 Lásd a jelen indítvány 149–159. pontját.

112 Az „állami támogatás” fogalmáról szóló bizottsági közlemény, 139. pont.

113 A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatok szerint a második öt éves időszakot egyesülés esetén nem kell alkalmazni az általa elfogadott tág értelmezés alapján. Lásd a jelen indítvány 30. pontját.

114 A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.). A (3) preambulumbekezdése szerint ezen irányelvnek az a célja, hogy a leányvállalatok által anyavállalataik számára kifizetett osztalékokat és más nyereségfelosztásokat mentesítse a forrásadók alól, és kiküszöbölje e jövedelmeknek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását. A 3. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint a tagállamok választhatják azt, hogy nem alkalmazzák az említett irányelvet olyan tagállam társaságára, amely legalább kétéves, megszakítás nélküli időszakra nem tart fenn olyan részesedést, amely azt anyavállalatnak minősíti, vagy olyan tagállam társaságára, amelyben egy másik tagállam társasága nem tart fenn legalább kétéves, megszakítás nélküli időszakra ilyen részesedést.

195. A fentiekből az következik, hogy a GrEStG 6a. §-ában megállapított mentesség nyújtásának feltételeit az alapeljárásban szóban forgó adórendszer jellege és felépítése igazolja, és hogy ezért e mentesség nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak.

VII. Végkövetkeztetés

196. A fentiekre figyelemmel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a következőképpen válaszoljon a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésére:

Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy általános intézkedésnek minősül, és ennélfogva nem tekinthető „állami támogatásnak” az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló olyan adókedvezmény, amely mentességet biztosít az ingatlanszerzési adó alól az olyan cégcsoporton belüli átalakulás – jelen esetben egyesülés – esetén, amelyben az uralkodó vállalkozás és egy ellenőrzött társaság vesz részt, figyelemmel arra, hogy az uralkodó vállalkozásnak főszabály szerint az ügyletet megelőző és az azt követő öt évben legalább 95%-os részesedéssel kell rendelkeznie az ellenőrzött társaságban.