MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. július 28.[1]

C-20/15. P. és C-21/15. P. sz. egyesített ügyek

Európai Bizottság
kontra
World Duty Free Group SA, korábban Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

„Fellebbezés — EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés — Társasági adóra vonatkozó olyan spanyol rendelkezések, amelyek a spanyolországi adózási illetőségű vállalkozásoknak lehetővé teszik a külföldi adózási illetőségű vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját — A Bizottság 2011/5/EK határozata és 2011/282/EU határozata — E szabályozást állami támogatásnak minősítő, e támogatást a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító és visszafizetését elrendelő határozatok — Az állami támogatás fogalma — Szelektív jelleg — Az általános szabályozástól eltérő intézkedés által kizárólagosan előnyben részesített vállalkozások kategóriájának azonosítása”

I – **Bevezetés**

1. A C-20/15 P ügyben benyújtott fellebbezésében az Európai Bizottság az Európai Unió Törvényszéke 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletének (T-219/10, EU:T:2014:939)[2] hatályon kívül helyezését kéri, amellyel az megsemmisítette a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 2009. október 28-i 2011/05/EK bizottsági határozat[3] 1. cikkének (1) bekezdését[4] és 4. cikkét.[5]

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — A továbbiakban: Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet.

3 — HL 2011. L 7., 48. o.; a továbbiakban: az első vitatott határozat.

4 — E rendelkezés lényegileg azt mondja ki, hogy a társasági adóról szóló spanyol törvénybe a 2001. december 27-i Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Adminisztratívat y del Orden Social (adójogi, közigazgatási és közrendi intézkedések elfogadásáról szóló 24/2001. sz. törvény; BOE 313. sz., 2001. december 31., 50493. o.) által bevezetett 12. cikk (5) bekezdése rendelkezéseinek – amelyeket átvett a 2004. március 5-i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalásának elfogadásáról szóló 4/2004. sz. királyi rendelet; BOE 61. sz., 2004. március 11., 10951. o.; a továbbiakban: vitatott szabályozás vagy vitatott intézkedés) – megfelelően a Spanyol Királyság által alkalmazott támogatási rendszer, amelyet a Spanyol Királyság jogellenesen, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését megsértve alkalmazott, összeegyeztethetetlen a közös piaccal.

5 — E rendelkezés a támogatások visszatéríttetését írja elő.

2. A C-22/15 P ügyben benyújtott fellebbezésében az Európai Bizottság a Törvényszék 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletének (T-399/11, EU:T:2014:938)[6] hatályon kívül helyezését kéri, amellyel az megsemmisítette a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén a Spanyol Királyság által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 2011. január 12-i 2011/282/EU bizottsági határozat[7] 1. cikkének (1) bekezdését[8] és 4. cikkét.[9]

3. A két vitatott határozattal[10] a Bizottság a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított egy olyan adókedvezményt, amely lehetővé tette a Spanyolországban adóköteles vállalkozások számára, hogy levonják a „külföldi vállalkozásokban”[11] való részesedésszerzésből[12] eredő üzleti és cégérték amortizációját,[13] és Spanyolországot az e szabályozás alapján nyújtott támogatások visszatérítésére kötelezte.

4. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy valamely állami intézkedés állami támogatásként az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének[14] hatálya alá tartozzon, először is az szükséges, hogy állami beavatkozásról vagy állami forrásból történő beavatkozásról legyen szó, másodszor alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet, harmadszor a kedvezményezettjét előnyben kell részesítenie, negyedszer pedig torzítania kell a versenyt vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie, azzal, hogy ezek kumulatív feltételek.[15]

5. A két fellebbezés kizárólag a harmadik feltételre, vagyis a szelektivitásra vonatkozik. E feltétel régóta az egyik legvitatottabb kérdés az állami támogatások területén. Következésképpen a fellebbezések lehetőséget kínálnak a Bíróság számára, hogy pontosítsa annak tartalmát, különösen az adóintézkedések területén.

6. A Bíróságot különösen az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében szereplő „bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése” kifejezés értelmezésére, és annak eldöntésére kérik fel, hogy a szelektivitás következhet-e annak puszta megállapításából, hogy eltérést vezettek be a közös vagy „általános” adószabályozástól,[16] vagy pedig, ahogy azt a Törvényszék az Autogrill España

6 — A továbbiakban: Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet.

7 — HL 2011. L 135., 1. o.; a továbbiakban: második vitatott határozat.

8 — E rendelkezés szerint: „[a] támogatási rendszer, amelyet [a Spanyol Királyság] a spanyol társasági adóról szóló törvény módosításait egységes szerkezetbe foglaló, 2004. március 5-i, 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelet 12. cikkének (5) bekezdése alapján, az [EUMSZ] 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével jogellenesen alkalmazott azon támogatások tekintetében, amelyeket az Európai Unión kívüli részesedésszerzések céljából nyújtott a kedvezményezetteknek, összeegyeztethetetlen a belső piaccal.”

9 — E rendelkezés a támogatások visszatéríttetését írja elő.

10 — A továbbiakban együtt: vitatott határozatok.

11 — A vitatott határozatok kimondják, hogy ahhoz, hogy egy társaság „külföldi társaságnak” minősüljön, annak a spanyolországi adózáshoz hasonló módon kell adóznia, bevételeinek pedig főleg külföldi vállalkozói tevékenységéből kell származnia. Lásd az első vitatott határozat (21) preambulumbekezdését, valamint a második vitatott határozat (30) preambulumbekezdését.

12 — A részesedésszerzés olyan ügylet, amely által egy társaság részvényeket szerez egy másik társaság tőkéjében, anélkül hogy szavazati többséget szerezne, vagy megszerezné a felvásárolt társaság szavazati jogai feletti ellenőrzést. Lásd az első vitatott határozat (23) preambulumbekezdését, amely azonos a második vitatott határozat (32) preambulumbekezdésével.

13 — A vitatott intézkedésnek megfelelően az üzleti és cégértéket úgy kell meghatározni, hogy a felvásárolt társaság tárgyi eszközeinek és immateriális javainak piaci értékét levonjuk a részesedésszerzésért kifizetett összegből. A vitatott intézkedésben hivatkozott üzleti és cégérték koncepciójával olyan fogalom kerül a részesedésszerzés területére, amely általában a tárgyi eszközök átadása vagy a társaságok üzleti kombinációjának tranzakciói során használatos. Lásd az első vitatott határozat (20) preambulumbekezdését, amely azonos a második vitatott határozat (29) preambulumbekezdésével.

14 — Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerint, „[h]a 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”.

15 — Lásd ebben az értelemben: 2015. április 16-i Trapeza Eurobank Ergasias ítélet (C-690/13, EU:C:2015:235, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett „támogatásnak” minősítéshez az e rendelkezésben hivatkozott valamennyi feltételnek teljesülnie kell. 2008. július 1-jei Chronopost és La Poste/UFEX és társai ítélet (C-341/06 P és C-342/06 P, EU:C:2008:375, 121. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 — A közös vagy általános adószabályozást néha referenciaszabályozásnak is nevezik.

kontra Bizottság megtámadott ítélet 45. pontjában és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 49. pontjában[17] kimondta, a szóban forgó, az általános szabályozástól eltérő intézkedéssel kizárólagosan előnyben részesített vállalkozások kategóriáját mindenképpen azonosítani kell.

7. A jelen indítványban először kifejtem, hogy onnantól, hogy egy adóintézkedés eltérést jelent az „általános" vagy referencia-adószabályozástól, és előnyt biztosít a hivatkozott ügyleteket végző vállalkozások számára a hasonló ügyleteket végző, ebből következően hasonló helyzetben lévő más vállalkozásokhoz képest, ez az intézkedés jellegénél fogva hátrányosan megkülönböztető, illetve szelektív, kivéve ha az intézkedés által eredményezett megkülönböztetést a vonatkozó rendszer jellege vagy általános rendszere igazolja.

8. Az, hogy az eltérő adóintézkedés által érintett ügyletekre előírt feltételeket viszonylag könnyű teljesíteni, valamint, hogy az ezen intézkedés által eredményezett előny ebből következően számos vállalkozás számára elérhető, nem kérdőjelezi meg annak szelektív jellegét, csak a szelektivitás mértékét.

9. Azt sem gondolom, hogy az, hogy az EUMSZ 107. cikk szövege csak „bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítésére" utal, kizárja e cikk hatálya alól azokat a gazdasági ügyleteket, amelyeket ugyanezen intézkedések előnyben részesítenek. Mivel az ügyleteket vállalkozások teljesítik, így egyes gazdasági ügyletek előnyben részesítésével egyes vállalkozásokat részesítünk előnyben.

10. Következésképpen, álláspontom szerint, ellentétben a Törvényszék által a megtámadott ítéletekben hozott döntéssel, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt szelektivitás feltétele nem igényli olyan sajátos tulajdonságokkal rendelkező vállalkozások kategóriájának azonosítását,[18] amelyeket a szóban forgó adóintézkedés kizárólagos jelleggel előnyben részesít.

11. Másodszor, a Bíróság által az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletben (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont), az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletben (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont) és a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletben (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) meghatározott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően megállapítom, hogy a vitatott intézkedés szelektív, mivel az előnyben részesíti a határokon átnyúló ügyleteket folytató vállalkozásokat, az ugyanezen ügyleteket nemzeti szinten folytató vállalkozásokat pedig nem.

II – **A jogviták előzményei**

12. 2007. október 10-én – több, 2005-ben és 2006-ban az Európai Parlament tagjai által előterjesztett írásbeli kérdést, illetve egy ugyanebben az évben egy magán gazdasági szereplőtől érkezett panaszt követően – a Bizottság úgy döntött, hogy megindítja a hivatalos vizsgálati eljárást a vitatott intézkedést illetően.

13. A vitatott intézkedés értelmében amennyiben a Spanyolországban adóköteles vállalkozás „külföldi társaságban" szerez részesedést, e részesedés legalább 5%-os, és az adott részesedést legalább egy évig megszakítás nélkül birtokolják, az e részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték – amelyet elkülönített immateriális eszközként kell feltüntetni a vállalkozás könyveiben – amortizációként levonható a vállalkozás által fizetendő társasági adó adóalapjából.

17 — A továbbiakban együtt: megtámadott ítéletek.

18 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 64–68. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 68–72. pontját.

14. Ezzel szemben a spanyol adójog értelmében a Spanyolországban adóköteles vállalkozás Spanyolországban letelepedett társaságban való részesedésszerzése nem teszi lehetővé az e szerzésből eredő üzleti és cégérték adózási szempontból való elkülönített könyvelését. Ezzel szemben továbbra is a spanyol adójog szerint üzleti és cégérték üzleti kombináció esetén amortizálható. [19]

15. A Bizottság az első vitatott határozattal lezárta az Unión belüli részesedésszerzéseket illető eljárást. E határozat 1. cikkének (1) bekezdésében a Bizottság a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a vitatott szabályozást – amelynek lényege olyan adókedvezmény, amely lehetővé teszi a spanyol társaságok számára, hogy levonják a külföldi vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját –, amennyiben e szabályozás az Unión belül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó. Ugyanezen határozat 4. cikkében arra kötelezte a Spanyol Királyságot, hogy téríttesse vissza az e szabályozás alapján nyújtott támogatásokat.

16. A Bizottság az Unión kívüli részesedésszerzések vonatkozásában nem zárta le az eljárást, mivel a spanyol hatóságok kötelezettséget vállaltak arra, hogy újabb adatokkal szolgálnak az Unión kívüli, határokon átnyúló egyesülések előtti akadályokra vonatkozóan.

17. A második vitatott határozattal a Bizottság a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a vitatott szabályozást – amelynek lényege olyan adókedvezmény, amely lehetővé teszi a spanyol társaságok számára, hogy levonják a külföldi vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját –, abban a tekintetben is, amennyiben e szabályozás az Unión belül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó, [20] és arra kötelezte a Spanyol Királyságot, hogy téríttesse vissza az e szabályozás alapján nyújtott támogatásokat. [21]

III – **A Törvényszék előtti eljárások és a megtámadott ítéletek**

18. A Törvényszék Hivatalához 2010. május 14-én benyújtott keresetével az Autogrill España SA, később World Duty Free Group SA (WDFG) az első vitatott határozat megsemmisítése iránti keresetet nyújtott be. Keresete alátámasztására a WDFG négy jogalapot terjesztett elő, amelyek közül az első azon alapult, hogy a Bizottság a szelektivitásra vonatkozó feltétel alkalmazásakor tévesen alkalmazta a jogot. [22]

19. A Törvényszék Hivatalához 2011. július 29-én benyújtott keresetével a Banco Santander SA és Santusa Holding SL (a továbbiakban: a Banco Santander és a Santusa) a második vitatott határozat megsemmisítése iránti keresetet nyújtott be. Keresete alátámasztására a Banco Santander és Santusa öt jogalapot terjesztett elő, amelyek közül az első szintén azon alapult, hogy a Bizottság a szelektivitásra vonatkozó feltétel alkalmazásakor tévesen alkalmazta a jogot. [23]

19 — Lásd az első vitatott határozat (19) preambulumbekezdését, amely azonos a második vitatott határozat (28) preambulumbekezdésével. Az üzleti kombináció az az ügylet, amelynek során egy vagy több társaság, felszámolás nélküli megszűnésével egy időben, társasági vagyonát átadja egy már létező vagy egy általa alapított másik társaságnak oly módon, hogy e másik társaság társasági tőkéjét képviselő értékpapírokat tagjai közötti szétosztja. Lásd az első vitatott határozat (23) preambulumbekezdését, amely azonos a második vitatott határozat (32) preambulumbekezdésével.

20 — Lásd a második vitatott határozat 1. cikkének (1) bekezdését.

21 — Lásd a második vitatott határozat 4. cikkét.

22 — A második jogalap szerint az intézkedés nem szelektív, mivel az abban szereplő megkülönböztetés a vonatkozó rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered; a harmadik jogalap azon alapult, hogy az intézkedés nem biztosít előnyt azon társaságok számára, amelyekre a vitatott szabályozás vonatkozik, a negyedik jogalap pedig azon, hogy a megtámadott határozat nem tartalmazott indokolást a szelektivitásra és az előny fennállására vonatkozó feltétel tekintetében.

23 — A második jogalap a referenciarendszer azonosításában elkövetett hibán alapult; a harmadik jogalap szerint az intézkedés nem volt szelektív, mivel az abban szereplő megkülönböztetés a vonatkozó rendszer jellegéből vagy felépítéséből eredt; a negyedik jogalap azon alapult, hogy az intézkedés nem biztosít előnyt azon társaságok számára, amelyekre a vitatott szabályozás vonatkozik, az ötödik jogalap pedig azon, hogy a megtámadott határozat nem tartalmaz indokolást a szelektivitásra és az előny fennállására vonatkozó feltétel tekintetében.

20. A megtámadott ítéletekben a Törvényszék lényegileg azonos indokok alapján helyt adott a két kereset első, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a szelektivitás feltételét érintő téves alkalmazásán alapuló jogalapjának, és megsemmisítette a vitatott határozatok 1. cikkének (1) bekezdését, valamint 4. cikkét, a többi kereseti jogalap vizsgálata nélkül.

21. A megtámadott ítéletekben a Törvényszék először úgy ítéli meg, hogy „valamely nemzeti adóintézkedés »szelektívnek« minősítéséhez először is előzőleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban alkalmazandó közös vagy »általános« adószabályozást. Ehhez a közös vagy »általános« adószabályozáshoz képest kell ezután értékelni, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny szelektív jellegű-e, ehhez pedig arról kell meggyőződni, hogy ez az intézkedés eltér az említett közös adórendszertől, amennyiben különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kitűzött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között […]. Adott esetben harmadsorban azt is meg kell vizsgálni, hogy az adott tagállamnak sikerül-e bizonyítania, hogy az intézkedés igazolható a vonatkozó szabályozás jellegével és felépítésével […].” [24]

22. A Törvényszék ugyanakkor kimondta, hogy „[…] ha a szóban forgó intézkedés – jóllehet a közös vagy »általános« adószabályozástól való eltérést képez – ténylegesen hozzáférhető minden vállalkozás számára, a közös vagy »általános« szabályozás céljára tekintettel nem hasonlítható össze azon vállalkozások jogi és ténybeli helyzete, amelyek részesülhetnek az intézkedésben, azokéval, amelyek nem részesülhetnek abban. […] [A]hhoz, hogy a szelektivitás követelménye teljesüljön, a szóban forgó intézkedéssel kizárólagosan előnyben részesített vállalkozások kategóriáját mindenképpen azonosítani kell. […] [A] szelektivitás nem eredhet pusztán a közös vagy »általános« adószabályozástól való eltérés megállapításából” [25].

23. Következésképpen a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság által azonosított referenciakerettől való eltérés vagy az az alóli kivétel – akár bizonyított – fennállása nem teszi önmagában lehetővé annak megállapítását, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk értelmében véve előnyben részesít „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”, mivel ezen intézkedés *a priori* minden vállalkozás számára hozzáférhető. [26]

24. A vitatott intézkedés kapcsán a Törvényszék megállapította, hogy az alkalmazandó minden, külföldi társaságban való, legalább 5%-os olyan részesedésszerzésre, amelyet legalább egy évig megszakítás nélkül birtokoltak, továbbá hogy nem a vállalkozások vagy áruk termelésének egy sajátos kategóriájára, hanem a gazdasági ügyletek valamely kategóriájára vonatkozik. [27]

25. A Törvényszék szerint valamely vállalkozásnak, ahhoz, hogy a vitatott intézkedésben részesüljön, külföldi társaságban kellett részvényeket vásárolnia. [28] A Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az ilyen, tisztán pénzügyi ügylet *a priori* nem kötelezi a szerző vállalkozást arra, hogy módosítsa tevékenységét, és végül is főszabály szerint e vállalkozásra mindössze a megvalósított befektetés mértékére korlátozott

24 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 33. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 37. pontját.

25 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 44. és 45. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 48. és 49. pontját.

26 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 52. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 56. pontját.

27 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 53. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 57. pontját.

28 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 55. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 59. pontját.

felelősséget ró.[29] A Törvényszék a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598) 36. pontjának megfelelően úgy ítélte meg, hogy „a vállalkozások tevékenységének jellegétől függetlenül alkalmazandó intézkedés *a priori* nem szelektív”[30].

26. A Törvényszék ehhez hozzátette, hogy a vitatott intézkedés nem határoz meg a minimum 5%-os részesedési küszöbnek megfelelő minimális összeget, és így az abban való részesülést *de facto* nem korlátozza azon vállalkozásokra, amelyek e célból megfelelő pénzügyi forrással rendelkeznek.[31] Végül a Törvényszék rámutatott, hogy a vitatott intézkedés értelmében az adókedvezmény sajátos gazdasági eszközök, vagyis a külföldi társaságokban való részesedések vásárlásához kapcsolódó feltétel alapján vehető igénybe.[32] „Márpedig a Bíróság (a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítéletben [C-156/98, EU:C:2000:467, 22. pont]) kimondta, hogy az olyan adózóknak nyújtott adókedvezmény, akik bizonyos gazdasági eszközöket értékesítenek, és az ebből eredő előnyt levonhatják, amennyiben bizonyos régiókban székhellyel rendelkező tőketársaságokban szereznek részesedést, olyan előnyt biztosít ezen adózóknak, amely – mint minden gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazható általános intézkedés – a Szerződés vonatkozó rendelkezéseinek értelmében nem minősül támogatásnak […] A vitatott intézkedés tehát *a priori* nem zár ki egyetlen vállalkozási kategóriát sem az alkalmazásából […] Ennélfogva feltételezve akár, hogy a vitatott intézkedés a Bizottság által azonosított referenciakerettől való eltérést képez, ez a körülmény semmi esetre sem indokolja annak megállapítását, hogy az említett intézkedés az [EUMSZ 107. cikk] értelmében véve előnyben részesít »bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését«”[33].

27. Másodszor, a Törvényszék rámutatott, hogy a Bizottság szerint a vitatott intézkedés szelektív volt, mivel kizárólag a társaságok meghatározott, bizonyos befektetéseket külföldön realizáló csoportjának nyújtott kedvezményt, és továbbra is a Bizottság szerint, az olyan intézkedés, amely kizárólag azon vállalkozásoknak kedvezett, amelyek teljesítik e kedvezmény biztosításának feltételeit, *de jure* volt szelektív, és nem szükséges megbizonyosodni arról, hogy a hatásai útján előnyben részesíthetett-e kizárólag bizonyos vállalkozásokat, vagy bizonyos áruk termelését.[34]

28. A Törvényszék szerint a megtámadott határozat ezen indoka sem teszi azonban lehetővé a vitatott intézkedés szelektív jellegének megállapítását. A Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint[35] az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése az állami beavatkozások között azok hatása alapján tesz különbséget, valamint, hogy a Bizottság által javasolt megközelítés minden olyan adóügyi intézkedés szelektivitásának megállapításához vezethetne, amelynek alkalmazása feltételekhez kötött, akkor is, ha a kedvezményezett vállalkozások semmilyen olyan saját jellemzővel bírnak, amely lehetővé tenné más vállalkozásoktól való megkülönböztetésüket, azonkívül, hogy teljesíthetik azon feltételeket, amelyektől az intézkedés alkalmazása függ.[36]

29 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 56. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 60. pontját.

30 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 57. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 61. pontját.

31 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 58. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 62. pontját.

32 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 59. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 63. pontját.

33 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 60–62. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 64–66. pontját.

34 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 63. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 67. pontját.

35 — Lásd: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (173/73, EU:C:1974:71, 27. pont); 2004. április 29-i Hollandia kontra Bizottság ítélet (C-159/01, EU:C:2004:246, 51. pont), valamint 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, 87. és 88. pont).

36 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 64–68. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 68–72. pontját.

29. Harmadszor, a Törvényszék rámutat, hogy a Bizottság szerint a vitatott intézkedés a Spanyolországból kiinduló tőkeexportot kívánta elősegíteni annak érdekében, hogy javuljon a rendszer kedvezményezettjeinek versenyképessége, és ezáltal megerősödjön a spanyol társaságok külföldi pozíciója. [37]

30. A Törvényszék szerint valamely intézkedés szelektivitásának megállapítása az ugyanazon tagállam jogszabályainak hatálya alá tartozó vállalkozások kategóriái közötti, nem pedig egy tagállam vállalkozásai és a többi tagállam vállalkozásai közötti eltérő bánásmódon alapul. [38] Ezenkívül a Törvényszék úgy ítéli meg, hogy a tőkeexport és a termékexport közötti kapcsolat mindössze a verseny és a kereskedelem érintettségének – feltételezve, hogy bebizonyosodik – megállapításához, nem pedig a vitatott intézkedés szelektivitásának megállapításához vezethet, amely utóbbit nemzeti szinten kell vizsgálni. [39]

31. Negyedszer, a Törvényszék szerint el kellett utasítani a Bizottság azon érvét is, amely szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatában már elfogadta, hogy valamely adóügyi intézkedés szelektívnek minősüljön annak bizonyítása nélkül, hogy a szóban forgó intézkedés a vállalkozások vagy áruk termelésének egy sajátos kategóriáját érintené, kizárva a többi vállalkozást vagy a többi áru termelését. [40]

32. E tekintetben a Törvényszék úgy ítélte meg egyrészt, hogy a Bizottság által hivatkozott három ítéletben (1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet [6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont]; 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet [57/86, EU:C:1988:284, 8. pont], valamint 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet [C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont]) az „exportáló vállalkozások” tartoztak a kedvezményezett vállalkozások azon kategóriájába, amely lehetővé tette a szóban forgó intézkedés szelektivitásának megállapítását; amelyet úgy kell értelmezni, mint egy vitathatatlanul rendkívül széles, de mégis sajátos kategóriát, mivel az olyan vállalkozásokat foglal magában, amelyek az exporttevékenységükhöz kapcsolódó közös és sajátos jellemzőik miatt megkülönböztethetők. [41]

33. Másrészt, a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) illetően a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy bár az ítélet alapját képező adókedvezmény több exporttevékenységre, így a külföldi társaságok részesedésének visszavásárlására vonatkozott, mindazonáltal a szóban forgó kedvezményben való részesüléshez a vállalkozásoknak termékek és szolgáltatások exportjához közvetlenül kapcsolódó társaságokban kellett részesedést szerezniük. Ezen intézkedés tehát az exportáló vállalkozások sajátos kategóriáját is érintette. [42]

IV – **Az eljárás és a felek kérelmei**

34. A C-20/15 P és C-21/15 P ügyekben benyújtott fellebbezéseivel a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítéletet és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítéletet;

37 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 69. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 73. pontját.

38 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 75. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 79. pontját.

39 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 76. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 80. pontját.

40 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 77. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 81. pontját.

41 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 79. és 80. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 82. és 83. pontját.

42 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 82. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 86. pontját.

– utalja vissza az ügyeket a Törvényszékhez, és

– a költségekről jelenleg ne határozzon.

35. A WDFG (C-20/15 P ügy), valamint a Banco Santander és a Santusa (C-21/15 P) azt kérik, hogy a Bíróság:

– nyilvánítsa elfogadhatónak a Bizottság fellebbezésével szemben válaszbeadványaikban hivatkozott jogalapokat, és adjon helyt azoknak;

– utasítsa el a Bizottság egyetlen fellebbezési jogalapját, és hagyja helyben az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítéletet és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítéletet, valamint

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

36. A Bíróság elnöke 2015. május 19-i végzésével engedélyezte a Spanyol Királyság, Írország és a Németországi Szövetségi Köztársaság beavatkozását a WDFG (C-20/15 P ügy), valamint a Banco Santander és a Santusa (C-21/15 P ügy) kérelmeinek támogatása céljából.

37. Ezzel szemben a Bíróság elnöke 2015. október 6-i végzésével elutasította a Telefónica SA és az Iberdrola SA beavatkozási kérelmét, a WDFG (C-20/15 P ügy), valamint a Banco Santander és a Santusa (C-21/15 P ügy) kérelmeinek támogatása céljából.

38. A Bizottság, a WDFG, a Banco Santander és a Santusa, a Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság terjesztettek elő írásbeli észrevételeket. Valamennyien előterjesztettek szóbeli észrevételt a 2016. május 31-én tartott tárgyaláson.

V – **A fellebbezésekről**

39. A fellebbezések alátámasztása érdekében a Bizottság egyetlen azonos, két részből álló jogalapra hivatkozik, amelynek alapja a Törvényszék téves jogalkalmazása a szelektivitásra vonatkozó, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése által előírt feltétel értelmezése során.

A – *Az első részről*

1. A felek érvei

40. Egyetlen jogalapja első részével a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor egy intézkedés szelektivitásának bizonyítása érdekében azt a kötelezettséget írta elő számára, hogy határozza meg a sajátos jellemzőkkel rendelkező vállalkozások egy csoportját.

41. A Bizottság előadja, hogy a vitatott határozatok azt állapították meg, hogy a vitatott intézkedés kivételt jelentett az általános szabályozás alól, amely csak bizonyos típusú külföldi befektetéseket (vagyis a legalább 5%-os olyan részesedésszerzést) eszközlő vállalkozásokat részesített előnyben azon vállalkozásokhoz képest, amelyek ugyanilyen típusú befektetést eszközöltek Spanyolországban, és amelyek ebből következően hasonló jogi és ténybeli helyzetben voltak. A Bizottság előadja, hogy bár a Törvényszék helybenhagyta e módszer alkalmazását, még azt is előírta a Bizottság számára, hogy bizonyítsa, hogy az intézkedés előnyben részesít bizonyos, más vállalkozásokat nem jellemző konkrét tulajdonságok (sajátos és utólag azonosítható tulajdonságok) alapján azonosítható vállalkozásokat.

42. A Bizottság szerint a szelektivitás e további, és következetesen megszorítóbb elemzése, amelyre a Törvényszék a vitatott határozat 1. cikke (1) bekezdése és 4. cikke megsemmisítésének elrendelése érdekében támaszkodik, téves jogalkalmazást jelent, és ellentétes az uniós bíróságok ítélkezési gyakorlatával, amelyet ezenkívül számos helyen tévesen is értelmez.

43. A Bizottság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor tagadta, hogy szelektív lehet az olyan intézkedés, amelynek alkalmazása független a vállalkozás tevékenységétől, vagy amely alkalmazásának nem feltétele valamilyen minimális összeg. A Bizottság szerint a Törvényszék által az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 57. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 61. pontjában kimondottakkal ellentétben nem lehet levezetni a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598) 36. pontjából, hogy a vállalkozások tevékenységének jellegétől függetlenül alkalmazandó intézkedés *a priori* nem szelektív. A Bizottság előadja, hogy e 36. pontból az következik, hogy az intézkedés nem szelektív, ha általánosan alkalmazandó megkülönböztetés nélkül minden vállalkozásra valamely tagállamban, nem pedig, ha alkalmazása a vállalkozások tevékenységéhez való kapcsolódódásától függ, ahogy azt a Törvényszék állítja.

44. A Bizottság azt is kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 49–62. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 63–66. pontjában azt mondta ki, hogy a vitatott intézkedés nem szelektív, mivel sajátos gazdasági eszközök vásárlásához kapcsolódik, és *a priori* nem zár ki egyetlen vállalkozási kategóriát sem az alkalmazásából. A Törvényszék e tekintetben tévesen hivatkozott a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. pontjára. Ezen ítélet 22. és 23. pontjából ugyanis az következik, hogy az annak alapjául szolgáló ügyben a Bizottság csak egyes olyan körülhatárolt, földrajzilag meghatározott vállalkozások esetében minősítette szelektívnek a szóban forgó intézkedést, amelyekbe magánbefektetők visszaforgatták a gazdasági eszközök értékesítéséből származó hasznot, nem pedig maguk a magánbefektetők tekintetében, amelyek vonatkozásában úgy ítélte meg, hogy az intézkedés nem minősül támogatásnak. Mindenesetre ebben az ügyben az intézkedés szelektivitásának minősítését nem vitatták a Bíróság előtt.

45. Ezenkívül a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 66–68. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 70–72. pontjában úgy döntött, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata alátámasztja, hogy nem lehet szelektív az olyan intézkedés, amelynek alkalmazása „feltételekhez kötött, akkor is, ha a kedvezményezett vállalkozások semmilyen olyan saját jellemzővel bírnak, amely lehetővé tenné más vállalkozásoktól való megkülönböztetésüket, azonkívül, hogy teljesíthetik azon feltételeket, amelyektől az intézkedés alkalmazása függ”.

46. A Bizottság előadja, hogy a Törvényszék ily módon az érintett ítélkezési gyakorlat téves értelmezésére támaszkodik.

47. A 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítéletet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) illetően a Bizottság előadja, hogy ezen ítélet 90. és 91. pontjából kitűnik, hogy az annak alapjául szolgáló ügy nagyon sajátos helyzetet érintett, amelyben a Bíróság magát a referencia adószabályozást tekintette szelektívnek, mivel az előnyben részesítette önmagukban az offshore vállalkozásokat, nem pedig az attól való bármilyen eltérést. Az ebben az ügyben a valamely vállalkozási kategória „sajátos jellemzőire” való hivatkozást tehát úgy kell értelmezni, hogy az azokra a tulajdonságokra utal, amelyek miatt e vállalkozásokat adózási szempontból előnyben részesítik egy jellegénél fogva szelektív referencia-rendszer összefüggésében, és az nem extrapolálható e sajátos összefüggésen túlra.

48. A Bizottság rámutat, hogy az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 66. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 70. pontjában a Törvényszék csak az első mondatát idézi a 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184)[43] 42. pontjának, holott e 42. pont második mondatában jelenik meg a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában rögzített azon elv, amely szerint az intézkedés szelektív, ha alkalmas „bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelésének" előnyben részesítésére más olyan vállalkozásokhoz vagy árukhoz képest, amelyek az említett szabályozás által követett célkitűzés tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.

49. A Bizottság előadja, hogy az adójog területén a szelektivitás vizsgálatára a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakított elemzési módszert követte, amikor a vitatott határozatokban megállapította, hogy a vitatott intézkedés eltérést jelent a referenciakerethez képest, mivel az a külföldi társaságokban részesedést szerző, Spanyolországban adóköteles vállalkozásokra más adóügyi bánásmódot ír elő, mint amely a Spanyolországban letelepedett társaságokra vonatkozik, holott e két vállalkozási kategória hasonló helyzetben van.

50. Úgy véli, hogy a Törvényszék, amikor azt a további kötelezettséget írta elő számára, hogy bizonyítsa, hogy a vitatott intézkedés előnyben részesít bizonyos, más vállalkozásokat nem jellemző konkrét tulajdonságok (sajátos és utólag azonosítható tulajdonságok) alapján azonosítható vállalkozásokat, a szelektivitás fogalmának egy szükségképpen korlátozóbb fogalmára támaszkodott, mint amelyet a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata rögzít, és amely ennélfogva ellentétes e gyakorlattal; ennek eredményeként tévesen alkalmazta a jogot.

51. A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa előzetesen rámutatnak, hogy a vitatott határozatokban a Bizottság nem állította azt, hogy a vitatott intézkedés *de facto* szelektív, így a jelen fellebbezésekkel összefüggésben kizárólag a megtámadott ítéletekkel szemben hivatkozott kifogásokat kell megvizsgálni, amennyiben a Törvényszék azokban úgy ítélte meg, hogy a Bizottság által e határozatokban hivatkozott indokok nem teszik lehetővé azon következtetés levonását, hogy az említett intézkedés *de jure* szelektív.

52. Előadják, hogy a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítéletből (C-143/99, EU:C:2001:598) az következik, hogy egy valamennyi vállalkozás előtt nyitva álló, és potenciálisan azok mindegyikére alkalmazható intézkedést nem lehet szelektívnek tekinteni. Ezen ítéletből ezzel szemben nem lehet azt levezetni, mint azt a Bizottság tette, hogy ahhoz, hogy ne álljon fenn a szelektivitás, az intézkedést ténylegesen alkalmazni kell a tagállam valamennyi vállalkozására kivétel nélkül, mivel ezen állítás következménye az lenne, hogy szinte minden adójogi szabály szelektív.

53. A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa cáfolják továbbá a Bizottság azon állítását, amely szerint már számos alkalommal minősítettek szelektívnek intézkedéseket akkor is, ha nem állapítottak meg minimális befektetési összeget, és a kedvezményezett tevékenységeinek jellegétől függetlenül alkalmazták őket.

54. Ezzel szemben a vitatott intézkedést, amennyiben az adóelőnyt biztosít egy olyan magatartás vonatkozásában, amely ténybelileg és jogilag minden típusú vállalkozás és ágazat előtt nyitva áll, automatikusan és pusztán e tény alapján nem lehet *prima facie* és *de jure* szelektívnek tekinteni.

43 — A Törvényszék szerint „[ezen ítélet 42. pontjában a Bíróság] kimondta, hogy az a tény, hogy kizárólag a szóban forgó intézkedés alkalmazási feltételeit teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé".

55. A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa előadják, hogy a Törvényszék megalapozottan hivatkozott a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. pontjára, amelynek feltételeit szigorúan tiszteletben tartotta. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bizottság maga is kifejezetten elismerte, hogy az intézkedés nem szelektív az érintett befektetők vonatkozásában, amit a Bíróság helyben hagyott.

56. Határozathozatali gyakorlatában a Bizottság egyébként már több alkalommal kizárta adóintézkedések szelektivitását, ugyanezen az általános, megkülönböztetés nélkül minden vállalkozásra vonatkozó, potenciálisan minden adóalany által igénybe vehető intézkedések szelektivitásának kizártságára vonatkozó szempont alkalmazásával.

57. E szempont alkalmazása egyébként nem eredményezi egyes, a Bizottság által hivatkozott eszközök vásárlására vonatkozó intézkedések szelektivitásának hiányát. Ezek az intézkedések szelektívnek minősülnek, ha beigazolódott, hogy azok *de facto* egyes vállalkozások előnyére szolgálnak, más vállalkozások kizárásával. Mindenesetre, szelektivitásuk nem a megszerzett eszközök jellegéből, hanem abból fakad, hogy e jelleg alapján úgy tekinthető, hogy az érintett vevők sajátos kategóriát alkotnak.

58. A 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438) kapcsán a WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa úgy ítéli meg, hogy a Törvényszék megalapozottan tekintette úgy, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben szereplő intézkedés eltért a jelen ügyben szereplő intézkedéstől, mivel az a vállalkozások elkülönült és azonosítható kategóriája, az exporttevékenységeket folytató vállalkozások számára kívánt előnyöket biztosítani.

59. A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa előadják továbbá, hogy a 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) 104. pontjából egyértelműen kitűnik, hogy az intézkedés csak akkor minősíthető szelektívnek, ha az a vállalkozások „jellegzetes” „tulajdonságokkal” rendelkező kategóriáját részesíti előnyben. Ebből az ítéletből ezenkívül kitűnik, hogy nem önmagában a közös szabályozástól való eltérés azonosítása a cél, mivel ami számít, az az intézkedés tényleges hatása, vagyis hogy előnyben részesít-e meghatározott vállalkozásokat vagy meghatározott áruk termelését.

60. A 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184) Bizottság által javasolt értelmezését sem lehet elfogadni. Ebben az ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az, hogy csak az intézkedés alkalmazási feltételeinek megfelelő adóalanyokra vonatkozhat az intézkedés, önmagában nem eredményezi annak szelektivitását.

61. A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa végül kifejtik, hogy a Törvényszék megalapozottan tekintette úgy, hogy az intézkedés nem minősíthető az EUMSZ 107. cikk értelmében szelektívnek, ha annak alkalmazása olyan magatartástól függ, amely *prima facie* tevékenységi ágazatától függetlenül bármely vállalkozás számára elérhető. Ezt tökéletesen egyértelművé teszi a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítéletben (C-156/98, EU:C:2000:467) szereplő, az ilyen intézkedés szelektivitásának hiányára vonatkozó megállapítás. A Törvényszék elemzése egyébként lényegileg ugyanaz, mint amelyet Kokott főtanácsnok javasolt a 2015. október 6-i Finanzamt Linz ítélet (C-66/14, EU:C:2015:661) alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványában. Az ellentétes álláspont ahhoz az abszurd helyzethez vezetne, hogy minden adóintézkedés automatikusan szelektívnek minősülne, ha nem alkalmaznák kivétel nélkül a tagállam valamennyi vállalkozására.

62. A Spanyol Királyság előadja, hogy a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598) megerősíti a spanyol hatóságok által a közigazgatási eljárás során elfogadott álláspontot, amely szerint a gazdasági előny csak akkor minősíthető támogatásnak, ha alkalmas arra, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése

értelmében előnyben részesítsen „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”. A közigazgatási eljárás során a spanyol hatóságok bizonyították a vitatott intézkedés nyitottságát, ily módon alátámasztva a megtámadott ítéletekben kifejtett elemzést, és azt a tényt, hogy a Bizottság a vitatott határozatokban nem bizonyította az intézkedés szelektivitását.

63. Írország előadja, hogy ellentétben a Bizottság állításával, a Törvényszék a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítéletből (C-143/99, EU:C:2001:598), a 2002. március 6-i Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság ítéletből (T-92/00 és T-103/00, EU:T:2002:61), és a 2009. szeptember 9-i Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság ítéletből (T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 és T-270/01, EU:T:2009:315) nem azt vezette le, hogy csak azok az intézkedések szelektívek, amelyek alkalmazása a vállalkozás tevékenységeihez kapcsolódik, vagy amelyek alkalmazásának feltétele egy minimális összeg, hanem csak azt, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellege nem állapítható meg olyan intézkedés esetében, amely valamennyi olyan spanyol vállalkozásra kiterjedhet, amely legalább 5%-os részesedést szerez egy külföldi vállalkozásban, függetlenül azok tevékenységének jellegétől és a befektetett összegektől.

64. E tagállam előadja, hogy a Törvényszék megalapozottan hivatkozott a 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) 104. pontjára annak érdekében, hogy kimondja, hogy ahhoz, hogy egy adóügyi megkülönböztetést támogatásnak lehessen minősíteni, azonosítani kell a vállalkozások olyan sajátos kategóriáját, amely jellegzetes tulajdonságai alapján megkülönböztethető. Írország szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében rögzített szelektivitás feltételét azonos módon kell meghatározni valamennyi állítólagos adójogi állami támogatásra vonatkozó ügyben, így a Bizottság állításával ellentétben az említett ítélet 104. pontjában kifejezetten rögzített elv nem korlátozható az „egészében vett” adószabályozás vizsgálatára.

65. Írország úgy véli, hogy a vitatott intézkedéshez hasonló, valóban minden vállalkozás előtt nyitva álló intézkedéseket – mivel nem lehet azonosítani egy konkrét ágazatot vagy egy konkrét vállalkozást, amely ki van zárva azok alkalmazásából, és amely így hátrányba kerül – soha nem lehet szelektívnek tekinteni. Határozathozatali gyakorlatában a Bizottság egyébként hivatkozott ezen indokra egyes adóamnesztiával kapcsolatos intézkedések szelektivitásának kizárása érdekében, akár a referenciakerettől való eltérés kapcsán is. A Bizottság által a jelen fellebbezések kapcsán képviselt álláspont tehát következetlen az intézmény saját gyakorlatához képest.

66. A Németországi Szövetségi Köztársaság előadja, hogy a Bizottság által azonosított referenciakerettől való eltérés vagy az az alóli kivétel fennállása, ha bizonyítottnak is vesszük, önmagában nem teszi lehetővé azon következtetés levonását, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében előnyben részesít „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”. Ellenkezőleg, abból csak az következik, hogy az adókedvezmény támogatással (vagyis egy adott vállalkozás számára nyújtott tényleges pénzügyi hozzájárulással) tekinthető egyenértékűnek, valamint hogy az azzal hasonló ösztönző hatással rendelkezik. Következésképpen ezen vizsgálatot követően az ítélkezési gyakorlatnak (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; 104. pont]; Kokott főtanácsnok 2015. október 6-i Finanzamt Linz ítélet [C-66/14, EU:C:2015:661] alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványa, 83–85. pont), illetve a Törvényszék által a megtámadott ítéletben megalapozottan kimondottaknak megfelelően egy további lépésben azt kell tisztázni, hogy a valamely adószabályozással előnyben részesített adóalanyok csoportja kellően meghatározott vállalkozásokat vagy áruk termelését jelenti-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében.

67. A Bíróság így megállapította, hogy a Bizottság a jogilag megkövetelt módon bizonyította, hogy a kedvezményezett vállalkozások kategóriáját kellőképpen jellemezte az, hogy a vállalkozások a gazdasági bizonyos ágazataihoz vagy ágaihoz tartoznak (2005. december 15-i Unicredito Italiano ítélet [C-148/04, EU:C:2005:774, 44. és azt követő pontok]), meghatározott jogi formával (2006. január 10-i Cassa di

Risparmio di Firenze és társai ítélet [C-222/04, EU:C:2006:8, 136. pont]) vagy bizonyos mérettel (2003. február 13-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet [C-409/00, EU:C:2003:92, 48. és 49. pont]) rendelkeznek, illetve hogy székhelyük meghatározott régióban található (2009. november 17-i Presidente del Consiglio dei Ministri ítélet [C-169/08, EU:C:2009:709, 63. pont]).

68. Ezzel szemben az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az, hogy előírják az adóelőny biztosításának feltételeit, vagy, hogy eltérnek az általános adószabályozástól, önmagában nem elegendő az adóintézkedés szelektivitásának bizonyításához.

69. A Németországi Szövetségi Köztársaság emlékeztet arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy a bizonyos gazdasági javakat értékesítő olyan adóalanyokra vonatkozó adókedvezmény, amelyek az értékesítésből származó hasznot más gazdasági javak megvásárlása esetén le tudják vonni, ilyen előnyt biztosít ezen adóalanyok számára, amely, mint valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedés, nem minősíthető állami támogatásnak (2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-156/98, EU:C:2000:467, 22. pont).

70. A fortiori, a vitatott intézkedéshez hasonló intézkedés – amelynek alkalmazása általános jelleggel a társasági céltól és a vállalkozás működtetésével kapcsolatos tevékenységektől független ügyletek meghatározott, a társasági jog körébe tartozó kategóriájához, a jelen esetben a részesedésszerzéshez kapcsolódik – főszabály szerint nem tekinthető szelektívnek.

71. Végül, valamennyi beavatkozó úgy véli, hogy annak elfogadása, hogy a szelektivitás feltételét a Bizottság által fellebbezéseiben javasoltak szerint kiterjesztően kell értelmezni, a fennálló intézményi egyensúly felborítását eredményezné. A Bizottság ugyanis ebben az esetben az állami támogatások terén fennálló hatáskörei alapján szinte minden közvetlen adózással kapcsolatos intézkedést felül tudna vizsgálni, holott e tárgykör főszabály szerint a tagállamok jogalkotási hatáskörébe tartozik.

2. Elemzés

72. A jelen fellebbezések közvetlen adózással kapcsolatos nemzeti intézkedésre, és annak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján fennálló jogszerűségére vonatkoznak. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése tiltja az olyan támogatásokat, amelyek „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t] előnyben részesít[ik]”, vagyis a szelektív támogatásokat. Ezzel kapcsolatban a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerint azt kell meghatározni, hogy egy adott jogrendszer keretében valamely nemzeti intézkedés előnyben részesít-e „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk[at]” az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő más vállalkozásokhoz vagy árukhoz képest. [44]

73. Mindenekelőtt rá kell mutatni, hogy amikor a jelen ügyhöz hasonlóan azt kell megvizsgálni, hogy egy adóintézkedés szelektív jellegű-e, a referenciakeret meghatározása főszabály szerint [45] alapvető fontosságú. [46]

44 — 2015. január 14-i Eventech-ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9, 54. és 55. pont), valamint 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 82. pont).

45 — Ezt nem cáfolja a 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) 91–93. pontja, ahol a Bíróság azt mondta ki, hogy egy adórendszer „szelektívnek” minősítésének nem feltétele egy referenciakeret és egy attól való eltérés azonosítása, az olyan adórendszer esetében, amely ahelyett, hogy az összes vállalkozásra általános szabályokat írna elő, amelyektől egyes vállalkozások esetében eltérést állapítana meg, *ugyanilyen eredményt ér el azzal, hogy úgy illeszti és állítja össze az adószabályokat, hogy azok alkalmazása a különböző vállalkozások számára különböző adóterhet eredményez.*

46 — Lásd: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet (C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont), amelyben a Bíróság azt mondta ki, hogy „[…] az ügy tárgyát képező intézkedés szelektív jellegének értékelése céljából meg kell vizsgálni azt, hogy az adott jogrendszer keretében az intézkedés bizonyos vállalkozások számára előnyt jelent-e más, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokkal összevetve. *A viszonyítási alap meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az előny fennállását csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani* […]”. Kiemelés tőlem.

74. Ezt követően meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér-e ettől a referenciakerettől, és előnyt jelent egyes vállalkozások számára más, hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest.[47]

75. Végül, a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően nem felel meg e szelektivitási feltételnek az az intézkedés, amely bár előnyt biztosít kedvezményezettje számára, de amelyet a vonatkozó adórendszer jellege vagy felépítése igazol.[48] ,[49]

76. A megtámadott ítéletekből kitűnik, hogy a vitatott határozatokban a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a vitatott intézkedés eltér a Spanyolországban adóköteles vállalkozásokra alkalmazandó „általános” vagy referencia adórendszertől, valamint hogy e rendszer nem minősül általános adó- vagy gazdaságpolitikai intézkedésnek.[50] A vitatott intézkedés alkalmazásában ugyanis csak a Spanyolországban adóköteles vállalkozás „külföldi társaságban” való részesedésszerzéséből eredő üzleti és cégérték vonható le amortizációként.[51] Ezzel szemben a Spanyolországban adóköteles vállalkozás Spanyolországban letelepedett társaságban való részesedésszerzéséből eredő üzleti és cégérték nem vonható le amortizációként.[52] Ezen eltérő bánásmódra – annak ellenére, hogy a vállalkozások e két kategóriája hasonló helyzetben volt – támaszkodva a Bizottság megállapította, hogy a vitatott intézkedés a referencia-rendszer alóli kivételt képez.[53]

77. Hangsúlyozni kell, hogy a Törvényszék nem kérdőjelezte meg a Spanyolországban adóköteles vállalkozás részesedésszerzéseinek hasonlóságát attól függően, hogy azokra „külföldi társaságban” vagy Spanyolországban letelepedett társaságban kerül sor. Ezenkívül a Törvényszék nem tekintette úgy, hogy a vitatott intézkedés alkalmazásában az e részesedésszerzések közötti megkülönböztetést a vonatkozó adórendszer jellege vagy felépítése igazolja.

47 — A tárgyaláson a Bizottság kijelentette, hogy az ilyen intézkedést *prima facie* szelektívnek kell tekinteni.

48 — A Bíróság 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélete (C-143/99, EU:C:2001:598, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) 49. pontjában a Bíróság azt mondta ki, hogy „valamely nemzeti adóintézkedés »szelektívnek« minősítéséhez először is előzőleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban hatályban lévő adózási rendszer szerinti közös vagy »általános« rendszert. Ehhez a közös vagy »általános« adórendszerhez képest kell ezután értékelni és megállapítani, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny szelektív jellegű-e, ehhez pedig azt kell bizonyítani, hogy ez az intézkedés eltér az említett közös adórendszertől, amennyiben különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kitűzött célra tekintettel hasonló jogi és tényleges helyzetben lévő gazdasági szereplők között”. Ha tehát a szóban forgó adóintézkedés kedvezményezettjei, és az ezen intézkedés hatálya alá nem tartozó adóalanyok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben az általános rendszer által követett célt illetően, akkor az intézkedés nem szelektív. Lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, 63. és 64. pont); 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont).

49 — A Bizottság szerint e harmadik szakasz lehetővé teszi annak elkerülését, hogy a valóban általános intézkedéseket szelektívnek tekintsék. Ebből következően úgy a Bizottság ítéli meg, hogy a Törvényszék által kialakított új feltétel nem szükséges, és sérti a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakított klasszikus szelektivitási elemzést. Rámutat továbbá, hogy a Törvényszék ezen új szempont bevezetésével az intézkedések új kategóriáját vezette be, az egyszerre általános és eltérő intézkedésekét. Álláspontja szerint ez az intézkedési kategória illogikus.

50 — Lásd ebben az értelemben az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 54. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 58. pontját.

51 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 9. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 14. pontját.

52 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 13. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 18. pontját.

53 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 50. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 54. pontját.

78. A megtámadott ítéletekben a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság által azonosított referenciakerettől való eltérés vagy az az alóli kivétel – *akár bizonyított* –[54] fennállása nem teszi ugyanis önmagában lehetővé annak megállapítását, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében véve előnyben részesít „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését", mivel ezen intézkedés *a priori* minden vállalkozás számára hozzáférhető, tehát nem a vállalkozások vagy áruk termelésének egy sajátos kategóriájára, hanem a gazdasági ügyletek valamely kategóriájára vonatkozik.[55]

79. Álláspontom szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének ezen értelmezését nem lehet elfogadni.

80. Amennyiben egy adóintézkedés eltérést jelent az „általános" vagy referenciaszabályozástól, és előnyt jelent *bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelése* szempontjából, hasonló helyzetben[56] található más vállalkozások, illetve termelések[57] hátrányára, ez az intézkedés álláspontom szerint jellegénél fogva hátrányosan megkülönböztető vagy szelektív,[58] kivéve ha a megkülönböztetést a vonatkozó adórendszer jellege vagy felépítése igazolja.

81. Hangsúlyozni kell, hogy a 2005. december 5-i Unicredito Italiano ítéletben (C-148/04, EU:C:2005:774, 49. és 50. pont), valamint az Olaszország kontra Bizottság ítéletben (C-66/02, EU:C:2005:768, 97–100. pont)[59] a Bíróság, miután megállapította, hogy a szóban forgó adóintézkedések kizárólag a bankszektorra vonatkoznak,[60] valamint hogy a bankszektoron belül kizárólag a célzott ügyleteket végző vállalkozások számára jelentenek előnyt, úgy döntött, hogy ezen intézkedések nemcsak a banki ágazat és más gazdasági ágazatok között jelentenek megkülönböztetést, hanem magában a banki ágazatban is. Ebből következően a 2005. december 15-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-66/02, EU:C:2005:768) 99. és 100. pontjában a Bíróság kimondta, hogy a szóban forgó adóintézkedések, „[m]ivel nem alkalmazandóak minden gazdasági szereplőre, nem tekinthetők általános pénzügyi vagy gazdasági intézkedéseknek. […] Valójában kivételt teremtenek az általános adórendszerben. A kedvezményezett vállalkozások olyan adókedvezményben részesülnek, amelyre nincs joguk e rendszer általános alkalmazása során, és *amelyre nem tarthatnak igényt a más ágazatokban működő, hasonló ügyleteket végző vállalkozások, vagy a banki ágazatban működő, a szóban forgó ügyleteket nem végző vállalkozások.*"[61]

82. Rámutatok, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövegezése igen tág és absztrakt. Bár a „bizonyos áru termelésének" kifejezést esetleg úgy lehetne értelmezni, hogy az többek között bizonyos ágazatokra vagy bizonyos szolgáltatásokra, vagyis bizonyos vállalkozási kategóriákra utal, a „bizonyos vállalkozásoknak" kifejezés még általánosabb.

54 — A WDFG, valamint a Banco Santander és Santusa szerint a Törvényszék egyáltalán nem hagyta helyben a referencia-rendszer meghatározását.

55 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 44. és 45. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 48. és 49. pontját.

56 — A 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362) 61. pontjában a Bíróság azt mondta ki, hogy „a jelen ügyben vitatott intézkedés szelektivitásának megállapításához a megfelelő összehasonlítási tényezőt annak vizsgálata jelentette, hogy [az intézkedés] a szóban forgó rendszer jellegével és szerkezetével nem igazolható különbségtételt vezet-e be az olyan gazdasági szereplők között, amelyek az elérni kívánt célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak".

57 — Ezzel szemben a nemzeti területen található valamennyi vállalkozás számára megkülönböztetés nélkül előnyt jelentő állami intézkedés nem minősíthető állami támogatásnak. Lásd ebben az értelemben: a Bíróság 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélete (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. pont).

58 — A szelektivitás fogalma ugyanis hasonló a hátrányos megkülönböztetés fogalmához. Lásd ebben az értelemben: 2015. január 14-i Eventech-ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. pont); 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, 101. pont). Lásd Wahl főtanácsnok Bizottság kontra MOL ügyre vonatkozó indítványának (C-15/14 P, EU:C:2015:32) 54. pontját és Bobek főtanácsnok Belgium kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványának (C-270/15 P, EU:C:2016:289) 29. pontját.

59 — Mindként ügy az Olaszország által a bankok javára végrehajtott állami támogatási programokra vonatkozó, 2001. december 11-i 2002/581/EK bizottsági határozatra (HL 2002. L 184., 27. o.) vonatkozott.

60 — Következésképpen az intézkedések nem jelentettek előnyt a többi gazdasági ágazat vállalkozásai számára.

61 — Kiemelés tőlem.

83. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem kizárólag azon intézkedésekre vonatkozik, amelyek bizonyos számú korlátozott és előre meghatározott feltétel, mint többek között az érintett ágazat, a vállalkozások mérete, illetve a vállalkozások jellege alapján szelektívek vagy hátrányosan megkülönböztető jellegűek.[62] Ami fontos, az az, hogy az intézkedés a hasonló ténybeli és jogi helyzetben található többi vállalkozásnál kedvezőbb pénzügyi helyzetbe juttatja-e kedvezményezettjeit,[63] függetlenül a vállalkozások jellegétől, tevékenységeitől, illetve a szóban forgó ügyletektől, kivéve ha ezt a vonatkozó adórendszer jellege vagy felépítése igazolja.

84. Sem az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövegéből, sem a Bíróság ítélkezési gyakorlatából nem tűnik ki, hogy a „bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése” kifejezés a szóban forgó intézkedéssel kizárólagosan előnyben részesített vállalkozások sajátos jellemzőkkel rendelkező kategóriájának azonosítását követeli meg, ahogy azt a Törvényszék az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 41. és 45. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 45. és 49. pontjában állítja. Úgy vélem továbbá, hogy a sajátos jellemzőkkel rendelkező vállalkozások azonosítása rendkívül pontatlan, sőt önkényes feladatot jelent, ami jogbizonytalanságot eredményez.

85. Álláspontom szerint a megtámadott ítéletben a szelektivitás feltételére vonatkozó elemzésében a Törvényszék egy túlzottan formalista és megszorító megközelítést részesített előnyben, amikor megpróbálta azonosítani a vállalkozások olyan kategóriáját, amelyet a vitatott intézkedés kizárólagos jelleggel előnyben részesít, ahelyett hogy a lényegi kérdésre, vagyis arra összpontosított volna, hogy ez az intézkedés megkülönböztetést jelent-e a hasonló helyzetben lévő vállalkozások között.

86. Hangsúlyozni kell, hogy az, hogy gyakran azonosítani lehet egy vagy több, az adóintézkedés által előnyben részesített ágazatot, illetve vállalkozási kategóriát, figyelemmel többek között az adóalanyok számára az eltérő szabályozás hatálya alá kerülés céljából előírt feltételekre,[64] nem jelenti azt, hogy az intézkedés szelektivitása az ilyen azonosítástól függ.

87. Ezenkívül, az a körülmény, hogy a szóban forgó intézkedésből potenciálisan előnyre szert tevő vállalkozások száma magas, vagy az, hogy e vállalkozások különböző tevékenységi ágazatokhoz tartoznak, nem lehet elegendő az intézkedés szelektív jellegének megkérdőjelezéséhez, és ennélfogva az állami támogatásnak minősítés kizárásához.[65]

88. E tekintetben úgy vélem, hogy az, hogy a vitatott intézkedés által előírt feltételek nem voltak nagyon szigorúak,[66] valamint hogy ebből következően az intézkedés által biztosított előny számos vállalkozás számára elérhető volt, nem kérdőjelezi meg annak szelektivitását, csak a szelektivitás mértékét.

62 — Természetesen azok az adóintézkedések, amelyek egy adott ágazat vállalkozásait előnyben részesítik más vállalkozások kárára, vagy a nagyvállalkozásokat részesítik előnyben a kisvállalkozások kárára, szelektívek.

63 — Lásd analógia útján: 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, 87. és 93. pont).

64 — Lásd ebben az értelemben: 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont). A Bíróság úgy ítélte meg, hogy szelektív az olyan adólevonás, amelynek előnyeit csak meghatározott típusú vállalkozások élvezhetik, így többek között azok, amelyek exporttevékenységet folytatnak és egyes – a vitatott intézkedések által említett – befektetéseket valósítanak meg.

65 — Lásd: 2003. február 13-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-409/00, EU:C:2003:92, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A támogatás az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján akkor is szelektív lehet, ha egy egész gazdasági ágazatot (lásd többek között: 1999. június 17-i Belgium kontra Bizottság ítélet [C-75/97, EU:C:1999:311, 33. pont] és 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet [C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, 53. pont]), vagy több gazdasági ágazatot (lásd: 2003. november 20-i GEMO-ítélet [C-126/01, EU:C:2003:622, 37–39. pont]) érint.

66 — Emlékeztetni kell arra, hogy a vitatott intézkedés alkalmazandó volt minden, külföldi társaságban való, legalább 5%-os olyan részesedésszerzésre, amelyet legalább egy évig megszakítás nélkül birtokoltak, minimális befektetési összeg vagy egyéb küszöb előírása nélkül.

89. Kiemelem, hogy a tárgyalás során a Bíróság által feltett kérdésre válaszolva a Németországi Szövetségi Köztársaság úgy ítélte meg, hogy az ügyben szereplő vitatott intézkedés akkor lenne szelektív, ha 5%-os helyett 75%-os részesedésszerzést, és egy év helyett tíz évet írna elő. E kormány szerint ebben a helyzetben a vitatott intézkedés kizárólag a nagyvállalkozások előnyére válna, és ebből következően szelektív lenne.

90. Nem tudom elfogadni az ilyen megközelítést, mivel az pontatlan, kivihetetlen és önkényes. Hol helyezkedjen el a megkülönböztető küszöb a 75%-os és az 5%-os részesedésszerzés, illetve a tíz éven tartó és az egy éven át tartó részesedésszerzés között? Mi az elválasztó szempont a két ügylet között?

91. Következésképpen úgy vélem, hogy szelektív az általános adórendszertől eltérő olyan pénzügyi intézkedés, amely megkülönböztetést alkalmaz az *analóg ügyleteket* végző vállalkozások között, kivéve, ha az intézkedés által eredményezett megkülönböztetést a vonatkozó adórendszer jellege vagy felépítése igazolja.

92. Amikor ugyanis az adóintézkedés kedvezményezett vállalkozásai olyan adókedvezményt élveznek, amelyhez az általános adószabályozás alkalmazásában nem lenne joguk, és amelyet az analóg ügyleteket folytató vállalkozások nem igényelhetnek, az ilyen intézkedés szelektív jellegű, mivel valójában a Törvényszék állításával [67] ellentétben nem vonatkozik valamennyi [68] gazdasági szereplőre. [69] Egyértelmű, hogy a vitatott intézkedés kizárólag azon gazdasági szereplők számára előnyös, amelyek megfelelnek az előírt feltételeknek, [70] vagyis azon Spanyolországban adóköteles vállalkozások számára, amelyek „külföldi társaságban” szereznek részesedést, és kizárja az analóg ügyleteket végző, vagyis a Spanyolországban letelepedett társaságban részesedést szerző gazdasági szereplőket.

93. A 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. pontjának megfelelően ugyanis bár az „a tény, hogy kizárólag az e feltételeket teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé”, az ilyen adóintézkedés azonban szelektív, ha megkülönböztetést eredményez hasonló helyzetek vagy ügyletek között. [71]

67 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 52. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 56. pontját.

68 — Álláspontom szerint szofizmát jelent a Törvényszék részéről, amikor úgy ítéli meg, hogy a potenciálisan valamennyi vállalkozás számára elérhető adóintézkedés nem szelektív, holott ezen intézkedés megkülönböztetést alkalmaz az analóg ügyleteket végző vállalkozások között. Ezenkívül, ellentétben a WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa azon állításával, amelyre a jelen indítvány 61. pontja hivatkozik, az adóintézkedés nem automatikusan szelektív, amennyiben azt nem alkalmazza kivétel nélkül az adott tagállam valamennyi vállalkozása, mivel minden ilyen vállalkozás nincs szükségképpen hasonló helyzetben. Az adóintézkedés csak akkor szelektív, ha megkülönböztetést alkalmaz hasonló helyzetek között. Következésképpen, ellentétben a beavatkozók jelen indítvány 71. pontjában ismertetett észrevételeivel, a szelektivitás feltételének alkalmazása olyan helyzetekben, amikor hátrányos megkülönböztetés áll fenn a hasonló helyzetben lévő adóalanyok között, nem veszélyezteti a Bizottság és a tagállamok közötti intézményi egyensúlyt, hanem az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövegében kifejezésre jutó jogalkotói szándéknak felel meg.

69 — Lásd analógia útján: Kokott főtanácsnok Finanzamt Linz ügyre vonatkozó indítványának (C-66/14, EU:C:2015:242) 81. és 81. pontját, ahol rámutat, hogy „[a]z a tény azonban, hogy valamely adószabályozás kizárólag a feltételeit teljesítő adóalanyokat részesíti kedvezményben, az ítélkezési gyakorlat értelmében önmagában nem teszi a szabályozást szelektív jellegűvé. Másrészt a szelektivitás kérdésére nyilvánvalóan nem lehet folyamatosan azzal az indokolással nemleges választ adni, hogy megkülönböztetés nélkül valamennyi gazdasági szereplő igénybe veheti az adószabályozás által nyújtott előnyt, amennyiben teljesíti annak feltételeit. Ebben az esetben ugyanis mindig el kellene utasítani az adószabályozások szelektív jellegét. […] *Az ítélkezési gyakorlat ezért az adókedvezmények esetén különös feltételeket állított fel azok szelektivitásának megállapításához. Ennek értelmében végső soron az a döntő, hogy a nemzeti adórendszer mércéi szerint hátrányos megkülönböztetéstől mentesen választják–e meg az adókedvezmény feltételeit.* […]” Kiemelés tőlem.

70 — Ellentétben a Spanyol Királyság (lásd a jelen indítvány 62. pontját) és Írország (lásd a jelen indítvány 65. pontját) állításával, a vitatott intézkedés nem áll nyitva minden, hasonló ügyleteket végző vállalkozás előtt.

71 — Bár a Bíróság a 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. pontjában kimondta, hogy „[a]z a tény, hogy kizárólag az e feltételeket teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé”, ezt követően ugyanebben a 42. pontban kimondta, hogy azok a személyek, amelyek nem részesülhetnek a szóban forgó intézkedésből, a nemzeti jogalkotó által követett célkitűzés tekintetében nincsenek az intézkedés hatálya alá tartozó adózók helyzetéhez hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Úgy vélem, hogy figyelemmel arra, hogy a megtámadott ítéletekben a Törvényszék nem kérdőjelezte meg a Spanyolországban adóköteles vállalkozások „külföldi társaságban” való részesedésszerzése és a Spanyolországban adóköteles vállalkozások Spanyolországban letelepedett társaságban való részesedésszerzése összehasonlíthatóságát, a jelen ügyben igen korlátozott a 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184) 42. pontjának relevanciája.

94. Következésképpen az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt szelektivitás feltétele azon adóintézkedésekre vonatkozik, amelyeknek az alkalmazott módszerektől függetlenül az a hatásuk,[72] hogy differenciált adóterhet írnak elő[73] a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő[74] vállalkozások számára.

95. E tekintetben rámutatok, hogy a Törvényszék maga is kimondta a 2012. szeptember 13-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (T-379/09, EU:T:2012:422) 47. pontjában, hogy „valamely intézkedés szelektív jellege a vállalkozások összességéhez képest, nem pedig az ugyanazon csoporton belül ugyanazon előnyben részesülő vállalkozásokhoz képest értékelendő […]. Ezenkívül pusztán az a tény, hogy az intézkedés valamennyi, az előírt feltételeknek megfelelő gazdasági szereplő javára válhat, vagyis, hogy hatályát objektív szempontok alapján határozza meg, önmagában nem támasztja alá ezen intézkedés általános jellegét, és nem zárja ki, hogy szelektív jellegű legyen […]”.

96. Ebből következően az, hogy az adóintézkedés nem vállalkozások konkrét kategóriáját célozza meg, hanem azokat a vállalkozásokat, amelyek gazdasági ügyletek egy kategóriáját, a jelen esetben külföldi pénzügyi ügyleteket végeznek, és alkalmazását nem köti minimális összeghez,[75] mit sem változtat az intézkedés szelektivitásán, illetve hátrányosan megkülönböztető jellegén, amennyiben differenciált adóterhet ír elő a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő, hasonló gazdasági ügyleteket a saját tagállamukban letelepedett társaságok vonatkozásában végző vállalkozások számára.

97. E következtetést nem cáfolja a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. pontja, amelyre a Törvényszék az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 60. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 64. pontjában hivatkozik.

98. A megtámadott ítéletekben ugyanis, annak rögzítésével, hogy „a Bíróság […] kimondta, hogy az olyan adózóknak nyújtott adókedvezmény, akik bizonyos gazdasági eszközöket értékesítenek, és az ebből eredő előnyt levonhatják, amennyiben *bizonyos régiókban székhellyel rendelkező tőketársaságokban szereznek részesedést*, olyan előnyt biztosít ezen adózóknak, amely – mint *minden gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül* alkalmazható általános intézkedés – a Szerződés vonatkozó rendelkezéseinek értelmében nem minősül támogatásnak”[76], a Törvényszék a Bizottság észrevételeinek megfelelően indokolatlanul ötvözte a 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. és 23. pontját, ezáltal tévesen értelmezve ezt az ítéletet.

99. Márpedig ezen ítélet 23. pontjában a Bíróság hozzáteszi, hogy „[a]rra is emlékeztetni kell, hogy a megtámadott határozat csak annyiban minősíti állami támogatásnak a nyújtott adókedvezményt […], *amennyiben az előnyben részesít egyes, az új tartományokban és Nyugat-Berlinben található vállalkozásokat*, ami kizárja annak általános adó- vagy gazdaságpolitikai intézkedés jellegét”.[77] Következésképpen, ellentétben a Törvényszék által a megtámadott ítéletekben állítottakkal, a 2000.

72 — Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozás okai vagy célkitűzései szerint, hanem azt annak hatásai alapján, tehát az alkalmazott módszerektől függetlenül határozza meg. Lásd: 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, 87. pont).

73 — Lásd analógia útján: 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, 93. pont).

74 — Ellentétben a Németországi Szövetségi Köztársaság álláspontjával (lásd a jelen indítvány 66. pontját), az ilyen elemzést nem szabad kiegészíteni az előnyben részesített adóalanyi kategória fennállásának vizsgálatával. Másként fogalmazva, az egyes adóalanyok előnyére és más, hasonló helyzetben lévő adóalanyok hátrányára váló adóintézkedések eleve mentesülnének az állami támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzés alól pusztán amiatt, hogy „más szabályozási módszer vonatkozik rá[juk], holott ugyanolyan jogi és/vagy ténybeli hatásokat vált[anak] ki”. Lásd: 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, 92. pont).

75 — Álláspontom szerint az, hogy a vitatott intézkedés alkalmazásának feltételeként nem ír elő semmilyen minimális összeget, nem jelenti azt, hogy ezen intézkedés nem szelektív. A minimális összegre alapított alkalmazási feltétel hiánya egyszerűen a vállalkozások *a priori* szelektív méretére alapított szelektivitási feltétel hiányát jelenti. Lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Kiemelés tőlem.

77 — Kiemelés tőlem.

szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet (C-156/98, EU:C:2000:467) 22. és 23. pontjából egyértelműen kitűnik, hogy az egyes, az új tartományokban és Nyugat-Berlinben található vállalkozások számára előnyt biztosító adóintézkedés nem megkülönböztetés nélkül valamennyi gazdasági szereplőre alkalmazandó általános intézkedés, hanem az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett szelektív intézkedés.

100. Ezenkívül, bár az igaz, hogy a 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) 104. pontjában a Bíróság azt mondta ki, hogy „ahhoz, hogy az adó tárgyaként az adórendszer által meghatározott kritériumokat szelektív előnyt biztosítónak lehessen minősíteni, az is szükséges, hogy ezek a kritériumok *a kedvezményezett vállalkozásokat azok jellegzetes [tulajdonságai] alapján kiváltságos kategóriaként jellemezzék*, lehetővé téve ezzel azt, hogy az ilyen rendszert úgy minősítsük, mint amely az [EUMSZ 107. cikk] (1) bekezdése értelmében »bizonyos« vállalkozásokat vagy »bizonyos« áruk termelését előnyben részesíti”[78], úgy vélem azonban, hogy ez az ítélkezési gyakorlat nem alkalmazható a jelen ügyben.

101. Fontos különbségek vannak ugyanis a jelen ügy és a 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) alapjául szolgáló ténybeli helyzet, és különösen a két ügyben szereplő adószabályozások között, amelyeket a Törvényszék a megtámadott ítéletekben figyelmen kívül hagyott.

102. Az említett ítélet 92. és 93. pontjában a Bíróság egyértelműen kiemelte, hogy a szóban forgó adóintézkedés szelektivitása nem az „általános” adószabályozástól való eltérésből fakad, hanem abból, hogy e rendszer valójában hátrányos megkülönböztetést alkalmazott a hasonló helyzetben lévő társaságok között.[79]. A Bíróság ugyanakkor kimondta, hogy még ha a vitatott szabályozás kritériumai általános jellegűek voltak is, eleve kizárták egy azonosítható vállalkozáskategória, az „offshore” társaságok adóztatását.[80] E sajátos, a jelen ügyben fenn nem álló körülmények között a Bíróság úgy ítélte meg, hogy bár egy „általános” adórendszer alkalmazása önmagában még nem elegendő ahhoz, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése céljából meg lehessen állapítani az adóztatás szelektivitását, az ilyen szabályozást szelektívnek kell tekinteni, ha azonosítani lehet az általa előnyben részesített vállalkozások kategóriáját.[81]

103. Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy a vitatott határozatokban a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a vitatott intézkedés eltér a Spanyolországban adóköteles vállalkozásokra alkalmazandó „általános” vagy referencia-adószabályozástól.[82] Ezenkívül a megtámadott ítéletekben a Törvényszék nem kérdőjelezte meg ezt az elemzést.[83]

104. Mivel a 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) konkrétan olyan helyzetre vonatkozik, amelyben nem állt fenn eltérés az általános szabályozástól, és a Bíróság azt állapította meg, hogy a szóban forgó általános szabályozás önmagában hátrányos megkülönböztetést valósított meg, úgy vélem, hogy a Törvényszék a megtámadott ítéletben tévesen értelmezte és alkalmazta ezt az ítélkezési

78 — Kiemelés tőlem.

79 — 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, 101. pont).

80 — 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, 101. és 102. pont).

81 — 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, 103. és 104. pont).

82 — Lásd az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 50. pontját, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 54. pontját.

83 — Lásd a jelen indítvány 77. pontját.

gyakorlatot, holott az ezekben az ügyekben szereplő körülmények nem voltak hasonlók. Következésképpen a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor megkövetelte a vitatott intézkedés által előnyben részesített vállalkozások kategóriájának azonosítását, annak ellenére, hogy az említett intézkedés eltér az „általános” szabályozástól.

105. Ezenfelül, az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 57. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 61. pontjában a Törvényszék kimondta, hogy a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598) 36. pontjából az tűnik ki, hogy a vállalkozások tevékenységének jellegétől függetlenül alkalmazandó intézkedés *a priori* nem szelektív.

106. A Bizottság észrevételeinek megfelelően úgy vélem, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítéletet (C-143/99, EU:C:2001:598), mivel bár az említett ítélet 35. pontjában a Bíróság azt mondta ki, hogy „a belföldi vállalkozások összességét *megkülönböztetés nélkül* előnyben részesítő állami intézkedés nem minősülhet állami támogatásnak”,[84] ezt követően ezen ítélet 36. pontjában úgy döntött, hogy az adószabályozás nem minősül támogatásnak, amennyiben valamennyi, a nemzeti területen található vállalkozásra vonatkozik, azok céljától vagy tevékenységétől függetlenül.

107. Ellentétben a Törvényszék által az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 57. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 61. pontjában kimondottakkal, a 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítéletből (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. és 36. pont) nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a vállalkozások tevékenységének jellegétől vagy céljától függetlenül alkalmazandó intézkedés *a priori* nem szelektív.

108. Ez az ítélkezési gyakorlat[85] egyszerűen azt erősíti meg, hogy az olyan adószabályozás, amely megkülönböztetés nélkül alkalmazandó valamennyi, a nemzeti területen található vállalkozásra, nem szelektív.

109. Márpedig elegendő arra emlékeztetni, hogy a vitatott intézkedés világos és egyértelmű megkülönböztetést tesz a Spanyolországban adóköteles vállalkozás „külföldi társaságban” való részesedésszerzése és a Spanyolországban adóköteles vállalkozás Spanyolországban letelepedett társaságban való részesedésszerzései között. A Törvényszék arra vonatkozó megállapítása hiányában, hogy az ezen ügyleteket végző vállalkozások nincsenek hasonló helyzetben, úgy vélem, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor nem kötelezte a Bizottságot arra, hogy az intézkedés EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerint szelektivitásának bizonyítása érdekében határozza meg a sajátos jellemzőkkel rendelkező vállalkozások csoportját.

110. E megfontolásokból az következik, hogy a Bizottság által hivatkozott egyetlen jogalap első része álláspontom szerint megalapozott.

B – *A második részről*

1. A felek érvei

111. Egyetlen jogalapja második részében a Bizottság előadja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot az exporttámogatásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlat alkalmazása során, és mesterséges megkülönböztetést vezetett be az exporttámogatások és a tőkeexport-támogatások között.

84 — Kiemelés tőlem.

85 — 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. és 36. pont)

112. A Bizottság előadja, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata egyértelműen kimondja, hogy az exporttámogatás szelektív, még akkor is, ha az intézkedés valamennyi exportot előnyben részesíti.

113. Először, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a Törvényszék az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 73. és 74. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 77. és 78. pontjában tévesen alkalmazta az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletet (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont), amikor úgy ítélte meg, hogy ez az ítélkezési gyakorlat nem a szóban forgó intézkedés szelektivitására vonatkozik, hanem kizárólag az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt, a verseny és a kereskedelem érintettségére vonatkozó feltételre.

114. Másodszor, a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 79–81. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 83–85. pontjában mesterséges megkülönböztetést vezetett be az exporttámogatások és a tőkeexport-támogatások között.

115. A Bizottság szerint a Törvényszék azt állította, hogy a kedvezményezett vállalkozások kategóriáját, amely alapján meg lehetett állapítani az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) alapjául szolgáló ügyekben szereplő intézkedés szelektivitását, az exportáló vállalkozások alkották. Rámutat, hogy a Törvényszék szerint e kategóriába olyan vállalkozások tartoznak, amelyek az exporttevékenységükhöz kapcsolódó közös jellemzőik alapján különböztethetők meg. A Bizottság úgy véli, hogy nincs semmilyen különbség az áruk exportja és a tőke exportja között a szelektivitásra vonatkozó feltétel kapcsán, és különösen a vállalkozások vagy árutermelések olyan sajátos kategóriájának azonosítását illetően, amelyek közös jellemzőik alapján megkülönböztethetők.

116. A Bizottság előadja, hogy a Törvényszék által követett megközelítés ellentétes az állami támogatások szabályozásának szerepével és céljával a belső piac védelme területén. E szabályozás célja többek között annak elkerülése, hogy a tagállamok az áruk vagy a tőke exportjához konkrétan kötődő gazdasági előnyöket nyújtsanak. A tőkeexport konkrét előnyben részesítése egyébként ugyanolyan torzulásokat idézhet elő a belső piacon, mint az áruk exportjának konkrét előnyben részesítése.

117. Válaszában a Bizottság előadja, hogy egyáltalán nem állította azt, hogy az exporttámogatások a szelektivitás eltérő fogalma alá esnének. A Bizottság kifejti, hogy a Bíróság exporttámogatásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatának értelmezése és alkalmazása során a Törvényszék által elkövetett hibákat idézi.

118. A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa úgy vélik, hogy a Törvényszék helyesen értelmezte az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletet (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont). Az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont) illetően rámutatnak, hogy a támogatás fogalma kapcsán végzett felülvizsgálat korlátozott volt, és az elbírálás a kereskedelem és a verseny érintettségére vonatkozott. Ezenkívül, a WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa szerint a szelektivitás kérdésére nem tértek ki az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletben (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont). A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa úgy vélik, hogy az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 71. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 75. pontjában a Törvényszék felidézte azt a referenciakeretet, amelyet annak értékelésénél kell alkalmazni, hogy egy intézkedés szelektív-e. Álláspontjuk szerint a Törvényszék kiemelte, hogy a szelektivitást a tagállam területén kell értékelni, valamint, hogy a Bizottság köteles annak bizonyítására,

hogy az intézkedés előnyben részesítette a vállalkozások egy konkrét kategóriáját más vállalkozások kizárásával. A WDFG, valamint a Banco Santander és Santusa szerint, míg a Bizottság ezt az elhatárolást elvégezte az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) alapjául szolgáló ügyekben, addig az teljesen hiányzik a jelen ügyben.

119. A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa előadják, hogy az exporttámogatásokat a szelektivitás kritériuma szempontjából ugyanúgy kell értékelni, mint az egyéb állami intézkedéseket. Úgy vélik, hogy az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletben (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletben (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletben (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) a Bíróság megalapozottan tekintette úgy, hogy valamennyi kedvezményezett vállalkozás – azonkívül, hogy megfeleltek az intézkedés alkalmazását lehetővé tévő feltételeknek – olyan közös jellemzőkkel rendelkezett, amelyek alapján azokat a gazdaság egy jól meghatározott ágazatához, az exportágazathoz tartozónak lehetett minősíteni. Olyan vállalkozásokról van szó, amelyek exportra szánt árukat termelnek.

120. Márpedig a WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa szerint valamennyi ágazathoz és mérethez tartozó vállalkozás igénybe vette a vitatott intézkedést, függetlenül attól, hogy termelésüket a nemzeti piacra vagy külföldre szánták. Úgy ítélik meg, hogy a Bizottságnak számos alkalma volt, mind a közigazgatási eljárás, mind az elsőfokú eljárás során arra, hogy bizonyítsa a vitatott intézkedésből előnyre szert tevő vállalkozáskategória fennállását, amit soha nem tett meg. A WDFG, valamint a Banco Santander és Santusa szerint a Bizottság azon érve, amely szerint létezik a vitatott intézkedésből előnyre szert tevő „tőkeexportáló” vállalkozások kategóriája, ebből következően a fellebbezés keretében elfogadhatatlan ténybeli érv.

121. A WDFG, valamint a Banco Santander és a Santusa úgy vélik, hogy az áruk exportja és a tőke exportja nem egyenértékű, többek között azért, mert az árukra és szolgáltatásokra vonatkozó szabályok nem azonosak a tőkére vonatkozó szabályokkal. Rámutatnak, hogy valamennyi vállalkozás rendelkezik tőkével, vagy kész befektetni azt, ezért nem tűnik úgy, mintha egy szelektivitás előidézésre alkalmas jellemzőről lenne szó. Egyebekben, ahogy maga a Bizottság is elismerte határozatában,[86] egyértelmű, hogy a tőke szabad mozgására vonatkozó szabályok nem tiltják a szóban forgó intézkedéshez hasonló intézkedéseket, amelyek eltérően kezelik azokat az ügyleteket (részesedésszerzés spanyol vállalkozásokban és részesedésszerzés külföldi vállalkozásokban), amelyek szintén különbözők, noha azonos vállalkozások (minden vállalkozás) végzik őket.

122. A Spanyol Királyság előadja, hogy nem létezik a tőke exportjából álló gazdasági tevékenység. A vitatott intézkedés nem részesített előnyben bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését, mivel nem érintette az áruk és szolgáltatások piaci kínálatát.

123. Írország osztja a WDFG, valamint a Banco Santander és Santusa azon véleményét, amely szerint a Bizottság által hivatkozott ítéletek olyan intézkedésekre vonatkoznak, amelyek vállalkozások vagy termékek meghatározott kategóriáját, vagyis az exportágazatot részesítették előnyben. Az exportőrök könnyen azonosítható vállalkozáskategóriát alkotnak. Ezzel szemben, a Bizottság állításával ellentétben, nem létezik az olyan vállalkozások egységes kategóriája, amelyek „tőkét exportálnak”, mivel a külföldön részesedést szerző valamennyi vállalkozás „tőkét exportál”.

86 — Lásd az első vitatott határozat (135) preambulumbekezdését, valamint a második vitatott határozat (160) preambulumbekezdését.

124. A Németországi Szövetségi Köztársaság előadja, hogy amennyiben a Bizottság másodlagosan arra hivatkozott, hogy a vitatott intézkedés hasonló az áruexportot támogató intézkedéshez, vagyis szintén az exportáló vállalkozások kellően körülhatárolt kategóriájára irányul, akkor a vitatott határozatok indokolásának utólagos kiegészítéséről van szó, ami a fellebbezés szakaszában elfogadhatatlan.

125. Az exportáló vállalkozásoknak a Bizottság által hivatkozott ítélkezési gyakorlatban szereplő kategóriája éppen az adott esetben sajátos befektetése megvalósításához kapcsolódó exporttevékenységükhöz tartozó közös jellemzők miatt tér el más vállalkozásoktól. Ekképpen, a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletben (C-501/00, EU:C:2004:438) a Bíróság nem a befektetések elvégzésére támaszkodott, hanem e csoport valamennyi más vállalkozástól való megkülönböztetése érdekében pusztán figyelembe vette ezt a szempontot, több másik mellett, mint amilyen elsősorban, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megfelelően, a kedvezményezett vállalkozások „által termelt áruk” jellege.

2. Elemzés

126. Először, a Bizottság jelen indítvány 113. pontjában ismertetett érveinek megfelelően úgy vélem, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy döntött, hogy az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) nem a szóban forgó intézkedés szelektivitására vonatkozik, hanem kizárólag az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt, a verseny és a kereskedelem érintettségére vonatkozó feltételre.

127. Az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68) 20. pontjában a Bíróság azt mondta ki, hogy az „[EUMSZ 107. cikk] értelmében vett támogatásnak minősül az olyan preferenciális viszontleszámítolási kamatláb, amelyet a tagállam a kizárólag az exportált nemzeti termékek javára biztosít annak elősegítse érdekében, hogy a többi tagállamban az ezekből származó termékekkel versenyezzenek”. Ezenkívül az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284) 8. pontjában a Bíróság azt mondta ki, hogy az exporthitelekre korlátozódó kamatvisszatérítés az exportáló görög vállalkozásoknak nyújtott állami támogatást jelent. Ezt követően az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284) 10. pont jában a Bíróság úgy döntött, hogy az intézkedés előnyben részesít bizonyos vállalkozásokat.

128. Emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy egy intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozhasson, és állami támogatásnak minősülhessen, egyidejűleg meg kell felelnie valamennyi, e rendelkezésben előírt feltételnek. Ebből következik, hogy a Bíróság, megállapítva az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68) 20. pontjában és az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284) 8. pontjában az állami támogatás fennállását, azt mondta ki, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt valamennyi feltétel teljesült, beleértve a szelektivitással kapcsolatos feltételt is.

129. Végül, a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438) 120. pontjában a spanyol kormány azon észrevételére válaszolva, amely szerint az összes vállalkozásra alkalmazható intézkedés csak akkor képez állami támogatást, amennyiben a nemzeti közigazgatásnak annak végrehajtása során szabad mérlegelési jogköre van,[87] a Bíróság megjegyezte, hogy az ezen intézkedés (adólevonás) nyújtotta előnyöket csak azok a vállalkozások élvezhetik, amelyek exporttevékenységet folytatnak és bizonyos befektetéseket valósítanak meg. Úgy ítélte meg, hogy ez a tény elég annak megállapításához, hogy ezen adólevonás megfelel annak a különleges feltételnek, ami az állami támogatás fogalmának egyik jellegzetességét alkotja, azaz a szóban forgó kedvezmény szelektív jellegű.

87 — Lásd: 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438, 96. pont).

130. Úgy vélem, hogy a Bíróság az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) alapjául szolgáló ügyekben szereplő adóintézkedések szelektivitásáról döntött.

131. Másodszor, a Bizottság azon észrevételét illetően, amely szerint a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor megkülönböztetést vezetett be az áruk exporttámogatásai és a tőkeexport-támogatások között, emlékeztetni kell arra, hogy a szelektivitás kritériuma a hátrányos megkülönböztetés meglétére vagy hiányára vonatkozik, vagyis arra, hogy igazolás nélkül fennáll-e a tagállam adórendszeréhez kapcsolódó cél szempontjából hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozás differenciált adóterhe. Ebből következik, hogy még ha fel is tételezzük, hogy a szóban forgó adóintézkedés ágazattól függetlenül alkalmazandó, akkor is el kell végezni a jelen indítvány 73–75. pontjában leírt három lépéses elemzést, annak megállapítása érdekében, hogy ez az intézkedés szelektív jellegű-e.

132. Következésképpen úgy vélem, hogy nem fontos az a kérdés, hogy a Törvényszék mesterségesen különböztette-e meg az áruexportot és a tőkeexportot, ahogy azt a Bizottság állítja, mivel ahhoz, hogy egy intézkedést szelektívnek minősítsenek, nem kell bizonyítani, hogy az egy adott ágazatra, vagy vállalkozások sajátos jellemzőkkel rendelkező kategóriájára vonatkozik.[88]

133. A fentiekből következik, hogy az egyetlen jogalap második része téves előfeltevésen alapul.

134. Következésképpen úgy vélem, hogy az egyetlen jogalap e második részét hatástalanként el kell utasítani.

C — *További megfontolások*

135. Mellékesen megjegyzem, ellentétben azzal, amit a Törvényszék az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 79–83. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 83–86. pontjában állít, álláspontom szerint nem létezik az úgynevezett „exportáló vállalkozások kategóriája”. Az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítélet (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) egyszerűen olyan intézkedésekre vonatkozik, amelyek az exportot részesítik előnyben, nem pedig a vállalkozások egy utólag azonosítható kategóriáját.

136. Úgy vélem, hogy a külföldi vállalkozásokban való befektetésekhez, illetve részesedésszerzésekhez hasonlóan minden nemzeti piacon működő vállalkozás exportálhat adott esetben árukat vagy szolgáltatásokat, még akkor is, ha erre nem készült. A külföldön befektető, illetve árukat vagy szolgáltatásokat exportáló vállalkozások álláspontom szerint nem rendelkeznek sajátos tulajdonságokkal, és nem alkotnak körülhatárolt és azonosítható kategóriát.

137. A Bíróság 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletben (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletben (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletben (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) kialakított ítélkezési gyakorlatának megfelelően úgy vélem, hogy az adóintézkedés szelektív, amennyiben előnyt biztosít a határokon átnyúló ügyleteket végző vállalkozások számára, és nem biztosít előnyt a hasonló ügyleteket nemzeti szinten végző vállalkozások

88 — Lásd a jelen indítvány 83. és 84. pontját.

számára.[89] Álláspontom szerint az ilyen adóintézkedés különösen hátrányos a belső piac számára, mivel a tagállamok közötti verseny azonnali torzulását eredményezi. E tekintetben rámutatok, hogy az EUM-Szerződés államok által nyújtott támogatásokra vonatkozó rendelkezései többek között annak megakadályozását célozzák, hogy egy tagállam előnyben részesíthesse a határokon átnyúló tevékenységeket folytató vállalkozásokat.[90] E rendelkezések tehát a tárgyaláson elhangzottaknak megfelelően az EUM-Szerződésnek az áruk, személyek, szolgáltatások és a tőke szabad mozgására vonatkozó, a határokon átnyúló tevékenységek akadályozásának megelőzését célzó rendelkezései tekintetében az „érem másik oldalát”, illetve a „tükröt” jelentik.

138. Ebből következik, hogy a valamely tagállamból exportot folytató vállalkozásokat más, hasonló helyzetben a nemzeti területen befektető[91] vállalkozások hátrányára előnyben részesítő adóintézkedések az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletnek (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletnek (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletnek (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) megfelelően az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében szelektívek.

139. Ezen indokok miatt a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor az Autogrill España kontra Bizottság megtámadott ítélet 81. pontjában, és a Banco Santander és Santusa kontra Bizottság megtámadott ítélet 85. pontjában úgy döntött, hogy „[az 1969. december 10-i Bizottság kontra Franciaország ítéletből (6/69 és 11/69, EU:C:1969:68, 20. pont); az 1988. június 7-i Görögország kontra Bizottság ítéletből (57/86, EU:C:1988:284, 8. pont), valamint a 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítéletből (C-501/00, EU:C:2004:438, 120. pont) következő], az exporttevékenységet folytató vállalkozásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem teszi tehát lehetővé annak megállapítását, hogy az uniós bíróságok elfogadták, hogy valamely adóügyi intézkedés szelektívnek minősüljön a vállalkozások vagy áruk termelésének egy olyan sajátos kategóriájának azonosítása nélkül, amelyet egyedi jellemzők különböztetnek meg”.

VI – **Végkövetkeztetések**

140. A fenti megfontolásokra tekintettel javaslom, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszéke 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletét (T-219/10, EU:T:2014:939), amellyel az megsemmisítette a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 2009. október 28-i 2011/05/EK bizottsági határozat (HL 2011. L 7., 48. o.) 1. cikkének (1) bekezdését;

– helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszéke 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletét (T-399/11, EU:T:2014:938), amellyel az megsemmisítette a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 2011. január 12-i 2011/282/EU bizottsági határozat (HL 2011. L 135., 1. o.) 1. cikkének (1) bekezdését és 4. cikkét;

– utalja vissza az ügyeket az Európai Unió Törvényszékéhez, és

– a költségekről jelenleg ne határozzon.

89 — A második vitatott határozat 154. pontja azt tartalmazza, hogy „[…] a vitatott intézkedés […] a Spanyolországból kiinduló tőkeexportot kívánja elősegíteni annak érdekében, hogy megerősödjön a spanyol társaságok külföldi pozíciója és ezáltal javuljon a rendszer kedvezményezettjeinek versenyképessége”. Lásd továbbá az első vitatott határozat 129. pontját.

90 — Lásd ebben az értelemben: 2009. július 7-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-369/07, EU:C:2009:428, 119. pont).

91 — És hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő.