A BIZOTTSÁG (EU) 2015/314 HATÁROZATA

(2014. október 15.)

a Spanyolország által végrehajtott SA.35550 (13/C) (korábbi 13/NN) számú állami támogatásról Külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén az üzleti vagy cégértékre alkalmazott adózási amortizációra vonatkozó program

(az értesítés a C(2014) 7280. számú dokumentummal történt)

(Csak a spanyol nyelvű szöveg hiteles)

(EGT-vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 108. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután az említett rendelkezéseknek megfelelően felkérte az érdekelt feleket észrevételeik megtételére ([1]) és ezen észrevételek figyelembevételével,

mivel:

1. ELJÁRÁS

(1) A Bizottság 2009. október 28-án visszafizettetésről rendelkező elutasító határozatot hozott egy olyan spanyol támogatási program kedvezményezettjeinek nyújtott támogatással kapcsolatban, amely nem honos vállalkozásban való részesedésszerzés esetén adólevonást tett lehetővé (a továbbiakban: az első határozat) ([2]). Az említett határozat az Unión belüli részesedésszerzésekre korlátozódott, az Unión kívüli részesedésszerzések tekintetében pedig a Bizottság nyitva hagyta az eljárást, mivel a spanyol hatóságok vállalták, hogy új információkat nyújtanak be az Unión kívüli, határokon átnyúló egyesülések állítólagos akadályait illetően.

(2) A Bizottság 2011. január 12-én visszafizettetésről rendelkező elutasító határozatot hozott az Unión kívüli részesedésszerzések tekintetében a kedvezményezetteknek a vitatott jogszabály alapján nyújtott támogatással kapcsolatban (a továbbiakban: a második határozat) ([3]).

(3) A Bizottság azonban úgy határozott, hogy a jogos elvárás megléte miatt korlátozza az első és a második határozatban foglalt visszafizettetési kötelezettség hatályát.

(4) A spanyol hatóságok 2012. április 12-i elektronikus levelükben arról tájékoztatták a Bizottságot, hogy 2012. március 21-én elfogadták a szóban forgó támogatási program új közigazgatási értelmezését („consulta vinculante") ([4]), amelyet az utóbbi időpontot megelőzően végrehajtott ügyletekre is alkalmazni kellett.

(5) A második határozat visszafizettetési eljárásával összefüggésben a Bizottság 2012. július 4-én írásban felkérte a spanyol hatóságokat, hogy az új közigazgatási értelmezéssel kapcsolatban tisztázzanak néhány kérdést. Spanyolország 2012. szeptember 5-én nyújtotta be észrevételeit.

(6) A Bizottság az új közigazgatási értelmezésre való hivatkozással 2012 októberében hivatalból új ügyet ([5]) regisztrált az állami támogatások iktatási osztályánál.

([1]) HL C 258., 2013.9.7., 8. o.
([2]) HL L 7., 2011.1.11., 48. o.
([3]) HL L 135., 2011.5.21., 1. o.
([4]) Lásd a 2012. március 21-i V0608-12 állásfoglalást.
([5]) SA 35550 (2012/CP).

(7) A Bizottság 2012. október 29-én írásban tájékoztatást kért Spanyolországtól. A spanyol hatóságok 2012. december 5-én küldték meg a kért információt. 2012. december 12-én technikai találkozóra került sor a Bizottság és a spanyol hatóságok között. A találkozó nyomán a Bizottság 2012. december 19-én a visszafizettetési eljárással összefüggésben újabb levelet küldött Spanyolországnak, amelyben aggályait fejezte ki az új közigazgatási értelmezés jogszerűségével kapcsolatban is. Spanyolország 2013. február 14-én nyújtotta be észrevételeit.

(8) A Bizottság 2013. április 26-án levelet küldött a spanyol hatóságoknak, amelyben sürgette a spanyol hatóságokat, hogy az állami támogatási szabályokat figyelembe véve vizsgálják felül az új közigazgatási értelmezést. A spanyol hatóságok 2013. május 31-én válaszoltak a Bizottság levelére.

(9) A Bizottság szolgálatai 2013. június 21-i levelükben arról tájékoztatták a spanyol hatóságokat, hogy a Bizottság olyan rendelkezés bevezetésének lehetőségét veszi fontolóra, amely alapján az új közigazgatási értelmezéssel összhangban nyújtott összes jogellenes támogatást fel kellene függeszteni, és felkérték a spanyol hatóságokat, hogy nyújtsák be erre vonatkozó észrevételeiket. A spanyol hatóságok 2013. június 26-án a Bizottság által eredetileg megállapított határidő meghosszabbítását kérték, ezt a kérést azonban a Bizottság ugyanazon a napon elutasította. Spanyolország 2013. július 1-jén kelt levelében nyújtotta be a felfüggesztő rendelkezésre vonatkozó észrevételeit.

(10) Mivel a módosított programot nem jelentették be a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megfelelően, és már a Bizottságnak a Szerződés 107. cikke szerinti előzetes jóváhagyása előtt elkezdték alkalmazni, az intézkedést SA. 35550. (13/NN). számon be nem jelentett támogatásként vették nyilvántartásba a Bizottság állami támogatások iktatási osztályán.

(11) A Bizottság 2013. július 17-én kelt levelében azon határozatáról tájékoztatta Spanyolországot, mely szerint a támogatással kapcsolatban megindítja az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárást.

(12) Az eljárás megindításáról szóló bizottsági határozatot közzétették az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* ([6]). A Bizottság felkérte az érdekelt feleket a szóban forgó támogatásra vonatkozó észrevételeik megtételére.

(13) A Bizottság a spanyol hatóságoktól és öt érdekelt harmadik féltől kapott észrevételeket. A Bizottság továbbította az érdekelt harmadik felek észrevételeit Spanyolországnak, hogy annak lehetősége legyen azokra reagálni. A Bizottság a 2013. november 25-i és december 20-i levélben vette kézhez a spanyol hatóságok észrevételeit.

(14) A Bizottság 2014. március 26-án kelt levelében tájékoztatást kért Spanyolországtól. A spanyol hatóságok 2014. május 7-én küldték meg a kért információt.

2. AZ INTÉZKEDÉS LEÍRÁSA

2.1. **Bevezetés**

a) *A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése*

(15) A szóban forgó támogatási program jogalapja a társasági adóról szóló spanyol törvény („Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades" [a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt szövegének elfogadásáról szóló, március 5-i 4/2004. királyi törvényerejű rendelet], a továbbiakban: TRLIS) és különösen a 21. cikkével összefüggésben értelmezett 12. cikkének (5) bekezdése.

(16) A 2002. január 1-jén hatályba lépett TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése azt a lehetőséget vezette be a spanyolországi székhelyű gazdasági társaságok számára, hogy a társasági adóalapból levonják az olyan nem honos vállalkozásban szerzett részesedésből származó pénzügyi goodwillt, amelynek bevétele jogosult a TRLIS 21. cikkében (a társasági adóról szóló törvény korábbi 20a. cikkében) foglalt adómentességre.

(17) A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése úgy határozza meg a pénzügyi goodwillt, mint a részesedés vételára és a részesedésszerzés időpontjában való könyv szerinti értéke közötti különbség azon összege, amelyet nem a nem honos gazdasági szervezet javai és jogai alatt könyveltek le. A különbség említett része évente legfeljebb az összege huszadrészéig levonható lenne az adóalapból. Ez nem érinti a hatályos számviteli szabályokat.

([6]) Lásd az 1. lábjegyzetet.

b) *A TRLIS 21. cikkének kritériumai*

(18) A TRLIS 21. cikke meghatározza azokat a kritériumokat, amelyeknek teljesülniük kell a nem spanyolországi székhelyű gazdasági szervezet bevételeivel kapcsolatban ahhoz, hogy a honos gazdasági társaság alkalmazhassa a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésében foglalt levonást:

a) A nem honos gazdasági szervezet tőkéjében vagy jegyzett tőkéjében legalább 5 %-os – közvetlen vagy közvetett – részesedést kell szerezni. Ezenfelül a részesedésnek megszakítás nélkül legalább egy évig kell a honos gazdasági társaság tulajdonában állnia ([7]).

b) A nem honos gazdasági szervezetnek a társasági adóhoz hasonló adót kell fizetnie külföldön. Ez a feltétel akkor tekinthető teljesítettnek, ha a céltársaság székhelye szerinti ország olyan, a nemzetközi kettős adóztatás elkerüléséről szóló adózási megállapodást írt alá a Spanyol Királysággal, amely az információcseréről szóló rendelkezést tartalmaz ([8]).

c) A nyereségnek külföldön folytatott üzleti tevékenységekből kell származnia. Ez a feltétel akkor tekinthető teljesítettnek, ha a bevétel legalább 85 %-a megfelel a következő kritériumoknak ([9]):

i. A nem honos gazdasági szervezet bevételeit külföldön kell megszerezni és a nemzetközi adózásra vonatkozó átláthatósági szabályok értelmében a bevételek nem tartozhatnak bele az adóalapba. A bevételek különösen akkor teljesítik ezt a feltételt, ha a következő tevékenységekből származnak:

— nagykereskedelem, amennyiben a javakat a nem honos gazdasági szervezet székhelye szerinti országban vagy területen, illetve Spanyolország vagy a spanyol területek kivételével bármely más országban vagy területen bocsátják a vevők rendelkezésére, feltéve, hogy az ügyleteket a nem honos gazdasági szervezet bonyolítja,

— azon a területen nyújtott szolgáltatások, amelyen a nem honos gazdasági szervezet adóügyi illetőséggel rendelkezik, feltéve, hogy az ügyleteket a nem honos gazdasági szervezet bonyolítja,

— olyan ügyfeleknek nyújtott pénzügyi szolgáltatások, akik nem Spanyolországban rendelkeznek adóügyi illetőséggel, feltéve, hogy az ügyleteket a nem honos gazdasági szervezet bonyolítja,

— Spanyolországtól eltérő területen vagy országban található kockázatokhoz kapcsolódó biztosítási szolgáltatások, feltéve, hogy a biztosítási szolgáltatásokat a nem honos gazdasági szervezet bonyolítja.

ii. A közvetett részesedésből származó olyan osztalékok vagy a nem honos gazdasági szervezetek nyereségéből való olyan részesedések, amelyek teljesítik a TRLIS 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő követelményeket. Továbbá a nem honos gazdasági szervezetekben való részesedés átadásából származó tőkenyereség, feltéve, hogy teljesíti a TRLIS 21. cikkének (2) bekezdésében meghatározott követelményeket.

(19) Megjegyzendő, hogy jóllehet a 12. cikk (5) bekezdése hivatkozást tartalmaz a TRLIS 21. cikkére, ez utóbbi eredetileg arra irányult, hogy a nemzetközi kettős adóztatás elkerülése érdekében meghatározza a külföldi forrásokból származó olyan osztalékokra és bevételekre vonatkozó társaságiadó-mentesség feltételeit, amelyek nem honos gazdasági szervezetekben való részesedésszerzésből származnak ([10]).

c) *A pénzügyi goodwill fogalma*

(20) A pénzügyi goodwill olyan adózási fogalom, amelyet a spanyol jogalkotó a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésében vezetett be és amely az üzleti vagy cégérték számviteli fogalmához kapcsolódik.

(21) Az üzleti vagy cégérték olyan immateriális jószág, amely a kereskedelmi név jó hírének, a jó ügyfélkapcsolatoknak, az alkalmazottak képesítésének és más olyan hasonló tényezőknek az értékét képviseli, amelyek alapján a nyilvánvalónál nagyobb jövőbeli nyereség várható. Számviteli szempontból az üzleti vagy cégértéket a gazdasági szervezet vételára és sajáttőkéjének könyv szerinti értéke közötti különbségként számítják ki.

(22) A spanyol hatóságok által benyújtott információ alapján, ha egy vállalkozás tőkéjében való részesedésért fizetett ár meghaladja a könyv szerinti értékét, annak két különböző oka lehet: 1. a vállalkozás eszközeinek hozzáadott belső értéke; 2. abból az elvárásból adódó felár, hogy a jövőben magasabb nyereséget fognak elérni. Ez utóbbi kategória felel meg a pénzügyi goodwillnek.

([7]) Lásd a TRLIS 21. cikke (1) bekezdésének a) pontját.
([8]) Lásd a TRLIS 21. cikke (1) bekezdésének b) pontját.
([9]) Lásd a TRLIS 21. cikke (1) bekezdésének c) pontját.
([10]) A TRLIS „Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español" (Adómentesség azon külföldi forrásokból származó osztalékok és bevételek nemzetközi kettős adóztatásának elkerülésére, amelyek nem spanyolországi székhelyű gazdasági szervezetek jegyzett tőkéjét képviselő értékpapírjainak átadásából származnak) című 21. cikke a TRLIS IV. címének részét képezi.

(23) A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése alapján a részesedés vételára és a részesedésszerzés időpontjában való könyv szerinti értéke közötti különbség összegét a „Real Decreto 1815/1991 sobre consolidación de cuentas"-ban (a beszámolók összevonásáról szóló 1815/1991. sz. királyi rendelet) meghatározott kritériumoknak megfelelően le kell könyvelni a nem honos gazdasági szervezet javai és jogai alatt. A pénzügyi goodwill a különbség azon része, amelyet nem a nem honos gazdasági szervezet javai és jogai alatt könyveltek le. A pénzügyi goodwill évente legfeljebb az összege huszadrészéig levonható az adóalapból.

(24) Ebből következően a pénzügyi goodwill adóalapból levonható összegének meghatározásához a következő lépéseket kell elvégezni:

i. Ki kell számítani a részesedés vételára és a nem honos gazdasági szervezetben való részesedésnek a részesedésszerzés időpontjában való könyv szerinti értéke közötti különbséget. A könyv szerinti értéknek tükröznie kell a jegyzett tőke azon részét, amely megfelel a részesedésnek és a könyv szerinti értékének.

ii. A „Real Decreto 1815/1991 sobre las cuentas consolidadas"-ban (a beszámolók összevonásáról szóló 1815/1991. sz. királyi rendeletben) meghatározott kritériumoknak megfelelően a különbséget le kell könyvelni a nem honos gazdasági szervezet javai és jogai alatt.

iii. A pénzügyi goodwill az (említett különbség) azon összege, amelyet nem lehetett a nem honos gazdasági szervezet javai és jogai alatt lekönyvelni. A pénzügyi goodwill évente legfeljebb az összege huszadrészéig levonható az adóalapból.

d) *A közvetlen és közvetett részesedésszerzés fogalma*

(25) Az tekintendő közvetlen részesedésszerzésnek, amikor egy gazdasági társaság részesedést vásárol egy vállalkozás jegyzett tőkéjében. Közvetett részesedésszerzés alatt azt értjük, amikor egy gazdasági társaság részesedést vásárol egy korábbi közvetlen részesedésszerzés következtében második vagy felsőbb szintű vállalkozás jegyzett tőkéjében. A felvásárló vállalkozás így tehát közvetett módon válik részesedéstulajdonossá a második vagy felsőbb szintű gazdasági társaságokban.

(26) Figyelembe véve azonban a spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek által benyújtott információkat, a Bizottság megjegyzi, hogy a jelenlegi ügyben fennálló ellentmondás alapvetően a nem honos holdingtársaságok jegyzett tőkéjében való közvetlen részesedésszerzésből eredő közvetett részesedésszerzésekre vezethető vissza. A holdingtársaságok valójában olyan vállalkozások, amelyek elsődleges célja, hogy más operatív vállalkozásokban részesedéssel rendelkezzenek. A holdingtársaságok nem végeznek tulajdonképpeni gazdasági tevékenységet, ezért nem teremthetnek üzleti vagy cégértéket (és ebből következően pénzügyi goodwillt sem). Az üzleti vagy cégérték felsőbb szinteken keletkezik olyan operatív gazdasági társaságoknál, amelyek ténylegesen végeznek gazdasági tevékenységet. Ezért a jelenlegi ügyben azt kell meghatározni, hogy nem honos holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzés révén közvetetten szerzett részesedések jogosultak-e a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésében foglalt levonásra.

2.2. **A TRLIS 12. cikke (5) bekezdése szövegének módosításai**

(27) A 12. cikk címe: „Correcciones de valor: Pérdida de valor de los elementos patrimoniales" (Értékkorrekciók: vagyontárgyak értékvesztése). A cikk (5) bekezdése 2002. január 1-jén lépett hatályba. A bekezdést a december 27-i 24/2001. sz. törvény 2. cikkének (5) bekezdése vezette be a „Ley española del Impuesto sobre Sociedades 43/1995, de 27 de diciembre"-be (a társasági adóról szóló, december 27-i 43/1995. sz. spanyol törvény) ([11]). Ezt követően a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését belefoglalták a „Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades"-be (a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt szövegének elfogadásáról szóló, március 5-i 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelet) ([12]).

(28) A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését a „Ley del Impuesto sobre Sociedades"-be (a társasági adóról szóló törvénybe) való bevezetését követően több ízben módosították. A TRLIS 24/2001. sz. törvény által bevezetett 12. cikke (5) bekezdésének eredeti szövege meghatározta, hogy a „Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas"-ban (az összevont éves beszámolók összeállítására vonatkozó szabályokról szóló, december 20-i 1815/1991. sz. királyi rendeletben) rögzített kritériumoknak megfelelően a részesedés vételára és a részesedésszerzés időpontjában való könyv szerinti értéke közötti különbséget le kell könyvelni a nem honos gazdasági szervezet javai és jogai alatt. A „Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas"-ra (az összevont éves beszámolók összeállítására vonatkozó szabályokról szóló, december 20-i 1815/1991. sz. királyi rendeletre) való hivatkozás helyébe 2007-ben a Código de Comercio (kereskedelmi kódex) 46. cikkében és más végrehajtási szabályokban meghatározott teljes összevonás módszerére való hivatkozás lépett.

([11]) Ley 24/2001, de 27 de diciembre de 2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (2001. december 27-i 24/2001. sz. törvény az adóügyi és igazgatási intézkedésekről és a közrendről).

([12]) Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, de la versión consolidada de la Ley española del Impuesto sobre Sociedades (március 5-i 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelet a társasági adóról szóló spanyol törvény egységes szerkezetbe foglalásáról).

(29) A spanyol hatóságok szerint ez a módosítás a „Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de las normas contables para su armonización con base en la normativa de la Unión" (a számviteli szabályoknak az uniós jogszabályokkal való összehangolás céljából történő reformjáról és kiigazításáról szóló, július 4-i 16/2007. sz. törvény) ([13]) elfogadásának következménye volt. E törvény elfogadása különböző törvények és rendelkezések, például a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének módosítását vonta maga után. Mivel az 1815/1991. sz. királyi rendeletet a számviteli jogszabályban bevezetett módosítások következtében hatályon kívül kellett helyezni és aktualizálni kellett, a kereskedelmi kódexre hivatkoztak, amely magasabb szintű jogszabály. A spanyol hatóságok magyarázata szerint a fent említett módosítás csupán technikai jellegű volt: nem módosította az összevonásra vonatkozó szabályokat, és a pénzügyi goodwill kiszámításának módját sem érintette. A spanyol hatóságok kijelentik, hogy a pénzügyi goodwill kiszámítására mindig is a teljes összevonás módszerét alkalmazták, valamint hogy ezt a számviteli alapelvet az 1815/1991. sz. királyi rendelet és a spanyol kereskedelmi kódex 46. cikke egyaránt tartalmazza.

(30) Az első és a második határozat elfogadása nyomán Spanyolország új albekezdéssel egészítette ki a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését annak érdekében, hogy mindkét határozatnak megfeleljen. Jóllehet a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatásnak minősítették, hivatalosan nem helyezték hatályon kívül, mivel azt továbbra is alkalmazni lehetett azon kedvezményezettekre, akiknek jogos elvárása volt, hogy a nyújtott támogatást nem kell visszafizetniük és akikre nézve az első és a második határozatban átmeneti időszakot határoztak meg.

(31) Spanyolország a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésébe egy harmadik pontot vezetett be, amely úgy rendelkezett, hogy a pénzügyi goodwill levonása nem alkalmazandó a nem uniós székhelyű vállalkozásokban 2007. december 21-e óta szerzett részesedésekre (a 2009. október 28-i bizottsági határozat 1. cikkének (3) bekezdésében és a 2011. január 12-i bizottsági határozat 1. cikkének (3) bekezdésében foglaltak sérelme nélkül olyan részesedésszerzésekre vonatkozóan, amelyekhez kapcsolódóan 2007. december 21-e előtt visszavonhatatlan kötelezettséget vállaltak). Az Unión kívüli országokban székhellyel rendelkező gazdasági szervezetekben 2007. december 21-e és 2011. május 21-e (a második határozat *Hivatalos Lapban* való közzétételének időpontja) között szerzett többségi részesedésekkel kapcsolatban azonban a levonások alkalmazhatók, amennyiben bebizonyosodik, hogy a 2011. január 12-i második határozat 1. cikke (4) és (5) bekezdésének értelmében vett kifejezett jogi akadályok állnak a határon átnyúló üzleti kombinációk előtt.

2.3. **A TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének közigazgatási értelmezése**

(32) Az elsődleges jogi rendelkezés, a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése nem tesz említést arról, hogy a pénzügyi goodwill levonása alkalmazható-e a közvetlen vagy közvetett részesedésszerzésekre. A TRLIS 21. cikke azonban utal a közvetlen és közvetett részesedésszerzésekre, amikor felsorolja azokat a kritériumokat, amelyeknek a nem honos gazdasági társaság bevételeinek meg kell felelnie ahhoz, hogy a honos gazdasági társaság alkalmazhassa a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése szerinti levonást.

2.3.1. Az eredeti közigazgatási értelmezés

(33) Az eljárás megindításáról szóló 2007. évi határozat elfogadásához vezető adminisztratív eljárás során a spanyol hatóságok kifejtették a Bizottságnak, hogy a spanyol adóhatóság (Dirección General de Tributos, a továbbiakban: DGT) következetes közigazgatási gyakorlata, valamint a központi gazdasági és igazgatási bíróság (Tribunal Económico Administrativo Central, a továbbiakban: TEAC) ítélkezési gyakorlata kizárólag a közvetlen részesedésszerzésekből eredő pénzügyi goodwill levonását tette lehetővé ([14]). A spanyol hatóságok a következő okokat sorolták fel:

a) A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése a befektetés amortizációjának módszere, amely amortizáció közvetlen hatást gyakorol az adóalapra. A levonás végrehajtása olyan befektetési ellenőrzést igényel, amelyet csak az első szinten található operatív gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzés révén lehet gyakorolni.

b) A TRLIS 21. cikkében foglalt követelmények – melyek szerint a nem honos gazdasági szervezetnek gazdasági tevékenységet kell folytatnia külföldön és a társasági adóhoz hasonló adót kell fizetnie – alapját a nullakulcsos adót alkalmazó területekkel szembeni, a visszaélések kiküszöbölésére irányuló adóügyi szabályok képezik.

c) Továbbá a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése csak az első szinten végrehajtott részesedésszerzésekre vonatkozik, mivel a TRLIS 21. cikke a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésében meghatározott levonás alkalmazásához csak azt írja elő, hogy a nem honos gazdasági szervezet tőkéjében legalább 5 %-os részesedést kell szerezni. Ez a százalék nem jelenti sem az első szinten található nem honos gazdasági szervezettel való összevonást, sem a nem honos gazdasági szervezet második vagy felsőbb szinteken található leányvállalataival való összevonást. A második vagy felsőbb szinteken kizárólag az összevonást követően keletkezhet üzleti vagy cégérték.

([13]) „Ley 16/2007, de 4 de julio de 2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea" (2007. július 4-i 16/2007. sz. törvény a kereskedelmi jognak a számvitel terén az európai uniós jogszabályokkal való nemzetközi összehangolás céljából történő reformjáról és kiigazításáról).

([14]) Lásd Spanyolországnak a 2007. március 26-i információkérésre válaszul küldött 2007. június 4-i levelét.

d) Ezenfelül az adóhatóságnak felügyelnie kell a pénzügyi goodwill levonásának alkalmazását. Ezt a felügyeletet csak spanyolországi székhelyű gazdasági szervezeten keresztül lehet ellátni. A spanyol adóhatóság könnyűszerrel felügyelni tudja, hogy a részesedések az első szinten találhatóak-e, mivel azok a spanyolországi székhelyű gazdasági szervezet eszközeinek részét képezik. A spanyol adóhatóság számára sokkal nehezebb lenne felügyelni a felsőbb szinteken lévő nem honos gazdasági szervezeteknél keletkező üzleti vagy cégértéket, mivel a részesedések a nem honos gazdasági szervezetek eszközei alatt vannak lekönyvelve, amelyekre nem vonatkozik az a kötelezettség, hogy alá kell vetniük magukat a spanyol adóhatóság ellenőrzésének.

(34) Az e határozat elfogadásához vezető hivatalos vizsgálati eljárás során felkérték a spanyol hatóságokat, hogy nyújtsák be az adóhatóság azon állásfoglalásainak listáját, amelyek a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazására vonatkoztak. A spanyol hatóságok benyújtották ([15]) a 2002. október 4-i 1490-02 és a 2005. március 10-i V 0391-05 állásfoglalás egy-egy példányát ([16]). Ezek az állásfoglalások megerősítették, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének elfogadása óta a DGT kifejezetten kizárta az említett rendelkezés alkalmazása alól az olyan közvetett részesedésszerzéseket, amelyek egy holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből adódtak.

(35) A spanyol hatóságokat arra is felkérték, hogy nyújtsák be a TEAC azon ítéleteinek listáját, amelyek a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazására hivatkoztak. A spanyol hatóságok a TEAC négy olyan határozatának ([17]) egy-egy példányát nyújtották be ([18]), amelyek megerősítették, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alól kizárták az olyan közvetett részesedésszerzéseket, amelyek egy holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből adódtak. A következőképpen foglalható össze az az indokolás, amely alátámasztja a közvetett részesedésszerzések kizárását a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazása alól, és amelyet a DGT állásfoglalásai és a TEAC határozatai tartalmaznak:

a) A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésében meghatározott követelmények egyike az, hogy a részesedés vételára és könyv szerinti értéke közötti különbségből adódó üzleti vagy cégértéket a felvásárolt nem honos gazdasági szervezet eszközei alatt kell feltüntetni.

b) Üzleti vagy cégérték operatív gazdasági szervezeteknél keletkezik. A gazdasági tevékenység folytatása következtében az ügyfélkörből, a földrajzi helyzetből, a know-how-ból, a humánerőforrásokból, a presztízsből stb. származó immateriális javak keletkeznek. Mindez végső soron a könyv szerinti értékként feltüntetetthez képest magasabb vételárat eredményez. Pénzügyi goodwill ezért kizárólag operatív gazdasági szervezetben való közvetlen részesedésszerzésnek köszönhetően a vételár és a könyv szerinti érték különbségéből keletkezhet, feltéve, hogy e különbség nem a gazdasági szervezet eszközei által termelt hallgatólagos hozzáadott értéknek tulajdonítható.

c) A pénzügyi goodwill összegének (a vételár és a könyv szerinti érték közötti azon különbség, amely nem könyvelhető le a nem honos gazdasági szervezet sajáttőkéjében) meghatározásához a következő három lépést kell elvégezni: 1. ki kell számítani a részesedés vételára és könyv szerinti értéke közötti különbséget; a könyv szerinti értéknek tükröznie kell a jegyzett tőke azon részét, amely a honos gazdasági szervezet nem honos gazdasági szervezetben való részesedésének felel meg; 2. a fent említett két érték közötti különbséget a nem honos gazdasági szervezet eszközei között kell feltüntetni legfeljebb a szóban forgó eszközök piaci értékéig a számviteli konszolidációra vonatkozó szabályokban megállapított kritériumoknak megfelelően ([19]); 3. a fennmaradó összeg a pénzügyi goodwill, amely évente legfeljebb az összege huszadrészéig levonható az adóalapból.

d) A holdingtársaságok olyan gazdasági szervezetek, amelyek elsődleges célja, hogy más operatív gazdasági szervezetekben részesedéssel rendelkezzenek. Ebből következően nem folytatnak kereskedelmi vagy gazdasági tevékenységet mint olyan. A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése alapján, ha egy spanyolországi székhelyű vállalkozás részesedést szerez egy nem honos holdingtársaságban (amelynek elsődleges tevékenysége más operatív gazdasági szervezetek részvényeinek tulajdonlása és eszközeinek kezelése), a részesedés jegyzett tőkéjének vételára és könyv szerinti értéke közötti különbséget a holdingtársaság eszközeként kell lekönyvelni a szóban forgó eszköz piaci értékéig. Mivel egy holdingtársaság eszközei nem honos operatív gazdasági szervezetekben való részesedések, a holdingtársaság eszközeinek piaci értéke megegyezik a részvények vételárával; ebből kifolyólag pedig nem keletkezhet pénzügyi goodwill. Ezen értelmezés alapján a pénzügyi goodwill kizárólag egy operatív gazdasági szervezetben való közvetlen részesedésszerzésnek köszönhetően a vételár és a könyv szerinti érték különbségéből keletkezhet, feltéve, hogy e különbség közvetlenül a felvásárolt gazdasági szervezet javai és jogai által termelt belső hozzáadott értéknek tulajdonítható.

([15]) Lásd a spanyol hatóságoknak a 2014. március 26-i információkérésre válaszul küldött 2014. május 7-i levelét.
([16]) A néhány érdekelt harmadik fél által benyújtott információk szerint léteznek más, a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésével kapcsolatos közigazgatási értelmezések, mint például a V 316-05 és a V 2245-06 állásfoglalás.
([17]) A 00/2842/2009. sz. határozat; a 00/4872/2009. sz. határozat és együttes határozatok, a 00/5337/2009. sz. határozat és együttes határozat; a 00/3637/2010. sz. határozat és együttes határozat.
([18]) Lásd a 15. lábjegyzetet.
([19]) Az 1815/1991. sz. királyi rendelet 23. és 24. cikke.

(36) A spanyol hatóságok az első és a második határozat elfogadását követően is következetesen azt a közigazgatási gyakorlatot alkalmazták, amely lehetővé tette a kizárólag operatív gazdasági szervezetekben való közvetlen részesedésszerzésből keletkezett pénzügyi goodwill levonását ([20]).

2.3.2. Az új közigazgatási értelmezés

(37) Egy spanyol vállalkozás által benyújtott adójogi állásfoglalás iránti kérelem nyomán a DGT 2012. március 21-én elfogadta a V0608-12 állásfoglalást ([21]), amely kimondja, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése nem csak operatív gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzésből, hanem egy holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből eredő közvetett részesedésszerzésből is lehetővé teszi a pénzügyi goodwill levonását.

(38) A fent említett állásfoglalásban a DGT elismerte, hogy eltért a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének eredeti értelmezésétől a közvetett részesedésszerzésekre való alkalmazása tekintetében. Ebből következően a DGT módosította azt a kritériumot, amelyen a spanyol vállalkozások által e kérdés kapcsán benyújtott állásfoglalási kérelmekre adott korábbi válaszai alapultak.

(39) Ezenfelül a TEAC egy 2012. június 26-i határozatában ([22]) igazodott a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének a közvetett részesedésszerzésekre való alkalmazásával kapcsolatban a DGT által elfogadott állásponthoz. Jóllehet a határozat egy másik ügyre vonatkozott és az abban érintett vállalkozás nem volt azonos a DGT 2012. március 21-i állásfoglalásában említett vállalkozással, a TEAC elismerte, hogy módosította korábbi elvét azáltal, hogy a pénzügyi goodwill levonásának alkalmazását az olyan közvetett részesedésszerzésekre is kiterjesztette, amelyek egy holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből származtak.

(40) A TEAC azt is elismerte, hogy eltért korábbi elvétől. A TEAC szerint korábbi elvét az 1777/2004. sz. királyi rendelet 15. cikkében foglalt kötelezettség támasztotta alá, amely kizárólag a közvetlenül felvásárolt társaságra utalt. Azonban a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének értelmezésével kapcsolatos ellentmondás és az Európai Bizottság által elfogadott két határozat korábbi elvének felülvizsgálatára indította a TEAC-ot. A DGT és a TEAC által felhozott indokok lényegében a következőképpen foglalhatók össze:

a) Először is a DGT és a TEAC a TRLIS 21. cikke (1) bekezdésének c) pontjára hivatkoznak annak alátámasztására, hogy a közvetett részesedésszerzések is jogosultak lehetnek a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésében szereplő levonásra. A TEAC és a DGT véleménye szerint a gazdasági tevékenység gyakorlására vonatkozó követelmény akkor is teljesíthető, ha az operatív gazdasági szervezet a második vagy felsőbb szinteken található. A DGT és a TEAC konkrétan a TRLIS 21. cikke (1) bekezdése c) pontjának második pontjára utal, amely kifejezetten rögzíti, hogy a rendelkezés a közvetlen vagy közvetett részesedésekből származó osztalékokra is alkalmazandó. A DGT és a TEAC megállapítja: az a tény, hogy a társaság a második vagy felsőbb szinteken található, nem lehet akadálya a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésében foglalt levonás alkalmazásának.

b) Másodszor a DGT és a TEAC a rendelkezés logikájára hivatkozik: mivel a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének célja a spanyol vállalkozások nemzetközivé válásának és külföldi befektetéseinek előmozdítása, a rendelkezés szellemével ellentétes lenne, ha hatálya alól kizárnák a spanyol vállalkozások által nem honos holdingtársaságokban végrehajtott befektetéseket. Továbbá a DGT és a TEAC azt állítja: a gazdasági realitás azt igazolja, hogy a nem honos társaságokban való részesedésszerzés általában holdingtársaságban való részesedésszerzés révén valósul meg. Az a tény, hogy egy befektetés egy holdingtársaságban való részesedésszerzés révén valósul meg, olyan külső körülmény, amely nem a holdingtársaságot felvásárló vállalkozástól függ, hanem a piac szerkezetétől. A közbenső vállalkozások – mint például a holdingtársaságok – jelenléte nem kellene hogy akadályt jelentsen a befektetések megvalósítása szempontjából, és a részesedésszerzések különböző típusai közötti különbségtételre sem kellene hogy okot adjon.

c) Harmadszor a DGT és a TEAC úgy érvel, hogy az első és a második bizottsági határozat is rendszeresen hivatkozik mind a közvetlen, mind a közvetett részesedésszerzésekre. E két határozat megfogalmazásából a DGT és a TEAC arra következtet, hogy az Európai Bizottság a közvetlen és a közvetett részesedésszerzés vonatkozásában is elfogadja a pénzügyi goodwill levonását.

([20]) Lásd a TEAC 2011. november 3-i határozatát; R.G. 2842-09.
([21]) Lásd a 2012. október 25-i CV5615-12 állásfoglalást is, amely ugyanezt az indokolást tartalmazza.
([22]) A TEAC 2012. június 26-i határozata; R.G. 00/3637/2010 és R.G.: 00/1439/2011.

d) Negyedszer a DGT azt is elismeri, hogy ez az értelmezés a társasági adóról szóló törvény végrehajtási rendeletének 15. cikkében szereplő információnyújtási kötelezettség ellenére született. Az említett cikk kizárólag azt írja elő, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazhatósága érdekében információt kell szolgáltatni a közvetlenül felvásárolt társaság felvásárlásáról. Ha ez a levonás a közvetett részesedésszerzésekre is alkalmazandó lenne, logikus lett volna, hogy a nagyobb átláthatóság érdekében a közvetett részesedésszerzésekre is kiterjedjen. Ennek azonban nem kell meghatározónak lennie ahhoz, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdését megszorítóan értelmezzék.

e) Végül annak érdekében, hogy a levonást a közvetett részesedésszerzésekre is alkalmazzák, a közvetett részesedéseket egy korábbi összefonódási ügylet révén közvetlen részesedésekké kell átalakítani. Az adózási semlegesség elvével ellentétes lenne, ha adózási szempontból eltérően kezelnék a vállalkozások összefonódásával járó és a vállalkozások összefonódásával nem járó részesedésszerzéseket. A DGT és a TEAC arra a következtetésre jut, hogy a levonásnak a részesedésszerzés különböző szintjein is lehetségesnek kell lennie. Ennek kapcsán összevont mérleg vagy bármilyen más jogi eszköz révén bizonyítani kell, hogy a részesedésszerzés árának egy része megfelel egy „közvetetten" felvásárolt operatív gazdasági szervezetnél meglévő pénzügyi goodwillnek.

(41) A TEAC 00/2842/2009 és 00/4871/2009 határozata ellen fellebbezést nyújtottak be a Nemzeti Törvényszék előtt. A Nemzeti Törvényszék 2014. február 6-i ítéletében ([23]) nem támogatta az új közigazgatási értelmezést és megerősítette a DGT és a TEAC által eredetileg alkalmazott kritériumokat, amelyek értelmében ki vannak zárva a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alól az olyan közvetett részesedésszerzések, amelyek egy holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből származnak. A Nemzeti Törvényszék ítéletében úgy véli, hogy az üzleti vagy cégérték és következésképpen a pénzügyi goodwill is csak olyan operatív vállalkozásoknál keletkezhet, amelyek gazdasági tevékenységet végeznek. A holdingtársaságok olyan vállalkozások, amelyek elsődleges célja, hogy más operatív gazdasági társaságokban részesedéssel rendelkezzenek. Mivel a holdingtársaságok nem folytatnak gazdasági tevékenységet, nem generálhatnak üzleti vagy cégértéket és ebből következően pénzügyi goodwillt sem.

3. AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁNAK INDOKAI

(42) A Bizottság 2013. július 17-i levelében arról tájékoztatta a spanyol hatóságokat, hogy az EUMSZ 108. cikkének (2) bekezdésében foglalt eljárás megindításáról határozott a TRLIS 12. cikke (5) bekezdése azon új közigazgatási értelmezésének hatásai tekintetében, amelyet a spanyol hatóságok az első és a második határozat elfogadását követően vezetettek be.

(43) A hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatában a Bizottság azon az álláspontón volt, hogy úgy tűnik, az új közigazgatási értelmezés kibővíti az első és a második bizottsági határozat tárgyát képező intézkedés hatályát, mivel az intézkedés most már nemcsak a nem honos vállalkozásokban való közvetlen részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwillre alkalmazandó, hanem a közvetett részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwillre is.

(44) A Bizottság előzetesen megállapította, hogy az új közigazgatási értelmezés anélkül bővítette ki egy korábban már jogellenesnek és összeegyeztethetetlennek minősített támogatási program alkalmazását, hogy azt bejelentették volna a Bizottságnak, következésképpen jogellenes támogatásnak minősül. A Bizottság aggályait fejezte ki annak kapcsán, hogy a támogatás összeegyeztethetőnek tekinthető-e a belső piaccal.

(45) A Bizottság előzetesen úgy vélte hogy a támogatást vissza kell fizettetni, valamint hogy az első és a második határozatban elismert jogos elvárás nem terjeszthető ki (visszamenőlegesen) olyan helyzetekre (közvetett részesedésszerzésekre), amelyek – a spanyol hatóságok állandósult közigazgatási gyakorlatával összhangban – nem tartoztak a vitatott intézkedés hatálya alá az első és a második határozat idején.

(46) A Bizottság úgy határozott, hogy a 659/1999/EK tanácsi rendelet ([24]) 11. cikkének (1) bekezdésével összhangban felfüggesztő rendelkezést bocsát ki, amely arra kötelezte a spanyol hatóságokat, hogy a Bizottság végleges határozatáig függesszenek fel minden támogatást.

(47) Az eljárás megindításáról szóló határozatot közzétették az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* ([25]). A Bizottság felkérte a spanyol hatóságokat és az érdekelt feleket észrevételeik megtételére.

4. A SPANYOL HATÓSÁGOK ÉS AZ ÉRDEKELT HARMADIK FELEK ÁLLÁSPONTJA

(48) A Bizottság a spanyol hatóságoktól, valamint öt érdekelt harmadik féltől (Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis és AXA) kapott észrevételeket. A spanyol hatóságok álláspontját valamennyi érdekelt fél támogatta.

([23]) Lásd a Nemzeti Törvényszék ítéletét; 2014. február 6-i 125/2011 kereset.
([24]) A Tanács 1999. március 22-i 659/1999/EK rendelete az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról (HL L 83., 1999.3.27., 1. o.).
([25]) Lásd az 1. lábjegyzetet.

(49) Sem a spanyol hatóságok, sem az érdekelt harmadik felek nem osztották a Bizottság azon véleményét, mely szerint az új közigazgatási értelmezés új támogatásnak felel meg, és úgy vélték, hogy a jogos elvárás olyan közvetett részesedésszerzésekre is alkalmazandó, amelyek egy holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből származnak.

A. AZ INTÉZKEDÉS ÚJ TÁMOGATÁSI JELLEGE

(50) A spanyol hatóságok és az öt érdekelt harmadik fél szerint az új közigazgatási értelmezés nem minősül új támogatásnak a következő okok miatt:

4.1. **Az eredeti közigazgatási értelmezés nem végleges, továbbá nem minősül sem releváns, sem szisztematikus közigazgatási gyakorlatnak**

(51) A spanyol hatóságok a DGT eredeti közigazgatási értelmezésére hivatkoztak, amelyet a 2002. október 4-i 1490-02 és a 2005. március 10-i V 0391-05 állásfoglalás tartalmazott, és amely lehetővé tette a pénzügyi goodwill levonását a nem honos holdingtársaságokban való közvetlen részesedésszerzések esetében, feltéve, hogy a nem honos társaság által termelt bevételek teljesítik a TRLIS 21. cikkében meghatározott feltételeket. A spanyol hatóságok úgy érveltek, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének eredeti közigazgatási értelmezését alátámasztó indokolás, amint azt a két állásfoglalás is tükrözi, az, hogy egy holdingtársaság egyedi beszámolójában nem keletkezhet semmilyen üzleti vagy cégérték.

(52) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek úgy érvelnek, hogy az állásfoglalás nem minősül releváns közigazgatási gyakorlatnak. A DGT állásfoglalásai nem jogforrások és nem kötelezőek sem az igazságügyi hatóságokra, sem az állampolgárokra nézve, mivel csak az adóhatóságot kötelezik. E kötelező jelleg azt jelenti, hogy az adóhatóság azonos tényállás és körülmények mellett köteles ugyanazon kritériumokat alkalmazni az egyes adóalanyok tekintetében. A spanyol hatóságok továbbá kifejtették, hogy az 1490-02 állásfoglalás nem kötelező az adóhatóság számára és harmadik felekkel szemben csupán tájékoztató jellegű. A V0391-05 állásfoglalás kötelező az adóhatóság számára. Amennyiben eltérések állnak fenn az állásfoglalásban meghatározott kritériumok tekintetében, az adóalany fellebbezéssel élhet a hatáskörrel rendelkező igazságügyi hatóságoknál. A nemzeti igazságügyi hatóságokat ezért nem kötik az állásfoglalásban meghatározott kritériumok.

(53) A spanyol hatóságok szerint a Bizottság téved, amikor azt állítja az eljárás megindításáról szóló határozatban, hogy „a pénzügyminisztérium új értelmezését megerősítette a központi gazdasági és igazgatási bíróság (TEAC) 2012. június 26-i határozata". A DGT és a TEAC független intézmények: a DGT az államigazgatás részét képezi, míg a TEAC-ot az Európai Unió Bírósága igazságügyi hatóságnak minősítette ([26]). A TEAC az adójogszabályok alkalmazását felügyeli, valamint meghatározza az államigazgatás többi része által alkalmazandó elvet és kritériumokat. Az érdekelt harmadik felek megerősítik, hogy a TEAC nem igazságügyi hatóság, hanem az adóhatóság részét képező jogalany, amely a pénzügyminisztériumtól függ. Úgy érvelnek továbbá, hogy a TEAC elve nem képezi a jogrend részét. Jóllehet a TEAC elve kötelezi az adóhatóságot, az a magasabb fokú bíróságok ellenőrzése alá tartozik.

(54) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek szerint az állásfoglalások és az abban foglalt kritériumok nem véglegesek és bármikor módosíthatóak, feltéve, hogy e módosítások objektíven megindokolhatóak. A spanyol hatóságok e tekintetben hivatkoznak az adózás általános rendjéről szóló, december 17-i 58/2003. sz. törvény 89. cikkére, amely meghatározza az adójogi értelmezések joghatásait:

a) Az adójogi rendelkezések értelmezésére irányuló kérelemre adott válasz az adóhatóságra nézve kötelező érvényű.

b) Feltéve, hogy az ügyre alkalmazandó jogszabályokat vagy ítélkezési gyakorlatot nem módosítják, az adójogi értelmezésben foglalt kritériumok alkalmazandók az adóalanyra.

c) Az adójogi rendelkezések alkalmazásával megbízott adóhatósági szerveknek mindig alkalmazniuk kell az adójogi állásfoglalásokban foglalt kritériumokat, amennyiben az adóalany és az állásfoglalás címzettje tekintetében fennáll a tények és a körülmények azonossága.

(55) Az érdekelt harmadik felek továbbá azt állítják, hogy az eredeti közigazgatási értelmezést nem lehet az adóhatóság megszilárdult gyakorlataként meghatározni. Néhány érdekelt harmadik fél szerint a megszilárdult gyakorlat csupán négy állásfoglalásból és a TEAC egy határozatából áll ([27]). Ezenfelül néhány érdekelt harmadik fél szerint a DGT állásfoglalását és a TEAC 2012. évi határozatát megelőzően a közigazgatási értelmezést a TEAC 2010. június 1-jei határozatával és a Nemzeti Törvényszék 2011. október 13-i ítéletével fokozatosan módosították. A TEAC határozatában és a Nemzeti Törvényszék ítéletében vizsgált kérdés a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének a csoporton belüli részesedésszerzésekre való alkalmazásához kapcsolódott. A Nemzeti Törvényszék 2011. október 13-i ítéletét a spanyol Legfelsőbb Bíróság 2013. június 24-i ítéletében megerősítették.

([26]) Lásd a C-110/98. és a C-147/98. sz., Galbalfrisa és társai egyesített ügyeket.
([27]) Az 1490-02, a V0391-05, a V1316-05 és a V2245-06 állásfoglalás; a TEAC 2011. szeptember 17-i 4871-09 számú határozata.

(56) A spanyol hatóságok azt állítják, hogy a vállalkozások által a közvetett részesedésszerzések pénzügyi goodwilljének levonásával kapcsolatban benyújtott kérelmeket nem utasították el szisztematikus módon, mint ahogy azt az eljárás megindításáról szóló 2013. évi bizottsági határozat tartalmazza. Azért nem szisztematikus elutasításról volt szó, mert az adóbeszedési rendszer nem írja elő az adóalany számára, hogy kérje a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazását. A társaságiadó-beszedés rendszere önbevalláson alapul, amelynek értelmében az adóalany köteles betartani az összes olyan adójogi ügyletet, mint a norma értelmezése, az adójogi ügyletek minősítése, valamint a fizetendő adó végleges összegének kiszámítása. Az adóhatóság nem avatkozik bele ebbe a folyamatba. Az önbevallást azonban az adóhatóság felügyelheti és ellenőrizheti, ami végső soron meghatározza a végleges adóbevallást.

(57) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek kijelentik, hogy a DGT eredeti közigazgatási értelmezése ellenére a spanyol vállalkozások alkalmazták a pénzügyi goodwill levonását a közvetett részesedésszerzésekre. A spanyol hatóságok szerint azok az adóalanyok, akik azt hitték, hogy joguk van alkalmazni a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését, azt alkalmazták is. A DGT általi eltérő értelmezés nem akadályozta annak alkalmazását: egyrészt azok az adóalanyok, akik nem álltak adóvizsgálat alatt, a négyéves határidő lejártát követően *de facto* megerősítették a kritériumaikat; másrészt azok az adóalanyok, akik adóvizsgálat alatt álltak, fellebbezhettek a DGT által a későbbiekben meghatározott kritériumok ellen.

4.2. **A TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya tekintetében az új közigazgatási értelmezés nem jelent lényegi módosítást**

(58) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek egyaránt azt állítják, hogy nem került sor a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének lényegi módosítására, és hogy egy előírás hatályára vonatkozó közigazgatási értelmezést nem lehet a támogatás módosításának tekinteni. A TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatályára semmiféle hatást nem gyakorol az, hogy a közigazgatási értelmezést a DGT módosította.

(59) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek azt állítják, hogy a hatályt nem módosította az új közigazgatási értelmezés, mert a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése már tartalmazott hivatkozást a TRLIS 21. cikkére, amely (1a) bekezdésében említést tesz a legalább 5 %-os közvetlen és közvetett részesedésszerzésekről. Ez a követelmény a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének a társasági adóról szóló spanyol törvénybe való bevezetése óta nem módosult.

a) *A pénzügyi goodwill kiszámításának módja*

(60) Az egyik érdekelt harmadik fél vitatta a Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban megfogalmazott állítást, mely szerint számos olyan helyzet, amely eredetileg nem tartozott az intézkedés alkalmazási körébe, a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alá került. Az érdekelt harmadik fél úgy véli, hogy a holdingtársaságok részesedésszerzései mindig megfeleltek ezen intézkedés jogosultsági kritériumainak és hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazásával kapcsolatos nézeteltérés kizárólag az alkalmazandó számítási módszer tekintetében képviselt eltérő álláspontokra vezethető vissza. Az érdekelt fél azon az álláspontón van, hogy ennek belátása kulcsfontosságú az ügy szempontjából.

(61) Az érdekelt harmadik fél azt állítja, hogy a számviteli összevonási szabályok gyökeresen eltérő értelmezést indokoltak a DGT és a TEAC által eredetileg elfogadottakhoz képest. A számviteli összevonási szabályoknak megfelelően a pénzügyi goodwillt a teljes összevonás módszerének alkalmazásával kell kiszámítani, amely előírja, hogy egy adott gazdasági szervezet tulajdonában álló valamennyi függő vállalkozás összes eszközét és forrását úgy kell kezelni, mintha azok egyetlen gazdasági szervezet eszközei és forrásai lennének. Ezen elv értelmében a holdingtársaságnak az operatív leányvállalatban való részesedését kiszűrik, és egyúttal a holdingtársaság mérlegében e részesedés értékének helyébe bevezetik az operatív gazdasági szervezet eszközeinek és forrásainak piaci értékét. Ebből következően az eszközöknek a holdingtársaság eszközeivel való összevonását követően a holdingtársaság összevont mérlegében tartalékot könyvelnek le, amelynek összege megegyezik az operatív leányvállalat eszközeinek piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti különbséggel. Így a holdingtársaság tőkéjében való részesedésért fizetett ár és a holdingtársaságnak az operatív leányvállalat eszközeivel való teljes összevonását követően kapott sajáttőkéje közötti különbséget a holdingtársasághoz tartozó pénzügyi goodwillként könyvelik le.

(62) E számítási módszernek megfelelően a holdingtársaság és az operatív gazdasági társaság eszközeit úgy lehet kezelni, mintha azok egyetlen gazdasági szervezet eszközei lennének. A holdingtársaság ezért a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésében foglalt rendelkezések alapján levonhatja a pénzügyi goodwillt.

b) *Az eredeti közigazgatási értelmezéstől való eltérést alátámasztó indokok*

(63) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek egyaránt elismerik, hogy a DGT és a TEAC eltért korábbi gyakorlatától, mely szerint a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése kizárólag az operatív gazdasági szervezetekben való közvetlen részesedésszerzésekre alkalmazható.

(64) A spanyol hatóságok kifejtették, hogy a DGT és a TEAC az eredeti közigazgatási értelmezéstől való eltérést a következőkkel indokolta:

a) Először is a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése annak az intézkedéscsomagnak a részét képezte, amely a spanyol vállalkozások gazdasági növekedésének és nemzetközivé válásának előmozdítására irányult. Ennek az intézkedések az volt a célja, hogy előmozdítsa a spanyol beruházásokat külföldön. Ebből következően a rendelkezés szellemével ellentétes lenne, ha a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alól kizárnák a spanyol vállalkozások által nem honos holdingtársaságokban végrehajtott befektetéseket.

b) Másodszor a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése hivatkozik a TRLIS 21. cikkére, amely kifejezett utalást tartalmaz a közvetlen és a közvetett részesedésszerzésekre. A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését ezért úgy kell értelmezni, mint amely a nem honos gazdasági társaságok nem honos holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzés révén megvalósult közvetett részesedésszerzéseire is vonatkozik, feltéve, hogy teljesülnek a TRLIS 21. cikkében foglalt feltételek.

c) Harmadszor a pénzügyi goodwill amortizációjáról szóló 2009. és 2011. évi bizottsági határozat a közvetlen és közvetett részesedésszerzésekre egyaránt utal.

d) Negyedszer annak érdekében, hogy a levonást a közvetett részesedésszerzésekre is alkalmazni lehessen, a közvetett részesedéseket egy korábbi összefonódás révén közvetlen részesedésekké kell átalakítani. Figyelembe véve a külföldi vállalkozásokkal való összefonódásokkal kapcsolatos nehézségeket, az adózási semlegesség elvével ellentétes lenne, ha adózási szempontból eltérően kezelnék a vállalkozások összefonódásával járó és a vállalkozások összefonódásával nem járó részesedésszerzéseket. Továbbá az a tény, hogy egy befektetés egy holdingtársaságban való részesedésszerzés révén valósul meg, olyan külső körülmény, amely nem a holdingtársaságot felvásárló vállalkozástól függ, hanem sokkal inkább a piac szerkezetétől.

c) *Utalások a közvetett részesedésszerzésekre az első és a második határozatban, a parlamenti kérdésekben és az eljárás megindításáról szóló 2007. évi határozatról kiadott sajtóközleményben*

(65) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek azt állítják, hogy az új közigazgatási értelmezés, amint azt a 2012. március 21-i V 0608-12 állásfoglalás és a TEAC 2012. június 26-i határozata is tartalmazza, koherens az első és a második határozattal. Ez két tekintetben tükröződik:

a) Először is a Bizottság két határozata többször is utal a közvetlen és a közvetett részesedésszerzésekre. Mindkét határozat úgy a közvetlen, mint a közvetett részesedésszerzés tekintetében jogellenes támogatásnak tekinti a pénzügyi goodwill levonását. A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek az első és a második határozat több olyan preambulumbekezdését is idézik – mégpedig az első határozat (21), (167), (170) és (175) preambulumbekezdését, valamint az első és a második határozat 1. cikkét –, amelyekben a Bizottság a közvetlen és a közvetett részesedésszerzésekre utal.

b) Másodszor úgy tűnt, hogy a Bizottság nem tekintette relevánsnak a közigazgatási értelmezést, mivel sem az első, sem a második határozatban nem tett róla említést.

(66) A spanyol hatóságok továbbá megjegyzik, hogy a Bizottság szolgálatai 2007. március 26-án, a hivatalos vizsgálati eljárás megindítása előtt szolgálati levelet küldtek, amelyben jelezték, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének közigazgatási értelmezése túlságosan megszorítónak tűnt.

(67) A spanyol hatóságok szerint az adóhatóság és a DGT a 2012. március 21-i V 0608-12 állásfoglalás és a TEAC 2012. június 26-i határozatának elfogadásakor tiszteletben tartotta az uniós joggal való következetes értelmezés elveit, valamint az uniós jog közvetlen hatását és elsőbbségét. A hatóságok, a bírók, illetve a nemzeti közigazgatások kötelesek mindig az uniós jognak megfelelően alkalmazni a nemzeti jogot, és kötelesek betartani a Szerződés 4. cikkében foglalt lojális együttműködés elvét.

(68) Mivel az Európai Bizottság által elfogadott határozatok kötelezőek a címzettekre nézve, a DGT-nek és a TEAC-nak módosítania kellett a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének értelmezésével kapcsolatos igazgatási kritériumait. Az állásfoglalás és a TEAC határozata ezért teljes mértékben koherens volt a két bizottsági határozat szövegével és hatályával, mivel nem volt tárgya az olyan közvetlen és közvetett részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwill visszafizettetése, amelyeket azon időszak alatt hajtottak végre, amelyben a Bizottság elismerte a jogos elvárás meglétét a kedvezményezettek számára, és amelyek megfeleltek az első és a második határozatban foglalt különös feltételeknek.

(69) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek azt állítják, hogy a Kahla-ügyben ([28]) és a Namur – Les Assurances de Credit-ügyben ([29]) hozott bírósági ítéletnek a jelen ügyre való alkalmazásával a Bizottság téves következtetésre jutott. A Kahla-ügyben hozott ítélet kijelenti, hogy a Bizottság által egy támogatási intézkedés alkalmazási körének tisztázása céljából kért minden kiegészítő információ a bejelentett támogatási program részét képezi. A spanyol hatóságok szerint annak ellenére, hogy a Bizottság már tudott arról a közigazgatási értelmezésről, amely kizárta a közvetett részesedésszerzéseket a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazásából, a Bizottság erről sem az első, sem a második határozatban nem tett említést. Továbbá a Bizottság annak ellenére, hogy tudott a közigazgatási értelmezésről, mindkét határozatban megemlítette a közvetlen és a közvetett részesedésszerzéseket is. Az érdekelt harmadik felek azt állítják, hogy egyáltalán nem tudtak a Bizottság és a spanyol hatóságok közötti azon kommunikációról, melyben jelezték, hogy a gyakorlatban a pénzügyi goodwillt csak a közvetlen részesedésszerzésekre lehet alkalmazni.

(70) A Namur – Les Assurances el Tribunal ügyben hozott ítélet megállapítja, hogy csak azon módosítások képezik további bejelentés tárgyát, amelyek jelentős változásokat eredményeznek egy támogatási programban. A spanyol hatóságok szerint nincs szó sem egy létező támogatási intézkedés módosításáról, sem új támogatásról, mivel nem módosították sem a támogatási intézkedésben eredetileg foglalt jogi rendelkezéseket, sem azok kereteit vagy módozatait. A Bíróság ítélete alapján ezért azt a következtetést lehet levonni, hogy mivel sem a vitatott jogi rendelkezéseket (a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését és 21. cikke (1) bekezdésének a) pontját), sem azok módozatait vagy kereteit nem módosították, az új értelmezés nem minősíthető új támogatásnak.

(71) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek továbbá azt állítják, hogy a Bizottság az első és a második határozatban elismerte, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást néhány európai parlamenti képviselő által feltett kérdések alapján indították meg. Ezek a parlamenti kérdések nagyrészt a közvetett részesedésszerzésekre vonatkoztak, vagyis az olyan nem honos holdingtársaságokban való részesedésszerzésekre, amelyek ugyanakkor nem honos operatív gazdasági szervezetekben rendelkeztek részesedéssel. E részesedésszerzésekre példa az O2-nak a Telefónica általi felvásárlása, a Scottish Power Ltd-nek az Iberdrola általi felvásárlása, valamint az Abbey National Bank-nek a Banco Santander általi felvásárlása. A Bizottság következésképpen tudatában volt annak, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése a közvetett részesedésszerzésekre is vonatkozott.

(72) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek továbbá azt állítják, hogy az a sajtóközlemény, amelyben a Bizottság 2007-ben a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról tájékoztatott, utalt azokra a parlamenti kérdésekre, amelyek ezen ügyletek közül néhányat említettek, különösen az O2-nak a Telefónica általi felvásárlását, a Scottish Power Ltd-nek az Iberdrola általi felvásárlását, valamint a Sacyr, az Abertis és a Cintra ajánlatait egy franciaországi autópálya-koncesszióval kapcsolatban. Továbbá az Iberdrola azt állítja, hogy a Bizottság jóváhagyta az Iberdrola és a Scottish Power összefonódását ([30]), ezért a Bizottság nem hagyhatta figyelmen kívül, hogy az Iberdrola egy operatív leányvállalatokkal rendelkező holdingtársaságban szerzett részesedést.

d) *Az egyenlő bánásmód, a megkülönböztetésmentesség és az adósemlegesség elve*

(73) A spanyol hatóságok és néhány érdekelt harmadik fél úgy véli, hogy az egyenlő bánásmód és a megkülönböztetésmentesség elve megkövetelik, hogy az összehasonlítható ténybeli helyzeteket ne kezeljék eltérően és az eltérő ténybeli helyzeteket ne kezeljék ugyanúgy, hacsak az ilyen megkülönböztetés objektíven nem indokolható.

(74) A spanyol hatóságok és néhány érdekelt harmadik fél azt állítja, hogy a nem honos operatív gazdasági szervezetekben való olyan közvetett részesedésszerzés, amely egy holdingtársaság korábbi közvetlen részesedésszerzésének eredménye, egy operatív gazdasági szervezetben való közvetlen részesedésszerzéshez hasonlítható. Az első és a második határozatban szereplő következtetéseket ezért mind a közvetlen, mind a közvetett részesedésszerzésekre alkalmazni kell. Ez azt jelentené, hogy a közvetett részesedésszerzésekre vonatkozó állásfoglalás is jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatásnak tekintendő, és a Bizottságnak automatikusan el kell ismernie a jogos elvárás meglétét a 2002. január 1-je és 2007. december 21-e (2011. május 21-e) között végrehajtott közvetett részesedésszerzések tekintetében az első és a második határozat 1. cikkében meghatározott feltételeknek megfelelően.

([28]) Lásd a C-537/08P. sz., Kahla Thüringen Porzellan GmbH kontra Bizottság ügyben 2010. december 16-án hozott ítéletet.
([29]) Lásd a C-44/93. sz., Namur — Les Assurances du Crédit kontra Bizottság ügyben 1994. augusztus 9-én hozott ítéletet.
([30]) A COMP M. 4517 — Iberdrola/Scottish Power összefonódási ügy.

(75) Az érdekelt harmadik felek az adósemlegesség elvére is hivatkoztak. Ez az elv minden befektetésre nézve, a befektetések végrehajtásához használt eszközöktől függetlenül egyenlő bánásmódot követel meg. Közvetett részesedésszerzés esetén pénzügyi goodwill csak akkor keletkezhet, ha a közvetett részesedést közvetlenné alakítják át összefonódás révén, amelynek keretében a honos gazdasági társaság felvásárolja a nem honos gazdasági társaságot. Figyelembe véve a nemzetközi üzleti kombinációk előtt álló nehézségeket, nem indokolt, hogy összefonódást kelljen végrehajtani egy nem honos operatív gazdasági szervezettel ahhoz, hogy pénzügyi goodwill keletkezzen. Ugyanilyen okból nem indokolt, hogy többszintű összefonódást kelljen végrehajtani az anyavállalat és a nem honos holdingtársaság között, amely ugyanakkor összefonódott az operatív leányvállalatával. Ezért az adósemlegesség elvéből az következne, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése a közvetlen és a közvetett részesedésszerzésekre egyaránt vonatkozik.

e) *A közigazgatási értelmezésnek nincsenek visszamenőleges hatásai*

(76) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek az eljárás megindításáról szóló 2013. évi határozatban foglalt, a közigazgatási értelmezés visszamenőleges hatásaival kapcsolatos kijelentést is megkérdőjelezik. A spanyol hatóságok szerint csak olyan jogi rendelkezésekkel vagy jogi aktusokkal kapcsolatban létezik visszamenőlegesség, amelyek harmadik felekre nézve jogi következményekkel járnak. A spanyol legfelsőbb bíróság szerint egy közigazgatási értelmezés – így például egy adójogi véleménykérésre adott válasz – nem jogi aktus, hanem csupán eljárási aktus. A kötelezett nem nyújthat be fellebbezést egy adójogi állásfoglalás ellen és az csupán tájékoztató jellegű. Mivel az adójogi állásfoglalás nem vált ki joghatást, így visszamenőleges hatása sem lehet. Az érdekelt harmadik felek egyetértenek abban, hogy az intézkedésnek nincs visszamenőleges hatálya. Először is az adójogi véleménykéréseket az adóalany nyújtja be olyan adókkal kapcsolatban, amelyeket még nem vallott be és fizetett be. Másodszor sok adóalany nem vette figyelembe az állásfoglalásban szereplő eredeti kritériumokat és a pénzügyi goodwillnek a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésében foglalt levonását alkalmazták a közvetett részesedésszerzésekre is.

B. JOGOS ELVÁRÁS, JOGBIZTONSÁG ÉS AZ ESTOPPEL-ELV (SAJÁT INTÉZKEDÉSEK ELVE)

(77) A spanyol hatóságok szerint abban az esetben, ha a Bizottság azt állapítja meg, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésével kapcsolatos új állásfoglalás új jogellenes támogatás, az első és a második határozat 1. cikkében a jogos elvárással kapcsolatban levont következtetéseket a közvetett részesedésszerzésekre is alkalmazni kell.

(78) A spanyol hatóságok a 659/1999/EK rendelet 14. cikkének (1) bekezdésére hivatkoznak annak alátámasztására, hogy a jelen ügyben a jogos elvárás megléte miatt nem kell visszafizettetést végrehajtani. Az említett előírással összhangban a Bizottság nem követeli meg a támogatás visszafizetését, amennyiben az ellentétes a közösségi jog valamelyik általános elvével.

(79) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek szerint a következő bizottsági jogi aktusok alátámasztják a jogos elvárás meglétét a támogatás kedvezményezettjeire vonatkozóan:

a) A Bizottság az első és a második határozatban a közvetett részesedésszerzésekre való állandó utalással új jogos elvárást teremtett azon gazdasági szereplők számára, amelyek közvetett részesedésszerzéseket hajtottak végre és amelyek teljesítették az első és a második határozatban meghatározott feltételeket. A jogos elvárás elismerése az első ((164)–(167) preambulumbekezdés) és a második határozatban ((190)–(193) preambulumbekezdés) a közvetlen és a közvetett részesedésszerzésekre egyaránt vonatkozott.

b) Az Erik Mejier, David Martín és Sharon Bowles európai parlamenti képviselő által írásban feltett kérdésekre ([31]) – vagyis hogy a szóban forgó intézkedés támogatásnak tekintendő-e – a Bizottság által adott válaszok kifejezett utalást tartalmaztak az O2-nak a Telefónica általi felvásárlására, az Abertis, a Cintra és a Sacyr franciaországi autópályákkal kapcsolatos ajánlatára, valamint a Scottish Power-nek az Iberdrola általi felvásárlására. A Bizottság az első és a második határozatban elismerte, hogy az e parlamenti kérdésekre adott válaszok jogos elvárást teremtettek. A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek úgy vélik, hogy e válaszok nemcsak hogy nem korlátozzák kifejezetten a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének a közvetlen részesedésszerzésekre való alkalmazását, hanem az is feltételezhető volt, hogy a felvásárolt vállalkozáscsoportok szerkezete miatt a közvetett részesedésszerzésekre is utaltak. A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek különösen az Iberdrola és a Scottish Power Bizottság által jóváhagyott összefonódására hivatkoznak. Következésképpen a spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek úgy vélik, hogy a Bizottság a Versenypolitikai Főigazgatóság szolgálatainak benyújtott információk alapján tudatában volt annak, hogy ez utóbbi felvásárlás olyan, nem honos gazdasági társaságban való közvetett részesedésszerzés volt, amely egy holdingtársaságban való korábbi részesedésszerzésből eredt. Az európai parlamenti képviselőknek adott válaszokból ezért egy elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő nem feltételezhette, hogy azok csak a közvetlen részesedésszerzésekre utaltak.

([31]) E-4431/05. és E-4772/05. sz. írásbeli kérdés.

(80) A spanyol hatóságok véleménye szerint az, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének korábban létezett egy megszorítóbb közigazgatási értelmezése, nem érinti azon kedvezményezettek jogos elvárását, akik közvetett részesedésszerzéseket hajtottak végre. Ez annak köszönhető, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése egyértelmű rendelkezés, amely kifejezett hivatkozást tartalmaz a számviteli összevonás szabályaira, valamint célja, hogy ösztönözze a külföldi spanyol befektetéseket, feltéve, hogy a felvásárolt vállalkozás tevékenységére bizonyos hatást gyakorol és gazdasági tevékenységet végeznek.

(81) Az érdekelt harmadik felek szerint a Bizottság és a spanyol hatóságok által a hivatalos vizsgálati eljárás keretében folytatott belső megbeszélések nem módosítják egy támogatási intézkedés kedvezményezettjeivel kapcsolatos jogos elvárást. A belső megbeszélések csak akkor váltanának ki joghatást harmadik felekkel szemben, ha azt valamilyen módon belefoglalták volna a határozatok szövegébe.

(82) Az érdekelt harmadik felek azt állítják, hogy a Bizottság megsértette az estoppel-elvet, amely szerint a Bizottság nem mehet szembe saját jogi aktusaival vagy intézkedéseivel. A Bizottság az első és a második határozatban állandó utalást tett a közvetett részesedésszerzésekre, ezért nem módosíthatja az említett jogi aktusban foglalt eredeti biztosítékot arra hivatkozva, hogy az adóhatóság módosította a rendelkezés értelmezését.

(83) Az érdekelt harmadik felek továbbá azt állítják, hogy a Bizottság megsértette a jogbiztonság elvét. A Bizottság nemcsak hogy következetesen utal mind a közvetlen, mind a közvetett részesedésszerzésekre, hanem ezenfelül a két határozat szövege a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésével kapcsolatos állásfoglalásról sem tesz említést. Az érdekelt harmadik felek úgy vélik, hogy a határozatok szövege alapján egy elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő azt hihette volna, hogy a közvetett részesedésszerzések szintén a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alá tartoztak.

5. **SPANYOLORSZÁG HARMADIK FELEK ÉSZREVÉTELEIRE ADOTT VÁLASZAI**

(84) A spanyol hatóságok megjegyzik, hogy minden érdekelt harmadik fél azonos álláspontot van és támogatja a spanyol hatóságok észrevételeiben szereplő érveket.

(85) A spanyol hatóságok megerősítik, hogy a DGT új, a 2012. március 21-i V0608/12 állásfoglalásban és a TEAC 2012. június 26-i határozatában foglalt közigazgatási értelmezése nem minősül új támogatásnak. Sem az adójogi véleménykérésekre adott válaszok, sem a TEAC határozatai nem váltanak ki joghatást.

(86) A spanyol legfelsőbb bíróság által 2013. június 24-én hozott ítélet azt igazolja, hogy a pénzügyi goodwill kiszámítását a konszolidációval kapcsolatos számviteli szabályok figyelembevételével kell elvégezni, függetlenül attól, hogy a felvásárolt nem honos gazdasági társaságok összevont vagy egyedi beszámolót nyújtanak-e be. Jóllehet az említett ítélet tárgya nem az volt, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése a közvetlen vagy a közvetett részesedésszerzésekre alkalmazandó-e, az a tény, hogy hivatkozást tartalmaz a számviteli szabályokra, azt jelenti, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazásában a közvetlen és a közvetett részesedésszerzéseket azonos módon kell kezelni.

(87) Az öt érdekelt harmadik fél észrevételeiben jelzi, hogy társasági adóbevallásukban levonták a pénzügyi goodwillt a közvetett részesedésszerzések tekintetében. Az új közigazgatási értelmezés ezért nem érintette a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatályát.

(88) A Bizottság Erik Mejier és Sharon Bowles írásbeli kérdésére adott válaszának köszönhetően elismerte a jogos elvárás meglétét az első és a második határozatban. A válaszok nem azt sugallják, hogy azok csak a közvetlen részesedésszerzésekre vonatkoztak. Éppen ellenkezőleg, az ezekre a parlamenti kérdésekre adott válaszok konkrét közvetett részesedésszerzésekre utalnak.

(89) Ezenfelül a jogos elvárás elvének célja a feltételezett állami támogatás kedvezményezettjének és nem a tagállamnak a védelme. Ezért a támogatás kedvezményezettjeinek (és nem a tagállamnak) kell értékelnie, hogy a Bizottság által elfogadott intézkedések kiválthatják-e a jogos elvárás meglétét.

(90) A Bizottság e hivatalos vizsgálati eljárás megindításával saját intézkedéseit kívánja felülvizsgálni, ami a jogbiztonság elvének és az estoppel-elvnek a megsértését jelenti.

(91) A spanyol hatóságok emlékeztetik a Bizottságot, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének támogatási jellege nem végleges, mivel az az Európai Unió Bíróságánál folyó felülvizsgálat tárgyát képezi.

6. AZ INTÉZKEDÉS ÉRTÉKELÉSE

(92) A Bizottság az első és a második határozatban arra a következtetésre jutott, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése az Unión belüli és az Unión kívüli részesedésszerzések tekintetében egyaránt jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatásnak minősül. A Bizottság különösen azt állapította meg, hogy a vitatott intézkedés, amely lehetővé teszi a spanyol vállalkozások számára, hogy levonják a külföldi társaságokban való legalább 5 %-os részesedésszerzésekből eredő pénzügyi goodwillt, olyan szelektív előnynek minősült, amelyet az adórendszer logikája nem indokolt. Az intézkedés továbbá nem tekinthető összeegyeztethetőnek a belső piaccal ([32]). A Bizottság az említett határozatokban foglalt indokolásra támaszkodik annak igazolására, hogy a szóban forgó intézkedés jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősült.

(93) A spanyol hatóságok sem az első, sem a második határozat megsemmisítését nem kérték. Jelenleg azonban sok, harmadik felek által indított peres eljárás folyik a Törvényszék előtt ([33]).

(94) A jelen határozat kizárólag a TRLIS 12. cikke (5) bekezdése azon új közigazgatási értelmezésének hatásaival foglalkozik, amelyet a spanyol hatóságok az első és a második határozat elfogadását követően vezettek be.

A. AZ INTÉZKEDÉS ÚJ TÁMOGATÁSI JELLEGE

(95) Az első és a második határozat célja az volt, hogy értékelje egy spanyol támogatási programnak a belső piaccal való összeegyeztethetőségét, ahogyan a programot a spanyol hatóságok az első és a második határozat elfogadásához vezető adminisztratív eljárás során bejelentették. Ezek a határozatok jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatásnak minősítették a „Spanyolország által jogellenesen alkalmazott" támogatási programot (a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését) ([34]).

(96) Az állandó ítélkezési gyakorlat az, hogy egy határozat hatályát nemcsak a határozat szövegére történő utalással kell meghatározni, hanem az érintett tagállam által bejelentett támogatási programot is figyelembe véve ([35]). A Kahla Thüringen-ügyben a Bíróság kimondta, hogy a további információk iránti minden olyan kérelmet, amellyel a Bizottság egy támogatási program hatályára vonatkozó kiegészítő felvilágosítást kér, valamint a tagállamok e kérelemre adott válaszát úgy kell tekinteni, mint amelyek a bejelentett támogatási program elválaszthatatlan részét képezik ([36]).

(97) A spanyol hatóságok 2007. június 4-i levelükben ([37]) kifejtették, hogy a vonatkozó közigazgatási gyakorlat kizárólag az operatív gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzéssel kapcsolatban engedélyezte a pénzügyi goodwill levonását.

(98) Ezt a gyakorlatot a DGT és a TEAC 2002–2012 között hatályos közigazgatási értelmezései is alátámasztják. Függetlenül a TRLIS vonatkozó rendelkezéseinek az első és a második határozat elfogadásakori szövegétől, a DGT és a TEAC szisztematikusan és következetesen kizárólag az operatív gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzésekre alkalmazta a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését. Ez az értelmezés 2002. január 1-jétől volt hatályos, amikor a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése hatályba lépett.

([32]) Lásd az első határozat (83) és azt követő, valamint a második határozat (96) és azt követő preambulumbekezdéseit.

([33]) A 2009. október 28-i C45/07. sz. határozat sok peres eljárás megindítását eredményezte. Lásd különösen a következőket: a T 211/10. sz., Iberdrola kontra Bizottság ügyben 2012. március 8-án hozott törvényszéki ítélet; a T-225/10. sz., BBVA kontra Bizottság, a T-228/10. sz., Telefónica kontra Bizottság, a T-234/10. sz. Ebro/Puleva kontra Bizottság, valamint a T-174/11. sz., Modelo Continente kontra Bizottság ügyben 2012. március 21-én hozott törvényszéki végzés; és a T-236/10. sz., AEB kontra Bizottság ügyben 2012. március 29-én hozott végzés. A C-274/12P. sz., Telefónica kontra Bizottság ügyben 2003. december 19-én hozott törvényszéki ítélet. A Törvényszék előtt jelenleg is folynak a következő ügyek: T 207/10. sz., Deutsche Telekom kontra Bizottság, T 219/10. sz., Autogrill kontra Bizottság és T-227/10. sz., Banco Santander kontra Bizottság. A 2011. január 12-i C-45/07. sz. határozat kapcsán ugyancsak sok peres eljárást indítottak. Különösen a következők: a T-431/1. sz., Iberdrola kontra Bizottság ügyben 2012. június 5-én hozott törvényszéki végzés; a T-424/11. sz., Cementos Molins kontra Bizottság ügyben 2012. december 13-án hozott végzés; a T-459/11. sz., Barloworld kontra Bizottság ügyben 2013. június 10-én hozott végzés; valamint a T-429/11. sz., BBVA kontra Bizottság, T-430/11. sz., Telefónica kontra Bizottság, T-400/11. sz., Altadis kontra Bizottság és T-430/11. sz., Telefónica kontra Bizottság ügyhöz kapcsolódóan 2013. szeptember 9-én hozott végzés. A Törvényszék előtt jelenleg is folynak a következő ügyek: T-239/11. sz., Sigma kontra Bizottság, T-399/11. sz., Banco Santander kontra Bizottság, T-405/11. sz., Axa kontra Bizottság és T-406/11. sz., Prosegur kontra Bizottság. A Bíróság előtt jelenleg is folyamatban vannak a következő fellebbezések: C-587/13P. sz., BBVA kontra Bizottság és C-588/13P. sz., Telefónica kontra Bizottság.

([34]) Egyértelmű, hogy a jogos elvárás kérdése az intézkedés hatályára korlátozódik, amely intézkedést az első és a második határozat jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatásnak minősítette. A jogos elvárás határozat általi elismerésének célja nem a már megvizsgált jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatás alkalmazási körének kibővítése és nem is lehet az, hanem a visszafizettetési kötelezettség hatályának korlátozása.

([35]) Lásd a C-537/08P. sz., Kahla Thüringen Porzellan GmbH kontra Bizottság ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet 44. és azt követő pontjait; lásd továbbá a C-138/09. sz. Todaro Nunziatina ügyben hozott ítélet (EBHT 2010.) 31. pontját.

([36]) Lásd a C-537/08P. sz., Kahla Thüringen Porzellan GmbH kontra Bizottság ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet 45. pontját.

([37]) Lásd a 2007. június 4-i válaszlevelet a Bizottság 2007. március 26-i információkérésére.

(99) Továbbá a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének a spanyol hatóságok által 2012 márciusában bevezetett új közigazgatási értelmezése kibővítette az említett előírás hatályát, mivel az intézkedés most már nemcsak a nem honos gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwillre volt alkalmazandó, hanem holdingtársaságban való részesedésszerzés révén nem honos gazdasági társaságokban való közvetett részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwillre is.

(100) Megjegyzendő, hogy a szóban forgó ügyben nem azt kell meghatározni, hogy a támogatás létező támogatásnak minősíthető-e. Az első és a második határozat már megállapította, hogy a vizsgálat tárgyát képező intézkedés (a spanyol hatóságok által alkalmazott TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése) jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatásnak minősült. Az új közigazgatási értelmezés ezért semmilyen esetben sem minősülhetett létező támogatásnak. Ezzel ellenkezőleg a szóban forgó ügyben azt kell meghatározni, hogy az első és a második határozat hatálya kiterjedt-e a holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésekből eredő közvetett részesedésszerzésekre is.

(101) A következőkben kifejtendő okokból a Bizottság úgy véli, hogy a spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek által benyújtott egyik indokolás sem támasztja alá azt, hogy az intézkedés nem minősül új támogatásnak.

6.1. **A közigazgatási értelmezés nem végleges, továbbá nem minősül sem releváns, sem szisztematikus közigazgatási gyakorlatnak**

(102) Annak alátámasztására, hogy az intézkedés nem minősül új támogatásnak, a spanyol hatóságok és az érdekelt felek azt állítják, hogy az eredeti közigazgatási értelmezés nem volt végleges, mivel magasabb fokú bíróság előtti jogorvoslat tárgyát képezhette.

(103) E határozat szempontjából az említett érvek nem relevánsak. A Bizottság az első és a második határozatban megvizsgálta a spanyol hatóságok által végrehajtott támogatási programot. Az a tény, hogy a támogatási programot a jövőben (akár a közigazgatás, akár az igazságügyi hatóságok által) módosítani lehetett, illetve meg lehetett változtatni, semmilyen következménnyel nem jár a vizsgálat alkalmazási körére és ebből kifolyólag a határozatok hatályára nézve.

(104) Mindenesetre a spanyol hatóságok érvelését a következő további okok miatt el kell utasítani:

(105) Azzal az érveléssel kapcsolatban, hogy a közigazgatási értelmezés nem minősült az adóhatóság releváns és következetes gyakorlatának, a Bizottság megjegyzi, hogy a spanyol hatóságok által benyújtott, a DGT valamennyi állásfoglalása és a TEAC határozatai szisztematikus és következetes megközelítést mutatnak, amikor a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alól kizárják az olyan közvetett részesedésszerzéseket, amelyek holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből erednek.

(106) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek továbbá azt állítják, hogy az eredeti állásfoglalás nem releváns és végleges közigazgatási gyakorlat, mivel nem jogforrás és mindig jogorvoslat tárgyát képezheti a hatáskörrel rendelkező igazságügyi hatóságok előtt.

(107) A Bizottság szerint az, hogy az állásfoglalásokkal és a TEAC határozataival szemben magasabb fokú bíróság előtt jogorvoslattal lehet élni, nem jelenti azt, hogy ezen állásfoglalások – és kiváltképpen a TEAC határozatai – az adóalany tekintetében ne járnának joghatással. Az adózás általános rendjéről szóló, december 17-i 58/2003. sz. törvény 89. cikkének rendelkezései szerint az adójogi állásfoglalások keretében adott válaszok az adóhatóságra nézve kötelező erővel bírnak. Ez utóbbi ennek értelmében azonos tényállás és körülmények esetén köteles ugyanazon kritériumokat alkalmazni az egyes adóalanyok tekintetében. Ebből adódóan tehát az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő azt várná el az adóhatóságtól, hogy az következetes megközelítést alkalmazzon az adóalanyok tekintetében azonos tényállással és körülményekkel jellemezhető helyzetekben.

(108) A spanyol hatóságok, illetve az érdekelt felek bizonyos köre fenntartja, hogy az eredeti állásfoglalás nem számít koherens közigazgatási gyakorlatnak, mivel az abban foglalt kritériumok bármikor további módosítások tárgyát képezhetik. Az 58/2003. sz. törvény 89. cikke mindazonáltal – miként azt a spanyol hatóságok kifejtették – úgy rendelkezik, hogy egy adott közigazgatási értelmezésben foglalt kritériumokat következetesen kell alkalmazni, amennyiben azokat az ítélkezési gyakorlat vagy az alkalmazandó jogszabály nem módosítja. A Bizottság megjegyzi, hogy a DGT állásfoglalásai, valamint a TEAC határozatai kivétel nélkül azt támasztják alá, hogy a 2002-től 2012-ig terjedő időszak során követett gyakorlat következetes volt, és hogy e gyakorlatot sem jogszabályokkal, sem pedig az ítélkezési gyakorlat révén nem módosították.

(109) A spanyol hatóságok, illetve az érdekelt harmadik felek bizonyos köre fenntartja, hogy a közigazgatási értelmezést fokozatosan módosították: a TEAC egyik 2010 júniusában kelt határozatával, valamint a Nemzeti Törvényszék 2011. október 13-i ítéletével ([38]), mely utóbbit a Legfelsőbb Bíróság a 2013. június 24-i ítéletével ([39]) utólagosan megerősített. A Bizottság úgy véli, hogy az idézett ítéletek nem bizonyítják, hogy a közvetett részesedésszerzés adóügyi kezelése a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazásához képest módosult volna. A TEAC határozata, valamint a Nemzeti Törvényszék és a Legfelsőbb Bíróság ítéletei a csoporton belüli részesedésszerzésekre vonatkoztak, amely nem tartozik a tárgyhoz. A két ítélet egyike sem említi meg konkrétan a közvetett részesedésszerzések kérdéskörét, amellett hogy a pénzügyi goodwill létét sem tárgyalják, mivel a pénzügyi goodwill létét az előterjesztő bíróság már korábban megerősítette és kívül esett a hatályon kívül helyezésre irányuló fellebbezés alkalmazási körén. E tekintetben a spanyol adóhatóságok visszafizettetési eljáráskor követett közigazgatási gyakorlata szerint elsősorban a részesedésszerzések közvetlen vagy közvetett jellegét vizsgálják meg – függetlenül attól, hogy csoporton belüli részesedésszerzésről van-e szó – annak megállapítására, hogy azok nyomán keletkezett-e adókedvezmény vagy sem.

(110) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek a Bizottságnak az eljárás megindításáról szóló, 2013. július 17-i határozatában szereplő azon kijelentését is megkérdőjelezték, miszerint az adóbevallásokban feltüntetett, közvetett részesedésszerzéshez kapcsolódó pénzügyi goodwill levonásának elutasítására szisztematikus módon került sor. A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek azt állították, hogy a levonás elutasítására nem kerülhetett sor szisztematikus módon, mivel Spanyolországban az adóbeszedés alapját az önbevallás képezi.

(111) A Bizottság szerint az önbevallás rendszere önmagában nem zárja ki, hogy az intézkedés jellegéből adódóan egy új támogatás. Az, hogy az adóbeszedés önbevalláson alapul, nem szavatolja sem azt, hogy helyesek, végső soron pedig azt sem, hogy törvényesek összességében, illetve külön-külön a kötelezett adóügyi műveletei. Az adóhatóság ellenőrizheti és felülvizsgálhatja az adóalanyok önbevallási műveleteit. Valójában, amint azt a spanyol hatóságok jelezték, ha a közvetett részesedésszerzésből származó pénzügyi goodwillt levont adóalanyt adóellenőrzés alá vonják, az adóhatóság – amely köteles az azonos tényállás, illetve körülmények jellemezte helyzetek esetében ugyanazon kritériumokat alkalmazni az egyes adóalanyok tekintetében – nem fogadhatta volna el az illető gazdasági szervezet adóbevallásában feltüntetett pénzügyi goodwill levonását. Ennek értelmében tehát az önbevalláson alapuló adórendszer fennállása nem cáfolja a Bizottság azon megállapítását, miszerint a vállalkozások által a közvetett részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwill levonása iránt benyújtott kérelmek elutasítására szisztematikus módon került sor.

(112) Az ráadásul nem bír jelentőséggel a jelenlegi elemzés szempontjából, hogy néhány adóalany nem vett tudomást az alkalmazandó közigazgatási értelmezésről a közvetett részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwill levonásakor. Az 58/2003. sz. törvény 89. cikkében előírtaknak megfelelően az adóhatóság köteles alkalmazni az adójogi értelmezésben foglalt kritériumokat, amennyiben az adóalanyok tekintetében fennáll a tények és a körülmények azonossága. Azoknak az adóalanyoknak tehát, amelyek a közvetett részesedésszerzések kapcsán levonták a pénzügyi goodwillt, majd ezt követően adóellenőrzés alá vonták őket, javítaniuk kellene adóbevallásaikat.

(113) Következtetésként levonható, hogy a DGT állásfoglalásai és a TEAC határozatai is azt erősítik meg, hogy a spanyol hatóságok következetes közigazgatási gyakorlatként az első és a második határozat elfogadásának időpontjában, sőt azt követően is (2012 márciusáig) a szóban forgó adórendelkezéseket kizárólag a nem honos operatív gazdasági társaságokbeli közvetlen részesedésszerzések esetében alkalmazták, míg a holdingtársaságokbeli közvetlen részesedésszerzésből adódó közvetett részesedésszerzésekhez kapcsolódó valamennyi adólevonást szisztematikus módon elutasították. A Bizottság továbbá úgy véli, hogy az adóbeszedés spanyolországi rendszerének önbevallási eleme mit sem változtat azon a tényen, hogy az új közigazgatási értelmezés kibővítette a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatályát.

6.2. **A TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya tekintetében a közigazgatási értelmezés nem minősül lényegi módosításnak**

(114) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek egyaránt azt állítják, hogy nem került sor a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének lényegi módosítására és egy előírás hatályára vonatkozó közigazgatási értelmezést nem lehet a támogatás lényegi módosításának tekinteni. Ráadásul a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatályára semmiféle hatást nem gyakorol az, hogy a közigazgatási értelmezést a DGT és a TEAC módosította.

([38]) Lásd a Nemzeti Törvényszék 2011. október 13-i ítéletét: 432/2008. sz. kereset.
([39]) Lásd a Legfelsőbb Bíróság 2013. június 24-i ítéletét: RJ/2013/5335.

(115) Azzal kapcsolatban viszont kétség sem merülhet fel, hogy az adókedvezmény alkalmazási körének a közvetett részesedésszerzésekre történő kiterjesztése (amely akár több milliárd eurót kitevő állami támogatás odaítélésével is járhat) a támogatási program hatályának lényegi módosítását jelenti ([40]).

(116) A pénzügyi goodwill kiszámítására szolgáló módszer ténylegesen módosult: oly módon került átalakításra, hogy levonható legyen a holdingtársaságok részesedéseinek közvetlen megszerzésével megvalósult, nem honos gazdasági társaságok részesedéseinek közvetett megszerzéséből származó pénzügyi goodwill. A számítási módszer e módosítása egyértelműen kiterjesztette a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatályát.

6.2.1. *A pénzügyi goodwill kiszámításának módja*

(117) A Bizottság számára a spanyol hatóságok által az adminisztratív, illetve a hivatalos vizsgálati eljárás során eljuttatott DGT-állásfoglalások és TEAC-ítéletek arról tanúskodnak, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének 2002. évi elfogadásától egészen 2012-ig követett állandó közigazgatási gyakorlat kivonta a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alól azon közvetett részesedésszerzéseket, amelyek egy holdingtársaságban való részesedések közvetlen megszerzéséből adódtak. A DGT álláspontja és a TEAC ítélkezési gyakorlata lényegében a következő érveléssel indokolta az eredeti értelmezést.

(118) Az üzleti vagy cégérték olyan immateriális jószágnak számít, amely vállalatfelvásárláskor keletkezik és a vételár, illetve a vállalat saját tőkéjének könyv szerinti értéke közötti különbségnek felel meg. Immateriális javak gazdasági tevékenység nyomán keletkeznek, az ügyfélkörből, a műszaki szakértelemből, az emberi erőforrásokból, a földrajzi elhelyezkedésből és a vállalat hírnevéből adódóan, és a könyv szerinti értékként megállapítottnál magasabb vételárat eredményeznek. Ebből adódóan üzleti vagy cégérték kizárólag operatív gazdasági társaság közvetlen felvásárlásakor keletkezhet, vagyis olyan vállalat esetében, amely ténylegesen folytat gazdasági tevékenységet. A holdingtársaságok esetében ezzel szemben nem keletkezhet üzleti vagy cégérték, mivel azok elsődleges célja operatív leányvállalataik részvényeinek birtoklása ([41]).

(119) Amennyiben egy vállalkozás tőkéjében való részesedésért fizetett ár meghaladja a részesedés könyv szerinti értékét, akkor az két különböző okra vezethető vissza: 1. a gazdasági szervezet javainak és jogainak valós értékére, vagy 2. a jövőben várható magasabb bevételek okán fizetett felárra. Ez utóbbi kategória felel meg a pénzügyi goodwillnek ([42]).

(120) A DGT és a TEAC a következő négylépéses módszert alkalmazta a pénzügyi goodwill – vagyis a részesedés vételára és a nem honos gazdasági társaság saját tőkéjébe nem beszámítható részesedés könyv szerinti értéke közötti különbözet – kiszámítására:

a) ki kell számítani a részesedés vételára és könyv szerinti értéke közötti különbséget;

b) a könyv szerinti értéknek tükröznie kell a jegyzett tőke azon részét, amely a honos gazdasági társaság nem honos gazdasági társaságban való részesedésének felel meg;

c) a részesedés vételára és könyv szerinti értéke közötti különbséget a nem honos gazdasági társaság eszközei között kell lekönyvelni, a számviteli konszolidációra vonatkozó szabályokban megállapított kritériumoknak megfelelően legfeljebb a szóban forgó eszközök piaci értékéig ([43]);

d) a fennmaradó érték a pénzügyi goodwill, amely – évente legfeljebb az összege huszadrészéig – levonható az adóalapból.

(121) E számítási módszer szerint, ha egy spanyolországi székhelyű vállalkozás részesedést szerez egy nem honos holdingtársaságban, amelynek elsődleges tevékenysége más operatív gazdasági társaságok részvényeinek tulajdonlása és eszközeinek kezelése, a vételár és a holdingtársaság saját tőkéjének könyv szerinti értéke közötti különbséget a holdingtársaság eszközeként kell lekönyvelni a szóban forgó eszköz piaci értékéig. Mivel egy holdingtársaság eszközei a nem honos operatív leányvállalatok tőkéjében való részesedések, eszközeinek piaci értéke megegyezik a részvények vételárával, amiből kifolyólag nem keletkezhet pénzügyi goodwill. Ezen értelmezés szerint pénzügyi goodwill kizárólag operatív gazdasági társaság közvetlen felvásárlásával keletkezhet.

(122) A DGT 2012. március 21-i állásfoglalása, majd a TEAC 2012. június 26-án kelt határozata a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatályát kiterjesztette a holdingtársaságokban való közvetlen részesedésszerzésből származó közvetett részesedésszerzésekre. A spanyol hatóságok, illetve az egyik érdekelt harmadik fél szerint a pénzügyi goodwill kiszámítására az alábbi módszer alkalmazandó.

([40]) Hangsúlyozni kell, hogy a DGT és a TEAC az új értelmezéssel elismerte a TRLIS 12. cikke (5) bekezdése eredeti közigazgatási értelmezésének változtatását, amellyel immár lehetőség kínálkozik a szóban forgó előírásnak a közvetett részesedésszerzések esetében történő alkalmazására (lásd a 2.3.2. szakaszt).

([41]) Lásd a TEAC 2011. november 3-i határozatát; R.G.: 2842-09.

([42]) Lásd a TEAC 2012. június 26-i határozatát; R.G.: 3637/2010 és 1439/2011.

([43]) A TEAC szerint, a 1815/1991. sz. királyi rendelet 23. és 24. cikke.

(123) A holdingtársaságokban való közvetlen részesedésszerzés révén megvalósuló közvetett részesedésszerzések esetében végre kell hajtani a konszolidálást, mégpedig oly módon, hogy a második, illetve további szinteken keletkező üzleti vagy cégértéket át lehessen vezetni a holdingtársaság szintjére. Ez a felvásárolt és felvásárló gazdasági társaság közötti befektetés – jegyzett tőke kiküszöbölésével valósítható meg. Az 1815/1991. sz. királyi rendelet 30. cikkével összhangban ehhez a befektetés – jegyzett tőke kiküszöbölését lépésenként kell elvégezni:

a) Elsőként annak a gazdasági társaságnak a szintjén kerül sor a befektetés – jegyzett tőke kiszűrésére, amely nem rendelkezik közvetlen részesedéssel másik gazdasági szervezet tőkéjében. Kiszűrik a holdingtársaságnak az operatív gazdasági társaságbeli részesedését, és egyúttal a holdingtársaság mérlegébe e részesedés értékének helyébe bevezetik az operatív leányvállalat eszközeinek piaci értékét. A holdingtársaság mérlegében konszolidációs tartalék keletkezik, amely az operatív gazdasági társaság eszközeinek piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti különbségnek felel meg.

b) A befektetés – jegyzett tőke kiszűrését második lépésként a további szakaszok tekintetében is el kell végezni, figyelemmel a jegyzett tőke értékének kiszámításakor a korábbi szakaszokban keletkezett konszolidációs tartalékokra.

(124) A pénzügyi goodwill a részesedés vételára és a holdingtársaság jegyzett tőkéjének a konszolidáció révén kapott új értéke közti különbség azon része, amely a holdingtársaság esetében nem számolható el az eszközök között. E számítási módszer jóvoltából egy adott holdingtársaság tulajdonában lévő valamennyi leányvállalat eszközét és forrását egyetlen vállalkozás eszközeként és forrásaként kezelik.

(125) A DGT állásfoglalásaiban és a TEAC 2012. évi határozataiban szereplő új számítási módszer alapja tehát egy előzetes konszolidációs szimulációt ([44]) feltételez, amelynek célja, hogy a (üzleti vagy cégérték eredőjének számító) nem honos operatív gazdasági társaság eszközei az 1815/1991. sz. királyi rendelet 30. cikkében rögzített lépések megtételével átvezetésre kerüljenek a holdingtársaság szintjére. A konszolidációs eljárás e szimulációja lehetővé teszi a részesedés vételára és könyv szerinti értéke közötti különbségnek a nem honos holdingtársaság javai és jogai közötti elszámolását. A fennmaradó különbözet lenne az adóalapból levonandó pénzügyi goodwill. E számítási módszerrel tehát tulajdonképpen elkerülhető a vételár, illetve a holdingtársaság eszközeinek (részvényeinek) piaci értéke közti kompenzáció, amely miatt a holdingtársaság szintjén nem jelenhetett meg pénzügyi goodwill.

(126) A pénzügyi goodwill kiszámítása kapcsán kibontakozott vita alapját az adja, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése a konszolidációra vonatkozó szabályokra hivatkozik. A hivatkozás maga nem részletezi, hogy a pénzügyi goodwill végösszegének kiszámításához mely konkrét számviteli konszolidációs szabályokat vagy rendelkezéseket kell alkalmazni:

„*A »Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas«-ban (az összevont éves beszámolók összeállítására vonatkozó szabályokról szóló, december 20-i 1815/1991. sz. királyi rendeletben) meghatározott kritériumoknak megfelelően a részesedésszerzés ára és a részesedésszerzés időpontjában való könyv szerinti értéke közötti különbséget a nem honos gazdasági szervezet javai és jogai alatt kell lekönyvelni.*” [utólagos kiemelés].

(127) Korábbi határozataiban a TEAC egyértelművé tette egyfelől, hogy a számviteli konszolidációval kapcsolatos szabályokra vonatkozó hivatkozás célja kizárólag az volt, hogy a részesedés vételára és könyv szerinti értéke közötti különbözetet a nem honos gazdasági szervezet javai és jogai alá lehessen lekönyvelni ([45]), másfelől pedig, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése valójában nem ír elő számviteli konszolidációt. A TEAC 2011. november 3-án kelt határozata a következőképpen fogalmaz: „az 1815/1991. sz. királyi rendeletre (konszolidációra vonatkozó szabályok) a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésében tett hivatkozás kizárólag azt a célt szolgálja, hogy a részesedés vételára és elméleti könyv szerinti értéke közötti különbség bevezethető legyen a céltársaság javai és jogai közé”.

(128) A holdingtársaságban való részesedésszerzések esetében a vita központjában konkrétan az áll, hogy milyen módon lehet meghatározni, hogy a könyv szerinti értékek – vagyis a összevont éves beszámoló alapján kapott, illetve az egyedi beszámoló alapján kapott könyv szerinti érték – közül melyiket kell alkalmazni a pénzügyi goodwill összegének kiszámításakor. Az egyes megoldások nyomán igen eltérő eredmények születhetnek: egyfelől a holdingtársaságban szerzett részesedések esetében nem jelenne meg pénzügyi goodwill, amennyiben az egyedi beszámolóban szereplő könyv szerinti értékre vonatkozik a hivatkozás, másfelől viszont, ha az összevont éves beszámolóban megjelenő könyv szerinti értékre vonatkozik a hivatkozás, akkor a pénzügyi goodwill a holdingtársaság szintjén jelenne meg.

([44]) A Bizottság a konszolidáció szimulációjára hivatkozik, mivel a TRLIS 21. cikke feltételként többek között legalább 5 %-os részesedészszerzést ír elő. E százalékos érték nem vonja maga után a felvásárló gazdasági társaság tekintetében a konszolidációt.

([45]) Lásd a TEAC 2842-09. sz., 2011. november 3-i határozatát.

(129) A TEAC határozatai alapján arra lehet következtetni, hogy már több adóalany is próbálta úgy kérni az adóhatóságnál a közvetlenül megszerzett és második, illetve további szinteken lévő részesedésekből adódó pénzügyi goodwill levonását, hogy az az egyedi beszámolóban feltüntetettek helyett a csoport összevont beszámolója szerinti referenciaértékeket vegye alapul. A Bizottság mindazonáltal megjegyzi, hogy 2012 előtt a DGT és a TEAC állásfoglalásaiban és határozataiban következetesen azt az álláspontot képviselte, hogy az egyedi beszámolóban szereplő könyv szerinti érték alkalmazandó.

(130) Eredetileg a TEAC kifejezetten amellett érvelt, hogy nem egy és ugyanaz az adózási és számviteli szempontból végzett konszolidáció, ahogy a konszolidált csoport fogalma is eltérő adózási és számviteli szempontból ([46]). A TEAC példaként említi, hogy a társasági adóról szóló spanyolországi törvény nem a csoportnak a konszolidált pénzügyi kimutatásokban szereplő nyereségét, hanem az egyes pénzügyi kimutatásokban külön-külön megjelenő nyereségek összegét veszi figyelembe. Ennek oka, hogy a számviteli szabályok és az adózási szabályok végső soron más-más célokat szolgálnak: amíg a konszolidált pénzügyi kimutatások célja az, hogy adott csoport gazdasági és pénzügyi helyzetéről szolgáltassanak információt, addig adóügyi szempontból a csoport adóköteles gazdasági kapacitása bír jelentőséggel ([47]). Amennyiben a konszolidált pénzügyi kimutatásokat veszik figyelembe, akkor azok esetleg torzíthatják az adóalap kiszámítását. Előfordulhat például, hogy a befektetésre akkor került sor, amikor a gazdasági társaság még nem tartozott egyetlen csoporthoz sem, vagy éppen ellenkezőleg, a befektetés még úgy is megjelenik a konszolidált kimutatásokban, hogy a gazdasági társaság már nem tartozik a csoporthoz. Éppen ezért, jóllehet a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése kifejezetten nem tiltja a konszolidált kimutatásokban megjelenő könyv szerinti érték figyelembe vételét, a bekezdésben hivatkozott könyv szerinti értéknek a felvásárolt nem honos gazdasági társaság saját könyveiben szereplő értéknek kell lennie, ellenkező esetben ugyanis a rendelkezés a számviteli szabályok kapcsán a társasági adóról szóló spanyolországi jogszabályok adózásra vonatkozó egyéb rendelkezéseiben megjelenőkhöz hasonló egyértelmű utalást tartalmazott volna.

(131) A pénzügyi goodwillnek a közigazgatási értelmezések alapjául szolgáló számítási módszere a Bizottság álláspontja szerint szerves részét képezi a TRLIS hatályt és joghatásokat megállapító 12. cikke (5) bekezdésének. A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése valójában már önmagában a pénzügyi goodwill kiszámításának egy módszerét testesíti meg: lépésről lépésre meghatározza, hogy miként lehet megkapni a pénzügyi goodwill összegét. E számítási módszer megváltoztatása vagy módosítása, amennyiben az a szóban forgó rendelkezés biztosította adókedvezmény tekintetében lényegi változást eredményez, egyértelműen közvetlen következményekkel járna az előírás joghatása szempontjából.

(132) A DGT és a TEAC által szisztematikusan alkalmazott eredeti számítási módszer végeredményben arra jutott, hogy azt a könyv szerinti értéket kell figyelembe venni, amelyet a felvásárolt nem honos gazdasági társaság egyedi beszámolója tükröz. Nem honos holdingtársaságokban való közvetlen részesedésszerzésből adódó közvetett részesedésszerzéssel kapcsolatosan tehát egyáltalán nem keletkezhet üzleti vagy cégérték (ennélfogva pedig pénzügyi goodwill sem). Az eredeti közigazgatási gyakorlat kizárólag az operatív gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzésből származó pénzügyi goodwill levonását tette lehetővé.

(133) A DGT állásfoglalásában, illetve a TEAC 2012. évi határozatában szereplő új számítási módszerrel azáltal, hogy a holdingtársaságokban történt közvetlen részesedésszerzésből adódó közvetett részesedésszerzésekkel összefüggésben is engedélyezték a pénzügyi goodwill levonását, az eredetinél tágabb keretet teremtettek a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése számára, ami egyúttal azt vonja maga után, hogy azok a vállalkozások, amelyek az első és a második határozat időpontjában úgy vélték, hogy a közvetett részesedésszerzésekre nem alkalmazhatják az intézkedést, immár e részesedésszerzésekre vonatkozóan is kérelmezhetik a levonást.

(134) A Bizottság szerint ráadásul amiatt, hogy engedélyezték a második, illetve további szinteken keletkezett üzleti vagy cégérték átvezetését a holdingtársaság szintjére, nem teljesül a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének egyik alapvetése, miszerint az üzleti vagy cégérték spanyol területen honos gazdasági társaság által nem honos gazdasági társaság részesedéseinek megszerzéséből származik. Az üzleti vagy cégérték keletkezése ténylegesen a második, illetve további szintekhez köthető, de így a két vállalkozás közül egyik esetében sem Spanyolországban honos vállalkozásról van szó. (Utólagos kiemelés).

(135) Összegezve: jóllehet sem a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének, sem pedig a TRLIS 21. cikkének szövegét nem módosították, a Bizottság úgy véli, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének új közigazgatási értelmezése – amelynek alapját az előzőekben említett új számítási módszer képezi – alapvetően átalakította a programot, mivel kiterjesztette az előírás eredeti hatályát azáltal, hogy a holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésekből adódó közvetett részesedésszerzések esetében is lehetővé tette a pénzügyi goodwill levonását.

([46]) Lásd a TEAC 2011. február 17-i határozatát; R.G.: 4871-09, 4872-09, 4873-09 és 4874-09.
([47]) Lásd a Legfelsőbb Bíróság 2013. június 24-i ítéletét: RJ/2013/5335.

6.2.2. *A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek által a korábbi közigazgatási értelmezéstől való eltérés igazolására felsorakoztatott érvek*

(136) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek elismerték ([48]), hogy a közigazgatási értelmezés 2012. évi módosításáig a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése szerinti levonás a gyakorlatban kizárólag a nem honos gazdasági társaságokban közvetlenül szerzett részesedésekre vonatkozott. A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek számos érvet sorakoztattak fel a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazását érintő közigazgatási gyakorlat megváltoztatását igazolandó.

(137) A felhozott érvek mindazonáltal nem tartoznak a szóban forgó elemzés tárgyához. A kérdéses támogatási program 2012. évi módosításának miértjére magyarázatul szolgáló indokok nem változtathatják meg a 2009-ben, illetve 2011-ben elfogadott első és második határozat hatályát.

(138) A Bizottság ezenfelül megállapítja, hogy a spanyol hatóságok által eredetileg – az eljárás megindításáról szóló 2007. évi határozatot eredményező adminisztratív eljárás során – adott, az intézkedés hatályának pontosítására irányuló magyarázatok, valamint a DGT állásfoglalásaiban és a TEAC határozataiban szereplő indokok ellentmondanak azoknak, amelyeket a jelenlegi hivatalos vizsgálati eljárás során amellett sorakoztattak fel, hogy az új közigazgatási értelmezés jellegéből adódóan nem minősül támogatásnak.

(139) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek által szolgáltatott magyarázatok emellett semmilyen körülmények között nem igazolják a korábbi közigazgatási értelmezéstől való eltérést.

a) *A TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének célja: a spanyol vállalkozások nemzetközi tevékenységének előmozdítása*

(140) Miként az a spanyol hatóságok megállapításaiban is szerepel, a DGT és a TEAC egyaránt a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése mögött meghúzódó célkitűzéssel magyarázza a közigazgatási értelmezés megváltoztatását. Ez utóbbi rendelkezés célja a spanyol vállalkozások nemzetközi tevékenységének és külföldre irányuló befektetéseinek előmozdítása. A közvetett részesedésszerzések kizárása ellenkezne e célkitűzéssel.

(141) Az első és a második határozat jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak nyilvánította, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése – amelynek célja a spanyol vállalkozások nemzetközi tevékenységének és külföldre irányuló befektetéseinek előmozdítása – adózási szempontból eltérő bánásmódot ír elő a nemzeti és külföldi részesedések megszerzésére vonatkozóan. A Bizottság úgy véli, hogy a közigazgatási gyakorlat megváltoztatását nem lehet egy olyan rendelkezés (a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése) célkitűzésével (a spanyol vállalkozások nemzetközivé válása) igazolni, amelyet az első és a második határozat már jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak nyilvánított.

b) *Utalások a közvetett részesedésszerzésre az első és a második határozatban, a parlamenti kérdésekben és az eljárás megindításáról szóló 2007. évi határozatról kiadott sajtóközleményben*

(142) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek felsorakoztatott érvei szerint egyrészről azért kétséges, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének új közigazgatási értelmezése új támogatás, mert a Bizottság első és második határozatának szövege egyaránt utal a közvetlen és a közvetett részesedésszerzésekre. Ennek alapján úgy vélekednek, hogy az új közigazgatási értelmezés összhangban áll a két bizottsági határozattal.

(143) A Bizottság nem ért egyet azzal, hogy a szóban forgó hivatkozások miatt az intézkedés ne minősülne új támogatásnak. Az első és a második határozat amiatt hivatkozik a közvetlen és közvetett részesedésszerzésekre, mert a TRLIS 12. cikke (5) bekezdése utal a TRLIS 21. cikkére, amely egyértelműen kimondja, hogy a nem honos gazdasági társaság tőkéjében a – közvetlen vagy közvetett – részesedés részarányának el kell érnie az 5 %-ot. Az első és a második határozattal a Bizottságnak nem az a feladata, hogy a társasági adóról szóló spanyol törvény adott rendelkezése kapcsán meghatározza annak alkalmazási módját, hanem hogy a bejelentéskori tagállami alkalmazást figyelembe véve megállapítsa az előírásról, hogy az állami támogatásnak minősül-e.

(144) Meg kell emellett jegyezni, hogy az első és a második határozat elfogadásához vezető hivatalos vizsgálati eljárás keretében folytatott elemzésekkel elsődlegesen azt kívánták megállapítani, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése tartalmaz-e állami támogatást, amihez azonban azt nem kellett megvizsgálni, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya a közvetlen, illetve a közvetett részesedésszerzések is kiterjed-e. Maga a vita, hogy vajon a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének tárgyi hatálya kiterjed-e a közvetett részesedésszerzésekre, a visszafizettetési eljárással összefüggésben pattant ki, amikor a spanyol hatóságok tájékoztatták a Bizottságot a korábbi közigazgatási gyakorlat módosításáról. Az, hogy a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárást megelőzően, egy korai szakaszban, 2007. március 26-án kelt szolgálati levelében kérdéseket tett fel írásban a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatályára vonatkozóan, a jelenlegi elemzés szempontjából nem releváns. A jelenlegi ügy kapcsán az lényeges, hogy miként alkalmazták a spanyol hatóságok az első és a második határozat elfogadásának időpontjában a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését.

([48]) Lásd Spanyolországnak a 2007. március 26-i információkérésre válaszul küldött 2007. június 4-i levelét.

(145) A kérdéses üggyel összefüggésben emlékeztetni kell a Kahla-ügyben hozott bírósági ítéletre ([49]), amelynek értelmében egy határozat hatályát nemcsak a határozat szövegére történő utalással kell meghatározni, hanem az érintett tagállam által bejelentett támogatási programot is figyelembe véve. A spanyol hatóságok 2007. június 4-én kelt levelükben kifejtették, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alá kizárólag a nem honos gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzések tartoznak. Az, hogy az első és a második határozat szövege ezt a levelet konkrétan nem említi, mit sem változtat azon a tényen, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését elfogadásától kezdődően úgy alkalmazták, hogy a közvetett részesedésszerzések nem tartoztak a hatálya alá.

(146) A Kahla-ügyben hozott bírósági ítéletben megállapítottakból ugyancsak az következik, hogy a spanyol hatóságok az új közigazgatási értelmezés elfogadása kapcsán már tisztában voltak a Bizottságnak küldött levél tartalmával, amely megerősítette, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése szerinti levonás egyedül a közvetlen részesedésszerzésekre vonatkozik. A spanyol hatóságoknak szavatolniuk kellett volna, hogy a határozatot a bizottsági szolgálatoknak korábban eljuttatott információknak megfelelően alkalmazzák ([50]).

(147) A Bizottság úgy véli, hogy az első és a második határozat hatályát nem kizárólag a határozat szövege szabja meg, hanem figyelembe kell venni a spanyol hatóságok által benyújtott minden olyan információt is, amely arra vonatkozott, hogy miként került a két határozat elfogadásának időpontjában végrehajtásra a vizsgált támogatási program.

(148) Az, hogy az érdekelt harmadik felek rendelkeztek-e naprakész ismeretekkel a spanyol hatóságok és a Bizottság közötti információáramlásról, irreleváns annak meghatározása szempontjából, hogy az új közigazgatási értelmezés új támogatásnak minősül-e. Jóllehet a szóban forgó törvényi rendelkezés – a TRLIS 21. cikkével összefüggésben értelmezett TRLIS 12. cikk (5) bekezdése – szövege nem módosult, a Bizottság álláspontja szerint a rendelkezés keretei és módozatai megváltoztak. Az új közigazgatási értelmezés azáltal, hogy a holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből adódó közvetett részesedésszerzések esetében lehetővé teszi a pénzügyi goodwill levonását, kiterjesztette a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének eredeti hatályát. Az eredeti közigazgatási értelmezés, amely kizárólag az operatív gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwill levonását tette lehetővé, nem veszi számításba ezt a tényállást.

(149) A Namur – Les Assurances ügyben hozott ítéletében ([51]) a Bíróság megállapította, hogy új támogatásként csak a támogatási programot jelentősen megváltoztató módosításokról kell kiegészítő bejelentés keretében számot adni. A Bizottság úgy véli, hogy az általa az első és a második határozatban vizsgált állami támogatás tekintetében az új közigazgatási értelmezés lényegi módosításnak minősül, mivel az a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésére vonatkozó értelmezés kereteit és módozatait olyan tényállásokra is kiterjesztette, amelyek eredetileg nem tartoztak a rendelkezés hatálya alá. Megjegyzendő továbbá, hogy a jelenlegi üggyel összefüggésben nem azt kell eldönteni, hogy vajon egy már meglévő támogatásról, vagy pedig egy új támogatásról van-e szó. Valójában az már az első és a második határozat keretében megállapításra került, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatást foglalt magában. A jelenlegi ügy kapcsán a támogatás léte és összeegyeztethetősége, valamint a jogos elvárások fennállásának meghatározása érdekében az bír jelentőséggel, hogy az első és a második határozat hatálya a holdingtársaságban való részesedésszerzésből adódó közvetett részesedésszerzésekre is kiterjedt-e.

(150) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek emellett fenntartják, hogy az intézkedés nem minősíthető új támogatásnak, mivel az eljárás 2007-ben történt megindítását megelőző részesedésszerzések közül több is holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből származó közvetett részesedésszerzés volt. A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek állítása szerint az eljárás 2007. évi megindításáról szóló sajtóközleményben, illetve az írásbeli parlamenti kérdésekre adott bizottsági válaszokban az e részesedésszerzésekre vonatkozóan tett hivatkozások azt támasztják alá, hogy a Bizottság tisztában volt azzal, hogy ezen esetek kapcsán közvetett részesedésszerzésről volt szó.

(151) Jóllehet a részesedésszerzések között, melyekre az írásbeli parlamenti kérdésekre adott válaszok, illetve az eljárás megindításáról szóló 2007. évi határozat sajtóközleménye hivatkozik, lehettek közvetett részesedésszerzések, a Bizottság – legalábbis a műveletek túlnyomó többségénél – nem ismerhette a felvásárolt vállalkozások vállalati struktúráját, vagyis, hogy a felvásárolt vállalkozások operatív gazdasági társaságok vagy holdingtársaságok voltake. Miként arról a (128) preambulumbekezdésben már szó esett, a jelenleg vizsgált ügy arra a kérdésre vezethető vissza, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése jogellenes állami támogatásnak minősült-e amiatt, hogy a

([49]) Lásd a C-537/08. P. sz., Kahla Thüringen Porzellan GmbH kontra Bizottság ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet 44. pontját. Lásd továbbá a C-138/09. sz. Todaro Nunziatina ügyben hozott ítélet (EBHT 2010.) 31. pontját.
([50]) Lásd a C-537/08. P. sz., Kahla Thüringen Porzellan GmbH kontra Bizottság ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet 44. pontját.
([51]) Lásd a C-44/93. sz., Namur – Les Assurances du Crédit kontra Bizottság ügyben 1994. augusztus 9-én hozott ítéletet.

nemzeti és külföldi részesedésszerzések adózási szempontból eltérő bánásmód alá esnek, vagyis így szükségtelen volt megvizsgálni a felvásárolt nem honos gazdasági társaság vállalati szerkezetét. Valójában annak az elemzésnek a szempontjából, amelyet az első és a második határozatban el kellett végezni, nem bírt jelentőséggel a közvetlen és közvetett részesedésszerzések közötti különbségtétel. E különbségtétel végső soron nem befolyásolta volna az intézkedés kapcsán az állami támogatásra vonatkozóan tett végső megállapítást, vagyis azt, hogy a Bizottság szerint az intézkedés lényegéből fakadóan szelektív, és ennélfogva nem engedélyezi a Spanyolországban honos gazdasági társaságok közötti műveletekkel összefüggésben a pénzügyi goodwill amortizációját.

(152) Az Iberdrola és a Scottish Power bejelentett összefonódását ([52]) illetően hangsúlyozni kell, hogy az összefonódásról szóló határozat (42) preambulumbekezdésében a Bizottság egyértelműen kimondta, hogy a határozat alkalmazásában szükségtelen és indokolatlan megállapítani, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése tartalmaz-e állami támogatást. Az írásbeli parlamenti kérdésekre a Bizottság azonban kétségkívül még a támogatási program kapcsán folytatott hivatalos vizsgálati eljárás ([53]) előtt válaszolt. Ebből adódóan tehát az ügyben a parlamenti kérdések megválaszolásakor a Bizottság még nem foglalhatott, és nem is foglalt állást ([54]).

(153) Az állami támogatás értékelése szempontjából tehát végeredményben az bír jelentőséggel, hogy az intézkedést a szóban forgó tagállam milyen módon hajtotta végre. Ezzel összefüggésben Spanyolország kifejtette, hogy hatályát tekintve a TRLIS 12. cikke (5) bekezdése kizárólag a közvetlen részesedésszerzésekre terjedt ki. Hasonlóképpen az állandó és releváns, 2012-ig hatályban tartott közigazgatási gyakorlat alkalmazása is ezt erősítette meg. A Bizottság ezzel kapcsolatban azt az álláspontot képviseli, hogy – miként azt a Bíróság is kimondta – egy adott támogatási program esetében a bizottsági elemzésnek a program tényleges alkalmazását kell megvizsgálnia. A jelen ügyben kétség sem fér ahhoz, hogy a bevett közigazgatási gyakorlat nem tette lehetővé a közvetett részesedésszerzésekhez kapcsolódó pénzügyi goodwill levonását.

c) *Hivatkozás a TRLIS 21. cikkére*

(154) A spanyol hatóságok érvei ([55]) közt szerepelt továbbá, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése hivatkozik a 21. cikk (1) bekezdése c) pontjának második bekezdésére, amely egyértelműen kimondja, hogy a rendelkezés hatálya a közvetlen és közvetett részesedés után járó osztalékokra is kiterjed. Ebből adódóan az, hogy az operatív gazdasági társaság a második vagy további szinteken található, nem lehet akadálya a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésében említett levonás alkalmazásának. Miként azonban azt a spanyol hatóságok is kifejtették az eljárás megindításáról szóló 2007. évi határozatot eredményező adminisztratív eljárás során, az egyik ok, ami miatt a közvetett részesedésszerzést indokolt kizárni a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése hatálya alól, az az, hogy a TRLIS 21. cikke a nem honos gazdasági társaságok tekintetében előírásként rögzíti többek között, hogy gazdasági tevékenységet végezzenek külföldön, illetve hogy a társasági adóhoz hasonló adó hatálya alá tartozzanak. Az adózással összefüggő visszaélések visszaszorítását célzó jogszabályok rendszerén belül e rendelkezés indokolt, mivel azt igyekszik elérni, hogy az adóparadicsomokban, illetve a nullaszázalékos adókulcsot alkalmazó területeteken bejegyzett vállalatok ne élhessenek az adólevonás jogával. Mivel a holdingtársaságok nem végeznek tényleges gazdasági tevékenységet, nem tartoztak a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alá.

(155) Az eredeti állásfoglalásokban és határozatokban a DGT és a TEAC kifejtette, hogy a holdingtársaságok szintjén nem keletkezhet üzleti vagy cégérték (tehát pénzügyi goodwill sem), hiszen az ilyen formában működő társaságok nem végeznek a TRLIS 21. cikkében foglalt követelményeknek megfelelően gazdasági tevékenységet. A holdingtársaság szintjén tehát nem keletkezhet pénzügyi goodwill. 2012-ben azonban a DGT és a TEAC felülbírálta korábbi álláspontját arra hivatkozva, hogy a gazdasági tevékenység végzésére vonatkozó követelmény teljesítettnek tekinthető, ha az operatív gazdasági társaság az első, illetve második vagy további szinteken helyezkedik el.

(156) Jóllehet a TRLIS 21. cikke egyértelmű hivatkozást tartalmaz a közvetlen és közvetett részesedésszerzésekre, a cikk c) pontja azt is világosan kimondja, hogy a jövedelmeknek külföldön végzett vállalkozási tevékenységből kell származniuk. Miként azt 2014. február 6-i ítéletében a Nemzeti Törvényszék is elismerte ([56]), nyilvánvalóan nem ez a helyzet azoknak a holdingtársaságként működő nem honos felvásárló vállalkozásoknak az esetében, amelyek fő tevékenysége más operatív gazdasági társaságok részvényeinek birtoklására korlátozódik.

([52]) A COMP M. 4517. sz. ügy (42) preambulumbekezdése.
([53]) A spanyol hatóságok 2007. június 4-én kelt levelükben tájékoztatták a Bizottságot, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése kizárólag a közvetlen részesedésszerzésekre alkalmazandó.
([54]) Megjegyzendő, hogy az írásban benyújtott parlamenti kérdésekre adott válaszok egyáltalán nem tettek explicit módon különbséget a közvetlen és a közvetett részesedésszerzések között.
([55]) Lásd Spanyolországnak a 2007. március 26-i információkérésre válaszul küldött 2007. június 4-i levelét.
([56]) Lásd a Nemzeti Törvényszék ítéletét: 125/2011. sz. kereset, 2014. február 6.

(157) Megjegyzendő, hogy a TRLIS 21. cikke eredetileg arra irányult, hogy a nemzetközi kettős adóztatás elkerülése érdekében meghatározza a külföldi forrásokból származó olyan osztalékokra és bevételekre vonatkozó társaságiadó-mentesség feltételeit, amelyek nem honos vállalkozásokban való részesedésszerzésből származnak. E rendelkezésre a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése pusztán annak elemzése céljából hivatkozik, hogy a felvásárolt nem honos gazdasági társaság bevételei megfelelnek-e a szóban forgó azon feltételeknek, amelyek teljesülése esetén a felvásárló gazdasági társaság levonhatja az e művelet révén keletkező üzleti vagy cégértéket. A TRLIS 21. cikkében meghatározott kritériumok tehát azzal a kikötéssel extrapolálhatók, hogy ez utóbbi rendelkezés célja a külföldi eredetű osztalékok és bevételek mentességéhez szükséges feltételek meghatározása.

(158) A spanyol hatóságok 2007. június 4-én kelt levele szerint az adóhatóság köteles felülvizsgálni a pénzügyi goodwill értékcsökkenésének alkalmazását. E felülvizsgálat kizárólag a Spanyolországban honos gazdasági társaságoknál végezhető el, amelyek esetében a spanyol adóhatóság könnyű szerrel ellenőrizni tudja a levonást, hiszen a részesedések e gazdasági társaság eszközállományának a részét képezik. A spanyol adóhatóság számára jóval nagyobb nehézséget okozna a további szinteken található nem honos gazdasági társaságoktól származó üzleti vagy cégérték ellenőrzése, mivel esetükben a részesedések a nem honos gazdasági társaságok eszközei között szerepelnek, és e vállalkozások nem kötelesek a spanyol adóhatóság számára információt szolgáltatni.

(159) A befektetésből adódó levonás szóban forgó felülvizsgálatának szükségességét valójában a társasági adóról szóló törvény alkalmazására vonatkozó rendelet (RD1777/2004) 15. cikkében szereplő kötelezettség tükrözi, amelynek értelmében a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazásához kizárólag a közvetlenül megszerzett gazdasági társaság felvásárlására vonatkozóan kell tájékoztatást nyújtani. Amennyiben ezt a levonást a közvetett részesedésszerzésekre is ki kívánták volna terjeszteni, akkor azt értelemszerűen jelezték volna. A Bizottság úgy véli, hogy mivel a tájékoztatási kötelezettséget kizárólag a közvetlen részesedésszerzésekre állapította meg, a jogalkotó szándékosan zárta ki a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alól a közvetett részesedésszerzést. Ezt a DGT is megerősítette annak elismerésével, hogy nem az RD1777/2004. sz. rendeletben foglalt tájékoztatási kötelezettséggel összhangban módosította a korábbiakban követett elveit.

(160) Emellett az állami támogatás jelenlegi értékelése szempontjából bír jelentőséggel, hogy az intézkedést a szóban forgó tagállam milyen módon alkalmazta. Spanyolország a Bizottságnak ezzel kapcsolatosan kifejtette, hogy az adóhatóság kizárólag a közvetlen részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwill levonását engedélyezte, aminek részben az volt az oka, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazását a 21. cikk egyértelműen gazdasági tevékenység végzéséhez köti. Mivel a holdingtársaságok egyáltalán nem végeznek tényleges gazdasági tevékenységet, ennek a feltételnek csak az operatív gazdasági társaságok felelnek meg. A spanyol hatóságoknak a rendelkezés végrehajtásáról szolgáltatott tájékoztatása alapján a Bizottság ezért az első és a második határozat elfogadásának időpontjában úgy vélte, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya az operatív gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzésre korlátozódik, amit egyébiránt a 2012-ig hatályban tartott és következetesen követett releváns közigazgatási gyakorlat is alátámasztott.

(161) A Bizottság azt az álláspontot képviseli, hogy a 21. cikk c) pontjának második bekezdésében a közvetett és közvetlen részesedésszerzésekre vonatkozóan tett hivatkozások ellenére a DGT által követett, továbbá a TEAC által megerősített állandó közigazgatási gyakorlat azt mutatja, hogy a közvetett részesedésszerzések nem tartoztak a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alá. Ennek hátterében az állt, hogy a holdingtársaságok nem végeznek gazdasági tevékenységet a TRLIS 21. cikke c) pontjában foglaltak értelmében, amelyek feltételként szabták, hogy a bevételek külföldön végzett vállalati tevékenységekből származzanak. A spanyol hatóságok ezen aspektus átértékelésével – arra hivatkozva, hogy a TRLIS 21. cikke c) pontjának második bekezdése megemlíti a közvetett részesedésszerzést – oly módon terjesztik ki a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatályát, hogy az olyan tényállásokat is magában foglaljon, amelyeket az első és a második határozat időpontjában még nem foglalt magában.

d) *Az egyenlő bánásmód, a megkülönböztetésmentesség és az adósemlegesség elve*

(162) A spanyol hatóságok és néhány harmadik érdekelt fél továbbra is fenntartja, hogy a nem honos gazdasági társaságoknak a holdingtársaságokban való részesedésszerzésből adódó közvetett részesedésszerzése hasonlatos az operatív gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzéshez. Ezen oknál fogva, illetve az egyenlő bánásmód és a megkülönböztetésmentesség elvének biztosítása érdekében az első és a második határozatban levont következtetéseket úgy a közvetlen, mint a közvetett részesedésszerzésekre is alkalmazni kell.

(163) Az érdekelt harmadik felek továbbá azt állítják, hogy az adósemlegesség elve értelmében az egyenlő bánásmód elvét mind az operatív gazdasági társaságban való közvetlen részesedésszerzésként, mind a holdingtársaságon keresztül megvalósuló közvetett részesedésszerzésként végrehajtott befektetések esetében szavatolni kell. Az érdekeltek konkrétan arra hivatkoznak, hogy a nemzetközi üzleti kombinációk előtt álló nehézségek miatt nem lenne indokolt, hogy összefonódási műveleteket, illetve többszintű összefonódási műveleteket kelljen véghezvinni (előbbi az egyetlen olyan művelet, amikor közvetett részesedésszerzés esetén pénzügyi goodwill keletkezhet).

(164) Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az egyenlő bánásmód, a megkülönböztetésmentesség és az adósemlegesség elve irreleváns az első és a második határozat hatályának meghatározása szempontjából, nevezetesen, hogy kiterjed-e vagy sem mindkét határozat a közvetett részesedésszerzésekre.

(165) A Bizottság mindenesetre megjegyzi, hogy a DGT állásfoglalásaiban és a TEAC 2012 előtti határozataiban szereplő eredeti értelmezésből az szűrhető le, hogy egy holdingtársaságban való korábbi részesedésszerzésből adódó közvetlen és közvetett részesedésszerzések a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésének alkalmazásában nem voltak összehasonlíthatók.

(166) Az eredeti közigazgatási értelmezés azon az alapon igazolta a különbségtételt, hogy a holdingtársaságokban való részesedésszerzés, illetve a leányvállalatokban való, azt követő közvetett részesedésszerzés nem felel meg a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének egyik előfeltételének. A pénzügyi goodwill adózási fogalma valóban összefonódik a goodwill számviteli fogalmával. Üzleti vagy cégértékről akkor beszélhetünk, ha egy gazdasági társaság vételára meghaladja saját tőkéjének könyv szerinti értékét. A különbözet két, egymástól független tényezőre vezethető vissza: 1. a társaság javainak és jogainak valós értékére, vagy 2. a vártnál nagyobb jövőbeli bevételekhez fűződő magasabb elvárások okán fizetett felárra. Ez utóbbi kategória felel meg a pénzügyi goodwillnek. Üzleti és cégértékről és – ennélfogva – pénzügyi goodwillről kizárólag operatív, vagyis gazdasági tevékenységet folytató gazdasági társaságok esetében beszélhetünk. A holdingtársaságok, mivel fő céljuk operatív leányvállalatok részesedésének birtoklása, nem folytatnak tényleges gazdasági tevékenységet, vagyis esetükben üzleti vagy cégérték sem keletkezhet. Ezt támasztja alá az eredeti közigazgatási értelmezések szerint alkalmazandó számítási módszer is, amely szerves részét képezi a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének. E számítási módszer szerint a holdingtársaság eszközeinek (a nem honos operatív leányvállalatok részvényeinek) piaci értékét a részesedés vételára jelenti, vagyis ebben az esetben nem jelentkezhet pénzügyi goodwill. A részesedés vételára és a holdingtársaság eszközeinek (részvények) piaci értéke közötti kompenzáció a holdingtársaságok egyik sajátosságának tudható be, nevezetesen annak, hogy eszközállományukat más operatív leányvállalatok részvényei adják.

(167) Az eljárás megindításáról szóló 2007. évi határozatot eredményező adminisztratív eljárás során a spanyol hatóságok kifejtették ([57]), hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése a nem honos gazdasági társaság tőkéjében mindössze 5 %-os részesedésszerzést ír elő, mely százalékos érték sem a nem honos gazdasági társaság, sem pedig a további leányvállalatok tekintetében nem von maga után konszolidációt. Kizárólag a holdingtársaság és operatív leányvállalatainak a felvásárló anyavállalat tekintetében történő konszolidációja révén mutatható ki üzleti vagy cégérték az összevont pénzügyi kimutatásokban.

(168) Azon kérdés kapcsán, miszerint az összevont beszámolóban vagy az egyedi beszámolóban megjelenő értékeket kell-e figyelembe venni, a TEAC sorozatosan azt az álláspontot képviselte, hogy a pénzügyi goodwill kiszámításához referenciaértékekként az egyedi beszámolóban meghatározott értékek alkalmazandók. A TEAC többször is megerősítette, hogy a számviteli, illetve adózási szabályok más-más célkitűzéseket szolgálnak, és az összevont pénzügyi kimutatásokban foglalt adatok adóelemzésekben történő felhasználása esetleg torzítaná a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének értelmezését.

(169) A spanyol hatóságok másfelől azt is kifejtették, hogy a 12. cikk (5) bekezdése a befektetések értékcsökkenési leírásának egy olyan módját testesíti meg, amely az adóhatóság felügyelete nélkül nem alkalmazható. Az értékcsökkenés leírásának ellenőrzése kizárólag a Spanyolországban honos gazdasági társaságon keresztül valósítható meg, mivel az első szinten található részesedések a Spanyolországban honos gazdasági társaság eszközeinek a részét képezik. Az adóhatóság számára jóval nagyobb nehézséget okozna a második, illetve további szinteken található nem honos gazdasági társaságoktól származó pénzügyi goodwill ellenőrzése, mivel esetükben a részesedések a nem honos gazdasági társaságok eszközei között lennének lekönyvelve, és ezek a vállalkozások nem kötelesek a spanyol adóhatóság számára információt szolgáltatni.

(170) A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az egyenlő bánásmód elve megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék eltérő módon, és hogy a különböző helyzeteket ne kezeljék azonos módon, hacsak ez a bánásmód objektíve nem indokolt ([58]).

(171) A Bizottság megjegyzi, hogy a közvetett részesedésszerzéseknek a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alóli – az eredeti állásfoglalásokban rögzítettek szerinti – kizárása láthatóan nem tetszőleges okokra vezethető vissza, hanem úgy tűnik, hogy azt a rendelkezés jellege és belső logikája, illetve adóigazgatási megfontolások követelték meg.

([57]) Lásd Spanyolországnak a 2007. március 26-i információkérésre válaszul küldött 2007. június 4-i levelét.

([58]) A 66/79., a 127/79. és a 128/79. sz., Salumi és társai egyesített ügyekben hozott ítélet (EBHT 1980, 1237. o.) 14. pontja; a C-14/01. sz. Niemann-ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-2279. o.) 49. pontja.

(172) A Bizottság fontosnak tartja hangsúlyozni, hogy az állami támogatás ezen értékelése szempontjából irreleváns annak megállapítása, hogy az eredeti közigazgatási értelmezés hátrányos megkülönböztetéshez vezet-e a közvetlen és közvetett részesedésszerzések között, illetve sérti-e az adósemlegesség elvét. Ahogy az már a korábbiakban is kifejtésre került, a Bizottságnak nem feladata, hogy határozataiban megszabja a tagállami rendelkezések alkalmazásának módját. A Bizottság azt köteles felmérni a kérdéses rendelkezés kapcsán, hogy az tartalmaz-e vagy sem állami támogatást annak alapján, ahogy azt a bejelentéskor a tagállami hatóságok átültették a gyakorlatba. A jelenlegi ügy kapcsán kijelenthető, hogy minden kétséget kizáróan módosították a korábbiakban alkalmazott közigazgatási értelmezést, mégpedig oly módon, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatályát olyan helyzetekre is kiterjesztették, amelyekre az eredeti közigazgatási értelmezés nem vonatkozott.

e) *Az intézkedés visszamenőleges hatálya*

(173) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek egyaránt kétségbe vonják a közigazgatási értelmezés visszamenőleges jellegét. A spanyol hatóságok arra a korábbi érvelésre ([59]) hivatkoztak, miszerint az adóalap azon részesedésszerzések esetében csökken a közvetett (és közvetlen) részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwill összegével, amelyek 2007. december 21-ig valósultak meg, és amelyek pénzügyi goodwilljét felülvizsgálták. A 2007. december 21-ét követő részesedésszerzéseket illetően sem a közvetlen, sem pedig a közvetett részesedésszerzésből származó pénzügyi goodwill levonására nincs mód.

(174) A spanyol hatóságok kifejtették, hogy az adózás általános rendjéről szóló, december 17-i 58/2003. sz. törvény 120. cikkével összhangban azok a vállalkozások, amelyek úgy ítélik meg, hogy az adóbevallás sértette jogos érdekeiket, a követendő eljárásnak megfelelően kérelmezhetik az önbevallással benyújtott adóbevallás helyesbítését. Az eljárást az 1065/2007. sz. királyi rendelet ([60]) 126–129. cikke határozza meg. A vállalatok az önbevallás keretében benyújtott bevallás helyesbítését a benyújtást követően, de még a végleges adóhatósági adómegállapítás előtt kérelmezhetik, illetve amennyiben erre nem kerül sor, akkor a fizetendő adóösszeg adóhatósági megállapításának elévülési határideje előtt. Az adózás általános rendjéről szóló törvény 66. és 67. cikke értelmében az adóbevallás helyesbítése a bevallás benyújtási határidejétől számított négy éven belül kérelmezhető.

(175) A spanyol hatóságok elismerték, hogy a külföldi gazdasági társaságokban 2007. december 21. előtt közvetett módon részesedést szerzett gazdasági társaságok számára adott a lehetőség, hogy ha a közvetett részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwillt nem vonták le, akkor azt most adóbevallásuk helyesbítésével megtegyék. Azok a vállalatok, amelyek korábbi adóbevallásaikban levonták a közvetett részesedésszerzésből származó pénzügyi goodwillt, és amelyeket az adóhatóság már ellenőrzött, immár nem kérelmezhetik benyújtott bevallásaik helyesbítését. Ez azonban – mivel a levonás 20 éves időtartamot ölel fel – e gazdasági társaságokat nem akadályozza meg abban, hogy a levonást ne szerepeltessék jövőbeni adóbevallásaikban.

(176) Először is az, hogy az új közigazgatási értelmezés hatálya visszamenőleges-e vagy sem, semmiféle következménnyel nem bír az első és a második határozat hatályának meghatározása szempontjából, nevezetesen, hogy mindkét határozat kiterjed-e a közvetett részesedésszerzésekre vagy sem.

(177) A Bizottság mindenesetre úgy véli, hogy az új közigazgatási értelmezés visszamenőleges joghatással bír. A 2012. március 21-i új közigazgatási értelmezés ugyanis ténylegesen alkalmazható az ezt az időpontot megelőzően végrehajtott részesedésszerzésekre is.

6.3. **A támogatás összeegyeztethetősége**

(178) Mivel előzetesen megállapítást nyert, hogy a vitatott program az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdése szerint állami támogatásnak minősül, meg kell vizsgálni, hogy a módosított program a Szerződés 107. cikke (2) és (3) bekezdésének értelmében összeegyeztethetőnek tekinthető-e a belső piaccal. A spanyol hatóságok ezzel kapcsolatban semmilyen észrevételt nem tettek.

(179) A TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének új közigazgatási értelmezése a Bizottság szerint nem tekinthető összeegyeztethetőnek a belső piaccal. A Bizottság e tekintetben úgy véli, hogy ugyanazon érvek alkalmazandók, mint amelyek az első és a második határozatban kerültek felsorakoztatásra. A Bizottság tehát hivatkozik az első határozat (140) és azt követő, valamint a második határozat (166) és azt követő preambulumbekezdéseire.

([59]) 2012. december 4-i levél.

([60]) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (az adóigazgatási és -ellenőrzési tevékenységekre, valamint eljárásokra, illetve az adóalkalmazási eljárások közös szabályozásának kialakítását meghatározó általános szabályokról szóló, július 27-i 1065/2007. sz. királyi rendelet).

(180) Konkrétabban: a Szerződés 107. cikke (3) bekezdése c) pontjának alkalmazását illetően a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése szerinti adólevonások nem köthetők beruházásokhoz, munkahelyteremtéshez vagy egyedi projektekhez. Az adólevonások működési támogatásnak minősülnek, mivel az érintett vállalkozások azok révén olyan terhek alól mentesülnek, amelyeket rendes körülmények között nekik kell viselniük. A működési támogatás általános szabályként nem tartozik a Szerződés 87. cikke (3) bekezdése c) pontjának hatálya alá, mivel azokban az ágazatokban, amelyekben nyújtják, torzítja a versenyt. A támogatás nem tekinthető a belső piaccal összeegyeztethetőnek, mivel nem mozdítja elő egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését, időben nem korlátozott, nincs tervbe véve a fokozatos csökkentése, és nem áll arányban azzal, ami a kérdéses területeken valamely meghatározott gazdasági hátrány orvoslásához szükséges. A Bizottság szerint tehát az intézkedés nem összeegyeztethető a belső piaccal.

B. JOGOS ELVÁRÁSOK, JOGBIZTONSÁG, AZ ESTOPPEL-ELV ÉS A TÁMOGATÁS VISSZAFIZETTETÉSE

6.4. **Az estoppel-elv és a jogbiztonság elve**

(181) A Bizottság szerint semmi nem indokolja, hogy az eljárás megindításáról szóló határozatban foglalt megállapításoktól eltérjen, vagyis a Bizottság sem az estoppel-elvet, sem a jogbiztonság elvét nem sértette meg.

(182) Az új közigazgatási értelmezést bevezető 2012. március 21-i állásfoglalás hátterében a spanyol hatóságok döntése áll. A szóba forgó közigazgatási intézkedés, amelynek nyomán sor került a jogellenes, bizottsági bejelentés elmulasztása melletti támogatásnyújtásra, nem a Bizottsághoz köthető, hanem azt a spanyol hatóságok hozták meg. Az estoppel-elv tehát irreleváns.

(183) A jogbiztonság elvének állítólagos megsértését illetően a Bizottság emlékeztet arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az állami támogatásról szóló határozatok esetében a hatályt nemcsak az adott határozat szövege alapján kell meghatározni, hanem az érintett tagállam által a támogatási programról adott pontos leírás, illetve a támogatási program tagállami alkalmazásának konkrét módja alapján is ([61]).

(184) Ha tehát egyáltalán megállapítható a jogbiztonság elvének megsértése, akkor a Bizottság meglátása szerint maga Spanyolország volt az, aki az elvet megsértette. Esetleges jogbizonytalanság a Bizottság szerint leginkább abból fakadhat, hogy a program egyes rendelkezéseinek megfogalmazása pontatlan és homályos.

6.5. **A támogatás visszafizettetése**

(185) A vitatott intézkedést anélkül hajtották végre, hogy arról a Bizottságot a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdésében előírtaknak megfelelően előzetesen tájékoztatták volna. A támogatás ennélfogva jogellenes támogatásnak minősül.

(186) Amennyiben a jogellenesen nyújtott állami támogatásokról megállapítást nyer, hogy a belső piaccal nem összeegyeztethetők, akkor azokat a kedvezményezettek a Bizottság 659/1999/EK rendelet 14. cikke értelmében kötelesek visszafizetni. A támogatás visszafizettetésével a lehetőségekhez mérten helyre kell állítani a támogatás odaítélése előtti versenyhelyzetet. A visszafizettetendő összeget úgy kell megállapítani, hogy az megszüntesse a támogatás kedvezményezettjei számára juttatott gazdasági előnyt.

(187) Sem a spanyol hatóságok, sem pedig az érdekelt harmadik felek nem tudtak olyan meggyőző érvekkel szolgálni, amelyek miatt ezt az alapelvet figyelmen kívül lehetne hagyni. Az összeegyeztethetetlen támogatást ezért Spanyolország köteles visszafizettetni.

(188) Adott pénzügyi évben és adott kedvezményezett tekintetében a támogatás összege megfelel a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének alkalmazásából adódó azon adócsökkentésnek, amely holdingtársaságokban való korábbi részesedésszerzésre visszavezethető, nem honos operatív gazdasági társaságban való közvetett részesedésszerzés után jár.

6.6. **A jogos elvárás elve**

(189) A spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek amellett érvelnek, hogy az első és a második határozatban elismert jogos elvárás elvét a holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésekből adódó közvetett részesedésszerzésekre is alkalmazni kell. Az ezzel kapcsolatban kifejtett álláspontjuk szerint a jogos elvárás elvének elismerését az első és a második határozat szövegében, illetve az írásbeli parlamenti kérdésekre adott válaszokban a közvetett részesedésszerzésre tett utalások, és az eljárás megindításáról szóló 2007. évi határozatról közzétett sajtóközleményben említett részesedésszerzések indokolják.

([61]) Lásd a C-537/08. P. sz., Kahla Thüringen Porzellan GmbH ügyben hozott ítélet 40. és azt követő pontjait.

(190) A Bizottság nem ért egyet a spanyol hatóságok és az érdekelt harmadik felek által felsorakoztatott érvekkel és úgy véli, hogy az első és a második határozatban elismert jogos elvárás elve nem terjeszthető ki olyan helyzetekre (holdingtársaságban való részesedésszerzésekből származó közvetett részesedésszerzésekre), amelyekre az intézkedés hatálya e határozatok elfogadásakor nem terjedt ki. A jogos elvárás elve kizárólag az adott határozat elfogadásakor ismert tényeken alapulhat, és nem olyan jövőbeli eseményeken, mint amilyen például az új közigazgatási értelmezés bevezetése.

(191) Az állandó ítélkezési gyakorlat ([62]) szerint a bizalomvédelem elvére való hivatkozás joga minden jogalanyt megillet, amennyiben benne az Európai Unió valamely intézménye konkrét ígéretekkel megalapozott elvárásokat kelt. Bármilyen formát is öltsenek, ezen ígéretek konkrét, feltétlen és következetes tájékoztatásnak minősülnek.

(192) Az, hogy a kérdéses támogatási programban nem szerepelnek explicit korlátozások, nem tekinthető az érintett gazdasági társaságoknak arra vonatkozóan tett konkrét, feltétlen és következetes bizottsági nyilatkozatnak, hogy az intézkedés a holdingtársaságban közvetlenül szerzett részesedésekből adódó közvetett részesedésszerzésekre is alkalmazható. Az explicit korlátozások hiánya ennélfogva nem kelthet jogos elvárást az érdekelt vállalkozásokban arra vonatkozóan, hogy az intézkedés a közvetett részesedésszerzésekre jogszerűen alkalmazható ([63]).

(193) Még ha igaz is lenne, hogy az első és a második határozatnak a közvetett részesedésszerzésre tett utalásai jogos elvárást keltettek a kérdéses vállalkozások esetében, akkor is meg kell vizsgálni az ilyen alapon keletkezett elvárások jogszerű jellegét ([64]). A Bizottság meglátása szerint a részesedésekhez közvetett módon jutó vállalkozások nem hivatkozhatnak jogos elvárásra azon az alapon, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdése kiterjedt a közvetett részesedésszerzésekre, mivel e vállalkozások tisztában voltak az adóhatóság és a TEAC 2012-ig hatályos közigazgatási gyakorlatával. A szóban forgó vállalkozások tudták, hogy a Bizottsággal közölt adórendelkezések (a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése) hatálya ez idő tájt nem terjedt ki a holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből adódó közvetett részesedésszerzésekre.

(194) A spanyol hatóságok azt állítják, hogy egy megszorító közigazgatási értelmezés nem csökkentette a jogos elvárásokat, amelyek a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alapján felmerülhettek azon gazdasági szereplők esetében, amelyek egy holdingtársaságban való részesedés közvetlen megszerzése révén közvetetten jutottak részesedéshez. Ez annak tudható be, hogy a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése olyan 1. egyértelmű rendelkezés, amely 2. kifejezetten utal a TRLIS közvetett és közvetlen részesedésszerzéseket egyaránt említő 21. cikkére, 3. kifejezett hivatkozást tartalmaz a konszolidációval kapcsolatos számviteli szabályokra, 4. szándéka szerint a spanyol vállalkozások nemzetközi befektetéseit igyekszik előmozdítani.

(195) A Bizottság nem ért egyet ezzel az állítással. A TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése abból adódóan, hogy a számviteli szabályok konszolidációjára vonatkozó hivatkozás nem egyértelmű, illetve hogy a TRLIS 21. cikkében meghatározott feltételek extrapolálása tekintetében homályos, bizonyítottan olyan előírás, amely nélkülözi az egyértelműséget. Ez utóbbi cikk eredetileg a külföldi forrásból származó osztalékok és bevételek mentességét hivatott rögzíteni. A közvetett részesedésszerzésekre történő 21. cikkbeli hivatkozás nem egyeztethető össze azzal a követelménnyel, miszerint a közvetlenül felvásárolt gazdasági társasággal szemben feltétel, hogy az gazdasági tevékenységet végezzen. Jogos elvárások alapjául ráadásul nem szolgálhat egy olyan állami támogatás (a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése) logikája, amelyet az első és a második határozat már jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatásnak minősített amiatt, hogy a Spanyolországban honos gazdasági társaságok külföldi és belföldi részesedésszerzései adózási szempontból eltérő bánásmód alá esnek. A Bizottság úgy véli, hogy az értelmezés körül kialakult vita a rendelkezés pontatlan és homályos megfogalmazásából fakad. Valójában a rendelkezés vitatott jellege a DGT állásfoglalásainak, illetve a TEAC határozatainak nagyobb hányadában tetten érhető. A spanyol hatóságok tehát nem hivatkozhatnak arra, hogy a megszorító közigazgatási értelmezés ellenére a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése jogos elvárásokat teremthetett a közvetett módon részesedést szerzett vállalkozások körében.

(196) Ami konkrétabban a Scottish Powernek az Iberdrola általi felvásárlását illeti, a Bizottság megjegyzi, hogy az összefonódásról szóló határozatban (COMP M. 4517) egyértelműen rámutatott arra, hogy az összefonódási határozat alkalmazásban szükségtelen és indokolatlan volt megállapítani, hogy vajon a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése tartalmaz-e állami támogatást (lásd a határozat (42) preambulumbekezdését).

([62]) A Bíróság C-182/03. és C-217/03. sz., Forum 03 ASBL ügyben 2006. június 22-én hozott ítéletének (EBHT 2006., I-5479. o.) 147. pontja.
([63]) A C-537/08. P. sz., Kahla Thüringen Porzellan GmbH kontra Bizottság ügyben 2010. december 16-án hozott ítéletet 44. pontja.
([64]) A Bíróság C-182/03. és C-217/03. sz., Forum 03 ASBL ügyben 2006. június 22-én hozott ítéletének (EBHT 2006., I-5479. o.) 159. pontja.

(197) Spanyolország és az érdekelt harmadik felek azon állítását illetően, hogy a támogatás kedvezményezetteinek körében az írásbeli parlamenti kérdésekre adott válaszok jogos elvárást keltettek, a Bizottság megjegyzi, hogy a szóban forgó parlamenti kérdések középpontjában nem a közvetlen és közvetett részesedésszerzés közötti különbségtétel állt, hanem az, hogy vajon a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdésével életre hívott program állami támogatásnak minősülhet-e. Az írásbeli parlamenti kérdésekre adott bizottsági válaszokból ennélfogva nem szűrhető le, hogy azok mind a közvetlen, mind a közvetett részesedésszerzésekre kiterjedtek volna.

(198) Azzal az állítással kapcsolatban, hogy az első és a második határozat új jogos elvárásokat teremtenének a közvetett részesedésszerzésre tett hivatkozásaik révén, a Bizottság emlékeztet arra, hogy e hivatkozások kizárólag azért szerepeltek a szövegben, mert a nemzeti jogi rendelkezések mind a közvetett, mind a közvetlen részesedésszerzést megemlítik. Konkrétabban: a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdése a TRLIS 21. cikkére hivatkozik, amelyben feltételként szerepel, hogy a spanyol vállalkozásnak a nem honos gazdasági társaság részesedéseinek legalább 5 %-át kell közvetlen vagy közvetett módon egy éven keresztül megszakítás nélkül birtokolnia. Azt, hogy a spanyol hatóságok kizárólag a közvetlen részesedésszerzésekre vonatkozóan alkalmazták a TRLIS 12. cikkének (5) bekezdését, sem Spanyolország, sem pedig az érdekelt harmadik felek nem vitatták. Amint arról már az előzőekben szó esett, a Bizottság következésképp támaszkodhat a szóban forgó tagállam szolgáltatta magyarázatokra, és így jogosan élhetett azzal a feltételezéssel, hogy a program alkalmazására a tagállam által jelzett módon került sor.

(199) A Bizottság egyébiránt úgy véli, hogy bár a határozatok szövege nem tükrözi a spanyol hatóságok és a Bizottság közötti információcserét – amelynek keretében kifejtésre került, hogy a gyakorlatban kizárólag az operatív gazdasági társaságokban való közvetlen részesedésszerzésekből származó pénzügyi goodwill vonható le –, a támogatás kedvezményezetteinek körében az nem teremthetett jogos elvárást, hogy a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya a közvetett részesedésszerzésekre is kiterjedt. A támogatás kedvezményezettei tisztában voltak azzal az állandó és következetesen alkalmazott gyakorlattal, amely kizárta a holdingtársaságban való részesedésszerzéssel megvalósuló közvetett részesedésszerzéseket a TRLIS 12. cikke (5) bekezdésének hatálya alól, és amelyet egészen 2012-ig alkalmaztak.

(200) Összegezve: az első és a második határozatban elismert jogos elvárások nem terjeszthetők ki olyan helyzetekre, amelyek az első és a második határozat meghozatalakor nem tartoztak a vitatott intézkedés hatálya alá.

7. **KÖVETKEZTETÉS**

(201) A fentiekre tekintettel a Bizottság úgy véli, hogy a 659/1999/EK rendelet 1. cikkében foglaltak értelmében jogellenes és összeegyeztethetetlen az új közigazgatási értelmezés, amely egy már jogellenesnek és összeegyeztethetetlennek minősített program alkalmazását terjesztette ki anélkül, hogy azt bejelentették volna a Bizottság felé.

(202) A Bizottság szerint az intézkedés a Szerződés 107. cikkének (2) és (3) bekezdése értelmében nem összeegyeztethető a belső piaccal.

(203) A támogatásokat a 659/1999/EK rendelet 14. cikkének megfelelően a kedvezményezettekkel vissza kell fizettetni,

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A Spanyol Királyság által elfogadott új közigazgatási értelmezés, amely kiterjeszti a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt szövegének elfogadásáról szóló, 2004. március 5-i 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelet hatályát annak érdekében, hogy az a nem honos holdingtársaságokban való közvetlen részesedésszerzésből származó, nem honos gazdasági társaságban történt közvetett részesedésszerzésekre is kiterjedjen, és amelyet a Spanyol Királyság a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdését megsértve jogellenesen hajtott végre, nem összeegyeztethető a belső piaccal.

2. cikk

Az 1. cikkben említett program alapján nyújtott egyedi támogatás nem minősül támogatásnak, amennyiben odaítélésének időpontjában megfelel a 994/98/EK tanácsi rendelet ([65]) 2. cikkével összhangban elfogadott és a támogatás odaítélésekor hatályos rendeletben meghatározott feltételeknek.

([65]) A Tanács 1998. május 7-i 994/98/EK rendelete az Európai Közösséget létrehozó szerződés 92. és 93. cikkének a horizontális állami támogatások bizonyos fajtáira történő alkalmazásáról (HL L 142., 1998.5.14., 1. o.).

3. cikk

Az 1. cikkben említett program alapján nyújtott egyedi támogatás, amennyiben odaítélésének időpontjában megfelel a 994/98/EK rendelet 1. cikkével összhangban elfogadott rendeletben vagy bármely egyéb jóváhagyott támogatási programban meghatározott feltételeknek, az ilyen típusú támogatásra alkalmazott maximális támogatási intenzitás erejéig összeegyeztethető a belső piaccal.

4. cikk

(1) A Spanyol Királyság a kedvezményezetteknek a holdingtársaságban való közvetlen részesedésszerzésből származó, nem honos gazdasági társaságokban történő közvetett részesedésszerzések esetében nyújtott támogatások vonatkozásában megszünteti az 1. cikkben említett támogatási programot, amennyiben az összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

(2 A Spanyol Királyság az 1. cikkben említett program alapján nyújtott összeegyeztethetetlen támogatást visszafizetteti a kedvezményezettekkel.

(3) A visszafizettetendő összegek tartalmazzák az összegeknek a kedvezményezettek rendelkezésére bocsátásától a tényleges visszafizetéséig tartó időszak után járó kamatot.

(4) A kamatot a 794/2004/EK bizottsági rendelet ([66]) V. fejezetével összhangban konszolidált alapon kell kiszámítani.

(5) A Spanyol Királyság e határozat elfogadásának napjától kezdődő hatállyal megszünteti az 1. cikkben említett program alapján odaítélt támogatás esedékes kifizetéseit.

5. cikk

(1) Az 1. cikkben említett program keretében odaítélt támogatás visszafizettetése azonnali és tényleges.

(2) Spanyolország gondoskodik arról, hogy e határozat végrehajtására az értesítés napját követő négy hónapon belül sor kerüljön.

6. cikk

(1) A Spanyol Királyság az e határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül benyújtja az alábbi információkat:

a) az 1. cikkben említett program alapján támogatásban részesült kedvezményezettek listája és az említett program alapján elnyert támogatás összege kedvezményezettenkénti bontásban;

b) az egyes kedvezményezettek által visszafizetendő teljes összeg (tőke és visszafizettetési kamatok);

c) az e határozatnak való megfelelés érdekében már meghozott, illetve tervezett intézkedések részletes leírása;

d) az azt bizonyító dokumentumok, hogy a kedvezményezetteket felszólították a támogatás visszafizetésére.

(2) Amíg az 1. cikkben említett program alapján nyújtott támogatást teljes egészében vissza nem fizetik, a Spanyol Királyság folyamatosan tájékoztatja a Bizottságot az e határozat alkalmazása érdekében hozott nemzeti intézkedések tekintetében elért előrehaladásról. A Bizottság kérésére haladéktalanul tájékoztatást ad az e határozat végrehajtása érdekében már meghozott és tervezett intézkedésekről. Ugyancsak részletes tájékoztatást nyújt a kedvezményezettek által már visszafizetett támogatásokról és kamatokról.

7. cikk

Ennek a határozatnak a Spanyol Királyság a címzettje.

Kelt Brüsszelben, 2014. október 15-én.

a Bizottság részéről
Joaquín ALMUNIA
alelnök

([66]) A Bizottság 2004. április 21-i 794/2004/EK rendelete az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet végrehajtásáról (HL L 140., 2004.4.30., 1. o.).