A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2021. október 6.*

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

A C-53/19. P. és C-65/19. P. sz. egyesített ügyekben,

a **Banco Santander SA** (székhelye: Santander [Spanyolország]),

a **Santusa Holding SL** (székhelye: Boadilla del Monte [Spanyolország])

(képviselik őket: J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero és A. Lamadrid de Pablo abogados) (C-53/19 P),

a **Spanyol Királyság** (képviselik kezdetben: A. Rubio González és A. Sampol Pucurull, később: S. Centeno Huerta és S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben) (C-65/19 P)

fellebbezőknek

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2019. január 25-én, illetve 29-én benyújtott két fellebbezése tárgyában,

a többi fél az eljárásban:

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

alperes az elsőfokú eljárásban,

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

Írország

beavatkozó felek az elsőfokú eljárásban,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

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

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: L. Carrasco Marco tanácsos,

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

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 A C-53/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésükkel a Banco Santander SA (a továbbiakban: Santander) és a Santusa Holding SL (a továbbiakban: Santusa) az Európai Unió Törvényszéke 2018. november 15-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletének (T-399/11 RENV, a továbbiakban: megtámadott ítélet, EU:T:2018:787) hatályon kívül helyezését kérik, amelyben a Törvényszék elutasította a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – szóló, 2011. január 12-i 2011/282/EU bizottsági határozat (HL 2011. L 135., 1. o.; a továbbiakban: vitatott határozat) 1. cikke (1) bekezdésének és másodlagosan a 4. cikkének megsemmisítése iránti keresetüket.

2 A C-65/19. P. sz. ügyben benyújtott fellebbezésével a Spanyol Királyság ugyanezen ítélet hatályon kívül helyezését kéri.

I. A jogvita előzményei

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

4 Az Európai Bizottság azt követően, hogy az Európai Parlament egyes tagjai 2005-ben és 2006-ban több írásbeli kérdést intéztek hozzá, valamint egy magán gazdasági szereplő által 2007-ben hozzá benyújtott panasz nyomán 2007. október 10-én az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról határozott a Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló törvény) szövegébe a 2001. december 27-i Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (az adójogi, közigazgatási és szociális intézkedések elfogadásáról szóló 24/2001. sz. törvény; a BOE 2001. december 31-i 313. száma, 50493. o.) által bevezetett 12. cikk 5. bekezdésében szereplő rendelkezés vonatkozásában, amely rendelkezést átvette a 2004. március 5-i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalásának elfogadásáról szóló 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelet; a BOE 2004. március 11-i 61. száma, 10951. o.; a továbbiakban: vitatott intézkedés).

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

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

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

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

9 2011. január 12-én a Bizottság elfogadta a vitatott határozatot. E határozatban, amely 2011. március 3-án és november 26-án helyesbítés tárgyát képezte, a Bizottság többek között a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a vitatott intézkedést, amennyiben ezen intézkedés az Unión kívül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó (az 1. cikk (1) bekezdése), és elrendelte a nyújtott támogatások Spanyol Királyság általi visszatéríttetését (4. cikk).

II. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

10 A Törvényszék Hivatalához 2011. július 29-én benyújtott keresetlevelével a Santander és a Santusa keresetet terjesztett elő a vitatott határozat 1. cikke (1) bekezdésének és másodlagosan a 4. cikkének megsemmisítése iránt.

11 A 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletben (T-399/11, EU:T:2014:938) a Törvényszék e keresetnek helyt adott azzal az indokkal, hogy a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében meghatározott szelektivitási feltételt tévesen alkalmazta. A Törvényszék a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletében (T-219/10, EU:T:2014:939) a 2009. október 28-i határozatot is megsemmisítette.

12 A Bíróság Hivatalához 2015. január 19-én benyújtott kérelmében a Bizottság fellebbezést nyújtott be a 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélettel (T-399/11, EU:T:2014:938) szemben. E fellebbezést, amelyet a C-21/15 P számon vettek nyilvántartásba, a

C-20/15 P szám alatt nyilvántartásba vett fellebbezéshez csatolták, amelyet a Bizottság a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítélettel (T-219/10, EU:T:2014:939) szemben nyújtott be.

13 A Santander és a Santusa – a Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság által támogatva – a fellebbezés elutasítását kérte.

14 A 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítéletben (C-20/15 P és C-21/15 P, a továbbiakban: WDFG-ítélet, EU:C:2016:981) a Bíróság hatályon kívül helyezte a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletet (T-219/10, EU:T:2014:939), valamint a 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletet (T-399/11, EU:T:2014:938), az ügyeket visszautalta a Törvényszék elé, a költségekről egyelőre részben nem határozott, és elrendelte, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság, Írország és a Spanyol Királyság maga viseli saját költségeit.

15 A Törvényszék kibővített kilencedik tanácsának elnöke 2017. december 8-i határozatával a felek meghallgatását követően a Törvényszék eljárási szabályzatának 68. cikke alapján az eljárás szóbeli szakaszának lefolytatása céljából egyesítette a T-219/10. RENV. sz. World Duty Free Group kontra Bizottság ügyet és a T-399/11. RENV. sz. Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ügyet.

16 A Törvényszék a megtámadott ítéletben a Santander és a Santusa által előterjesztett keresetet elutasította.

17 A Törvényszék elutasította az utóbbiak által hivatkozott három jogalapot, amelyek közül az első a vitatott intézkedés szelektivitásának hiányán (a megtámadott ítélet 29–232. pontja), a második a vitatott intézkedés kedvezményezettjének azonosítása során elkövetett hibán (a megtámadott ítélet 233–254. pontja), a harmadik pedig a bizalomvédelem elvének megsértésén (a megtámadott ítélet 255–349. pontja) alapult.

18 Konkrétabban az első jogalapot illetően a Törvényszék először is emlékeztetett arra, hogy – amint az a WDFG-ítéletből következik – valamely adóintézkedés, amely olyan előnyt biztosít, amelynek nyújtása valamely gazdasági ügylet megvalósításától függ, akkor is szelektív lehet, ha a szóban forgó ügylet sajátosságaira tekintettel minden vállalkozás szabadon dönthet ezen ügylet megvalósítása mellett (a megtámadott ítélet 78–90. pontja).

19 Másodszor a Törvényszék a megtámadott ítélet 61. és 62. pontjában bemutatott, valamely nemzeti adóintézkedés szelektivitására vonatkozó elemzési módszer három szakasza alapján vizsgálta meg a vitatott intézkedést, vagyis először is azonosította az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „rendes” adószabályozást, ezt követően azt értékelte, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér-e az említett általános szabályozástól, mivel különbséget tesz az ezen általános szabályozás által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között, végül pedig azt vizsgálta, hogy e szabályozás jellege és felépítése indokolja-e az ilyen eltérést.

20 Az első szakaszt illetően a Törvényszék rámutatott arra, hogy a vitatott határozatban meghatározott referenciakeret, vagyis „az üzleti és cégérték általános adójogi kezelés[e]” (a megtámadott ítélet 93. pontja) képezi a jelen ügyben releváns referencia-rendszert, különösen mivel a külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozások az üzleti és cégérték adójogi kezelése által követett célra tekintettel összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak azon vállalkozásokkal, amelyek belföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést. E

bíróság szerint e szabályozás célja bizonyos párhuzamosság biztosítása egy vállalkozás valamely társaságban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégértékének számviteli és adójogi kezelése között (a megtámadott ítélet 117–123. pontja). A Törvényszék így elutasította azt az elgondolást, hogy a vitatott intézkedés önálló referenciaendszert képez (a megtámadott ítélet 127–141. pontja), így elutasította a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok fennállására alapított kifogást (a megtámadott ítélet 122., 139. és 142. pontja).

21 A második szakaszt illetően a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság helyesen vélte úgy a vitatott határozatban, hogy a vitatott intézkedés a rendes szabályozástól való eltérést vezetett be. Így elutasította azt a kifogást, amely szerint a Bizottság nem tett eleget az annak bizonyítására irányuló kötelezettségének, hogy az adósemlegességnek a vitatott intézkedés által követett céljára tekintettel a belföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzés és a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzés összehasonlítható (a megtámadott ítélet 143–165. pontja).

22 A harmadik szakaszt illetően a Törvényszék hangsúlyozta, hogy a jelen ügyben kifejezetten előadott érvek egyike sem teszi lehetővé az ezen intézkedés által bevezetett eltérés, és így a megállapított eltérő bánásmód igazolását (a megtámadott ítélet 166–231. pontja).

III. A felek kérelmei és a Bíróság előtti eljárás

23 Fellebbezésében a Santander és a Santusa (C-53/19. P. sz. ügy) azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– adjon helyt a megsemmisítés iránti keresetének, és véglegesen semmisítse meg a vitatott határozatot, és

– kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.

24 Fellebbezésében a Spanyol Királyság (C-65/19. P. sz. ügy) azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– semmisítse meg a vitatott határozat 1. cikkének (1) bekezdését annyiban, amennyiben az a vitatott intézkedést állami támogatásnak minősíti, és

– kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.

25 A Németországi Szövetségi Köztársaság azt kéri, hogy a Bíróság adjon helyt a fellebbezéseknek.

26 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezéseket, és

– kötelezze a fellebbezőket a költségek viselésére.

27 A C-53/19. P. és C-65/19. P. sz. ügyeket a 2019. március 22-i és 2020. június 2-i határozatokkal az írásbeli szakasz lefolytatása, illetve a szóbeli szakasz lefolytatása és ítélethozatal céljából egyesítették.

IV. A fellebbezésekről

28 Fellebbezése alátámasztása érdekében a Santander és a Santusa, valamint a Spanyol Királyság (a továbbiakban együtt: fellebbezők) egyetlen, a szelektivitásra vonatkozó feltételt illetően az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított jogalapra hivatkozik. Lényegében azt kifogásolják, hogy a Törvényszék az adóintézkedések szelektivitására vonatkozó, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában rögzített háromlépcsős elemzési módszer alkalmazása során több alkalommal is tévesen alkalmazta a jogot.

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

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

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

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

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

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

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

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

37 E megfontolások fényében kell megvizsgálni a fellebbezők által felhozott egyetlen jogalap különböző részeit.

38 A Santander és a Santusa által felhozott egyetlen jogalap hat részből áll, amelyek lényegében először is a referencia-rendszer meghatározására, másodszor e rendszer azon céljának meghatározására vonatkoznak, amely alapján a szelektivitás elemzésének második szakaszában el kell végezni az összehasonlítást, harmadszor a bizonyítási teher viselésére, negyedszer az arányosság elvének tiszteletben tartására, ötödször a külföldön való egyesülés lehetetlensége és a külföldön való részesedésszerzés közötti okozati összefüggés fennállására, hatodszor pedig a vitatott intézkedésnek az irányítás százalékos aránya alapján való megosztható jellegének vizsgálatára vonatkoznak.

39 A Spanyol Királyság által felhozott egyetlen jogalap négy részből áll. E részek először is a referenciakeret meghatározására, másodszor arra a megfontolásra vonatkoznak, amely szerint az üzleti és cégérték adójogi kezelése nem minősülhet általános jellegű intézkedésnek vagy önálló referenciakeretnek, harmadszor e referenciakeret céljának meghatározására és a helyzeteknek a WDFG-ítéletben megkövetelt összehasonlítására, negyedszer pedig az említett referenciakeret alkotóelemeit illetően a bizonyítási teher jelen ügyben való viselésére vonatkoznak.

40 A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának első–negyedik része keretében megfogalmazott kifogásokat, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapja négy részének alátámasztására felhozott kifogásokat, mivel egybeesnek vagy igen nagy részben fedik egymást, együttesen kell megvizsgálni.

A. A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának első, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának első és második, a referencia-rendszer meghatározása során elkövetett hibákra alapított részéről

1. A felek érvelése

41 A Santander és a Santusa előadja, hogy a Törvényszék a referencia-rendszer meghatározásakor több hibát is elkövetett.

42 Először is a Törvényszék a vitatott határozatban meghatározottól eltérő referencia-rendszert alkalmazott, mivel e határozat referencia-rendszerét „az üzleti és cégérték általános adójogi kezelés[eként]” írta le, és e keretet nem szűkítette „az üzleti és cégérték konkrét adójogi kezelésére” (a megtámadott ítélet 93. és 141. pontja). A Santander és a Santusa véleménye szerint e két „kifejezés” tartalmilag eltérő megközelítésekre vonatkozik. A Santander és a Santusa úgy véli, hogy a Törvényszék azáltal, hogy a vitatott határozat indokolását a saját indokolásával helyettesítette, és a vitatott határozat indokolásának hiányosságát a saját indokolásával pótolta, tévesen alkalmazta a jogot, aminek következtében a megtámadott ítéletet hatályon kívül kell helyezni.

43 Továbbá a Törvényszék a megtámadott ítélet 127–141. pontjában szereplő elemzés alapján indokolatlanul zárta ki azt az elgondolást, hogy a vitatott intézkedés önálló referencia-rendszernek minősülhet. E tekintetben a Törvényszék nemcsak hogy a saját érvelésével helyettesítette a vitatott határozatban szereplő érvelést, mivel ez utóbbi kizárólag a határokon átnyúló egyesülések akadályainak hiányára támaszkodott, hanem ezenkívül jogilag téves vizsgálatot is végzett. A Törvényszék érvelése ugyanis a referenciakeret meghatározását többek között az alkalmazott szabályozási módszertől teszi függővé.

44 Végül mindenesetre a Törvényszék a megtámadott ítéletben elfogadott referenciakeretet önkényesen határozta meg, és az egy kivétel és egy általános szabály összekeveréséből ered. Közelebbről semmi nem teszi lehetővé annak megértését, hogy a Törvényszék mely okokból állapította meg, hogy a követett cél nem más, mint hogy „bizonyos koherenciát teremtsen az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése között” (a megtámadott ítélet 122. pontja). A Törvényszék azt sem fejtette ki, hogy miért jelentette ki, hogy a belföldi részesedésszerzés esetén az üzleti és cégérték amortizációját akadályozó szabály hiánya nem más, mint az általa meghatározott széles referencia-rendszer „általános szabálya” (a megtámadott ítélet 136. pontja). Hivatkozva többek között a 2018. június 28-i Andres (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505) alapjául szolgáló ügyben követett megközelítésre, amely ítéletben a Bíróság megállapította, hogy nem lehet úgy tekinteni, hogy az ezen ügyben szóban forgó intézkedés egy általános szabály alóli kivételt képez, a Santander és a Santusa úgy véli, hogy a referenciakeretet a jelen ügyben szűkítő módon határozták meg, így a megtámadott ítéletet hatályon kívül kell helyezni.

45 A Spanyol Királyság is úgy véli, hogy a Törvényszék a referencia-rendszer meghatározásakor több tekintetben is tévesen alkalmazta a jogot.

46 Először is a Spanyol Királyság hangsúlyozza, hogy a referencia-rendszer meghatározása, amely véleménye szerint a szelektivitásra vonatkozó bármely elemzés kiindulópontját jelenti, olyan jogkérdés, amely a Bíróság felülvizsgálata alá tartozik. Konkrétabban a megtámadott ítélet 93. és

141. pontjára hivatkozva a Spanyol Királyság úgy véli, hogy a Törvényszék a Bizottság által elfogadottnál szélesebb keretre hivatkozva a vitatott határozatban elfogadottól eltérő referenciakeretre támaszkodott.

47 Másodszor a Spanyol Királyság úgy véli, hogy a megtámadott ítélet amiatt is téves jogalkalmazást tartalmaz, mert a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelése nem minősülhet általános jellegű intézkedésnek vagy önálló referenciakeretnek. Ebből a szempontból e tagállam kifejezetten a megtámadott ítélet 96., 104., 105., 107., 123., 126. és 139–142. pontjára hivatkozik, amelyekben a Törvényszék elutasította a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok fennállására alapított érvet olyan, végeredményben nem meggyőző indokokra hivatkozva, amelyek egyáltalán nem tűnnek ki a vitatott határozatból.

48 E tekintetben a Spanyol Királyság azt állítja, hogy a referenciakeret Törvényszék általi meghatározása négy okból is téves.

49 Először is a megtámadott ítélet olyan egyszerű szabályozási technikán alapul, amely – amint az az ítélkezési gyakorlatból következik – nem minősül megfelelő módszernek valamely intézkedés szelektív jellegének meghatározásához. A Törvényszék tehát tévesen állapította meg, hogy az intézkedés célját az adójogi szabály és a számviteli szabály közötti megfelelő koherencia biztosításának szükségessége határolja be (a megtámadott ítélet 117., 119. és 122. pontja).

50 Másodszor a Törvényszék a vitatott intézkedés céljának a megtámadott ítélet 117–123. pontjában kifejtett téves elemzése alapján tévesen állapította meg azt is, hogy az üzleti és cégértékre vonatkozó szóban forgó adójogi szabályozás „konkrét probléma” megoldására irányult. Ellentétben azzal, amit a Törvényszék megállapított, a jelen ügyben szóban forgó adójogi szabályozás nem egy konkrét probléma megoldására, hanem az adósemlegesség elvének teljes körű érvényesítésére irányul, ügyelve arra, hogy a befektetési döntések ne adózási szempontokon, hanem gazdasági megfontolásokon alapuljanak. E tekintetben a Törvényszéknek többek között a határokon átnyúló egyesülések mind ténybeli, mind jogi akadályaira tekintettel meg kellett volna vizsgálnia, hogy a vitatott határozatban a Bizottság indokoltan és következetesen mellőzte-e a spanyol hatóságok és az érdekelt felek által javasolt referenciakeretet. E vizsgálat során azt is értékelnie kellett volna, hogy a Bíróság által a WDFG-ítélet 123. pontjában és az állandó ítélkezési gyakorlatában megfogalmazott kifejezett utalások ellenére a Bizottság megsértette-e az EUMSZ 107. cikkben meghatározott kritériumokat, amikor a vitatott intézkedés céljára tekintettel nem hasonlította össze a ténybeli és jogi helyzeteket.

51 Harmadszor a Spanyol Királyság hangsúlyozza, hogy a vitatott intézkedés – amely az adósemlegesség elvének való megfelelést célozta, minden ágazatban elérhető volt, és alkalmazható volt, anélkül hogy minimális beruházási kötelezettség állna fenn – nem áll kapcsolatban az 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (173/73, EU:C:1974:71) alapjául szolgáló ügyben vitatott intézkedéssel, amelyben a szelektivitási kritérium alapjául szolgáló egyediségi feltételt konkrétan több elem határozta meg.

52 Negyedszer a Spanyol Királyság úgy véli, hogy a Törvényszék által alkalmazott megközelítés azzal a következménnyel jár, hogy felülbírálja a Bíróság által bizonyos adóintézkedések tekintetében elfogadott következtetéseket, amely intézkedések szintén konkrét problémák megoldására irányultak, de azokat nem tekintették állami támogatásnak.

53 A Bizottság vitatja a fellebbezők érvelését. Elsődlegesen úgy véli, hogy az előadott érvek lényegében elfogadhatatlanok, mivel a Törvényszékhez benyújtott kereset nem tartalmazott egyetlen, a referencia-rendszer meghatározását érintő hibák fennállására alapított kifogást sem. Így, amennyiben a fellebbezők a fellebbezés keretében új érveket hozhatnának fel, ez azt jelentené, hogy a Törvényszék által eldöntött jogvitán túlterjedő jogvitával fordulhatnának a Bírósághoz. A Bizottság másodlagosan azzal érvel, hogy a fellebbezők érvelése megalapozatlan. A fellebbezők állításával ellentétben ugyanis először is a Törvényszék ugyanazon referencia-rendszerre hivatkozott, mint amelyet a vitatott határozat azonosított, másodszor a vitatott intézkedés nem tekinthető önálló referencia-rendszernek, harmadszor pedig a megtámadott ítéletet a jogilag megkövetelt módon megindokolták.

2. A Bíróság álláspontja

a) Az elfogadhatóságról

54 Ami a vizsgált részek alátámasztására felhozott érvek és bizonyítékok elfogadhatóságát illeti, amelyet a Bizottság arra hivatkozva vitat, hogy a fellebbezők a referenciakeret meghatározására vonatkozó állításaik alátámasztása érdekében állítólag új érveket adnak elő, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság eljárási szabályzata 170. cikkének (1) bekezdése szerint a Törvényszék előtti jogvita tárgyát a fellebbezésben nem lehet megváltoztatni.

55 Így az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a fellebbezési eljárás keretében a Bíróság hatásköre a Törvényszék előtt megvitatott jogalapokra és érvekre vonatkozó jogi döntés értékelésére korlátozódik. Ezért nem engedhető meg, hogy valamely fél először a Bíróság előtt hozzon fel olyan jogalapot, amelyet nem terjesztett a Törvényszék elé, mivel ez azt jelentené, hogy a Törvényszék által eldöntött jogvitán túlterjedő jogvitával fordulhatna a fellebbezési eljárásban korlátozott hatáskörrel rendelkező Bírósághoz (2019. július 29-i Bayerische Motoren Werke és Freistaat Sachsen kontra Bizottság ítélet, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 Ugyanakkor a fellebbező előterjeszthet olyan fellebbezést, amelyben magából a megtámadott ítéletből eredő és ezen ítélet jogi megalapozottságának kifogásolását célzó jogalapokra és érvekre hivatkozik a Bíróság előtt (2007. november 29-i Stadtwerke Schwäbisch Hall és társai kontra Bizottság ítélet, C-176/06 P, nem tették közzé, EU:C:2007:730, 17. pont; 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 47. pont).

57 A jelen ügyben a megtámadott ítélet 93–142. pontjából kitűnik, hogy a Törvényszék megvizsgálta, hogy a Bizottság a szelektivitás elemzésének első szakaszában helyesen határozta-e meg a referencia-adószabályozást. E körülmények között elfogadható, hogy a fellebbezők a fellebbezés szakaszában megkérdőjelezzék a megtámadott ítélet ezen első szakaszra vonatkozó indokolását, függetlenül attól a körülménytől, hogy a fellebbezők első fokon nem adtak elő olyan érvelést, amely kifejezetten a vitatott határozat e tekintetben való vitatására irányult volna.

58 Ezenkívül, amint arra a főtanácsnok a World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság egyesített ügyekre vonatkozó indítványának (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:51) 35. pontjában rámutatott, meg kell állapítani, hogy a fellebbezők által előadott érvek a megtámadott ítélet indokolásának pontos és részletes vitatását tartalmazzák, és nagyrészt a Törvényszék általi bírósági felülvizsgálat korlátai tiszteletben tartásának és gyakorlása módjainak vitatására irányulnak, amely érveket a Törvényszék előtt semmiképpen sem lehetett felhozni.

59 E megfontolásokra tekintettel a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának első része, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának első és második része elfogadható.

b) A vizsgált részek érdeméről

60 A referenciakeret meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett gazdasági előny fennállását csupán egy ún. „rendes” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani. Így az összes összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozás meghatározása azon jogi szabályozás előzetes megállapításától függ, amelynek céljára figyelemmel adott esetben a szóban forgó intézkedés által előnyben részesített, illetve az abban nem részesülő vállalkozások ténybeli és jogi helyzetének összehasonlíthatóságát meg kell vizsgálni (2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. és 60. pont; 2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88. és 89. pont).

61 Valamely általános hatályú adóintézkedés szelektív jellegének értékelése céljából fontos tehát, hogy a Bizottság a határozatában helyesen határozza meg az érintett tagállamban alkalmazandó általános adószabályozást vagy referencia-rendszert, és az e meghatározás vitatásával kapcsolatban eljáró bíróság azt helyesen vizsgálja meg. Mivel a referencia-rendszer meghatározása képezi a valamely támogatási program szelektivitásának értékelésével összefüggésben elvégzendő összehasonlító vizsgálat kiindulópontját, az e meghatározás során elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét (lásd ebben az értelemben: 2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. pont; 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 46. pont).

62 Ebben az összefüggésben mindenekelőtt előzetesen le kell szögezni, hogy a referenciakeret meghatározásának – amelyet az érintett tagállammal folytatott kontradiktórius vitát követően kell elvégezni – az ezen állam nemzeti joga értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálatából kell következnie. E tekintetben valamely adóintézkedés szelektivitása nem értékelhető az érintett tagállam nemzeti jogának néhány olyan rendelkezése által alkotott referenciakeretre tekintettel, amelyeket mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretből (2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103. pont).

63 Következésképpen, amint arra a főtanácsnok a World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság egyesített ügyekre vonatkozó indítványának (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:51) 49. pontjában lényegében rámutatott, amennyiben a szóban forgó adóintézkedés elválaszthatatlan az érintett tagállam általános adórendszerétől, e rendszert kell figyelembe venni. Ezzel szemben, amennyiben kitűnik, hogy az ilyen intézkedés egyértelműen elválasztható az említett általános rendszertől, nem zárható ki, hogy a figyelembe veendő referenciakeret szűkebb, mint ezen általános rendszer, vagy akár azonos lehet magával az intézkedéssel is, ha az önálló jogi logikát követő szabályként jelenik meg, és ezen intézkedésen kívül nem lehet meghatározni koherens szabályösszességet.

64 Továbbá, mivel azokon a területeken kívül, amelyeken az uniós adójog harmonizáció tárgyát képezi, az érintett tagállam határozza meg a közvetlen adóztatás területén fennálló kizárólagos hatásköreinek gyakorlása révén az adó alapvető jellemzőit, a referencia-rendszer vagy a „rendes”

adószabályozás meghatározásakor, amely alapján a szelektivitásra vonatkozó feltételt elemezni kell, figyelembe kell venni az említett jellemzőket (lásd ebben az értelemben: 2021. március 16-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. és 39. pont).

65 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy mivel a referenciakeret meghatározása során a nemzeti jog értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának és egymáshoz való kapcsolatának objektív vizsgálatából kell kiindulni, a szelektivitás vizsgálatának ezen első szakaszában nem kell figyelembe venni a jogalkotó által a vizsgált intézkedés elfogadásakor követett célokat. E tekintetben a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az állami beavatkozások által követett célkitűzés nem elegendő ahhoz, hogy e beavatkozások eleve elkerüljék az EUMSZ 107. cikk értelmében vett „támogatásnak” minősítést, mivel e rendelkezés nem tesz különbséget az állami beavatkozások okai vagy céljai alapján, hanem azokat hatásaik alapján határozza meg (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 84. és 85. pont; 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 48. pont).

66 Végül a referencia-rendszert alkotó szabályok azonosításának objektív szempontok alapján kell történnie, különösen annak érdekében, hogy lehetővé váljon az ezen azonosítás alapjául szolgáló értékelések bírósági felülvizsgálata. A Bizottságnak figyelembe kell vennie az érintett tagállam által esetlegesen előterjesztett elemeket, és általánosabban – a teljes körű bírósági felülvizsgálat lehetővé tétele érdekében – gondoskodnia kell arról, hogy az általa elvégzett vizsgálat pontos és kellően indokolt legyen.

67 E megfontolások fényében kell értékelni a fellebbezőknek a referencia-rendszer meghatározására – mint a szelektivitás elemzésének első szakaszára és szükséges előfeltételére – vonatkozó érvelésének megalapozottságát. Amint az a jelen ítélet 41–52. pontjából következik, a fellebbezők lényegében azt állítják, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot először is azáltal, hogy a figyelembe vett referencia-rendszer meghatározását illetően a vitatott határozat indokolását megváltoztatta, másodszor azáltal, hogy kizárta, hogy a vitatott intézkedés önmagában önálló referencia-rendszernek tekinthető, és e tekintetben megváltoztatta az indokolást, harmadszor pedig azáltal, hogy e rendszert önkényesen határozta meg.

68 E három kifogást egymást követően kell megvizsgálni.

1) A referencia-rendszer meghatározása során elkövetett téves jogalkalmazás fennállásáról (a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapja első részének első kifogása, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának első része)

69 A Santander és a Santusa az egyetlen fellebbezési jogalapja első részének első kifogásával, a Spanyol Királyság pedig az egyetlen fellebbezési jogalapjának első részében azt állítja, hogy a Törvényszék a referencia-rendszer meghatározásakor tévesen alkalmazta a jogot, amikor a Bizottság által a vitatott határozatban figyelembe vett referencia-rendszert a sajátjával helyettesítette. Míg a Bizottság az üzleti és cégérték konkrét adójogi kezelésére vonatkozó szabályokat tekintette referencia-rendszernek, a Törvényszék – tartalmilag eltérő elemzésre támaszkodva – e rendszer alá vonta ezenkívül az üzleti és cégérték „általános” adójogi kezelését is. A Santander és a Santusa, valamint a Spanyol Királyság különösen a megtámadott ítélet 93. és 141. pontjára hivatkozik.

70 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 263. cikkben említett jogszerűségi vizsgálat keretében a Bíróság és a Törvényszék hatáskörrel rendelkezik az olyan keresetek tekintetében, amelyeket hatáskör hiánya, lényeges eljárási szabályok megsértése, a Szerződés vagy az alkalmazására vonatkozó bármely jogi rendelkezés megsértése vagy hatáskörrel való visszaélés miatt indítottak. Az EUMSZ 264. cikk kimondja, hogy ha a kereset megalapozott, akkor a megtámadott jogi aktust semmisnek kell nyilvánítani. A Bíróság és a Törvényszék tehát semmi esetre sem helyettesítheti a megtámadott jogi aktus kibocsátójának indokolását a saját indokolásával (2000. január 27-i DIR International Film és társai kontra Bizottság ítélet, C-164/98 P, EU:C:2000:48, 38. pont; 2020. június 4-i Magyarország kontra Bizottság ítélet, C-456/18 P, EU:C:2020:421, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 Ellenben megsemmisítés iránti kereset alapján a Törvényszék a megtámadott jogi aktus indokolását annak kibocsátójától eltérően értelmezheti, sőt bizonyos körülmények között az annak kibocsátója által kifejtett alakszerű indokolást el is utasíthatja, kivéve olyan esetben, amikor ezt semmilyen objektív körülmény nem indokolja (lásd ebben az értelemben: 2000. január 27-i DIR International Film és társai kontra Bizottság ítélet, C-164/98 P, EU:C:2000:48, 42. pont; 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 142. pont).

72 A jelen ügyben, amint az a megtámadott ítélet 68., 93., 124. és 141. pontjából kitűnik, a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság a vitatott intézkedés szelektivitásának értékelése céljából az „üzleti és cégérték” adójogi kezelését vette figyelembe referencia-rendszerként. Közelebbről a Törvényszék a megtámadott ítélet 93. pontjában megállapította, hogy a Bizottság „ezt nem az üzleti és cégérték konkrét adójogi kezelésére szűkítette”. Márpedig, amint azt a fellebbezők helyesen megjegyezték, a Bizottság a vitatott határozat (118) preambulumbekezdésében jelezte, hogy a vitatott intézkedés értékelésének megfelelő keretét az „üzleti és cégérték” konkrét adójogi kezelésére vonatkozó szabályok alkotják.

73 Mindazonáltal, bár igaz, hogy a megtámadott ítéletben elfogadott terminológia eltér a vitatott határozatban használt terminológiától, nem vonható le az a következtetés, hogy a Törvényszék ezáltal a Bizottság által azonosítottól lényegesen eltérő referencia-rendszert azonosított, vagy hogy a Bizottság által a vitatott határozatban elfogadottól eltérő indokolásra támaszkodott annak megállapításakor, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelése képezi a jelen ügyben releváns referencia-rendszert.

74 Amint ugyanis arra a Bizottság hivatkozik, a jelen ügy körülményei között az üzleti és cégérték általános adójogi kezelése teljes mértékben az üzleti és cégérték konkrét adójogi kezeléséhez hasonlítható.

75 E tekintetben, amint arra a Törvényszék a megtámadott ítélet 68. pontjában emlékeztetett, a Bizottság a vitatott határozatban többek között a spanyol hatóságok által a referencia-rendszer azonosítására vonatkozóan megfogalmazott érvekre válaszolva kifejezetten kizárta, hogy az említett rendszert a Spanyolországtól eltérő országban letelepedett társaságban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték adójogi kezelésére kell korlátozni. A Törvényszék így hangsúlyozta, hogy amint a vitatott határozat (118) preambulumbekezdéséből egyértelműen kitűnik, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a spanyol társasági adó általános rendszere, konkrétan az említett adórendszernek az üzleti és cégérték adójogi kezelésére vonatkozó szabályai képezik a releváns referenciakeretet vagy referencia-rendszert. A Bizottság hozzátette, hogy így megerősíti a 2009. október 28-i határozatban figyelembe vett referencia-rendszert. Márpedig ez utóbbi határozat (89) preambulumbekezdésében a Bizottság jelezte, hogy a vitatott intézkedést a

társaságiadó-rendszer azon helyzetekre alkalmazandó általános rendelkezéseire figyelemmel kell értékelni, amelyekben az üzleti és cégérték megjelenése adókedvezményhez vezet. A Bizottság e határozatban kifejtette, hogy álláspontja azzal a megállapítással magyarázható, hogy azok a helyzetek, amelyekben az üzleti és cégérték amortizálható, nem fedik le a hasonló ténybeli vagy jogi helyzetben lévő adózók teljes kategóriáját.

76 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy amint az a megtámadott ítélet 69. pontjából következik, a referencia-rendszer azonosítása érdekében a Törvényszék többek között a Bizottság által a vitatott határozat (28), (29), (123) és (124) preambulumbekezdésében tett azon megállapításokra támaszkodott, amelyek szerint a referencia-rendszer csak vállalkozások üzleti kombinációjának esetére írta elő az üzleti és cégérték amortizációját, így a vitatott intézkedés, mivel megengedi, hogy az üzleti és cégérték – amely könyvelt üzleti és cégérték lenne, ha a társaságok összeolvadtak volna – megjelenjen még akkor is, ha vállalkozások üzleti kombinációja nem jött létre, e referencia-rendszer alóli kivételt képez.

77 Egyébiránt a Törvényszék a vitatott határozat (124) preambulumbekezdésére is hivatkozva a Bizottság azon megfontolásaira is támaszkodott, amelyek szerint, mivel az egyszerű részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációja kizárólag a határokon átnyúló részesedésszerzések esetében megengedett, a belföldi részesedésszerzések esetében viszont nem, a vitatott intézkedés így a belföldi ügyletek és a határokon átnyúló ügyletek közötti eltérő bánásmódot vezetett be, ennélfogva nem tekinthető teljes egészében új általános szabálynak.

78 A vitatott határozatnak a megtámadott ítéletben említett e részeiből egyértelműen kitűnik, hogy – amint azt a Törvényszék megállapította – amikor a Bizottság „az üzleti és cégérték adózására vonatkozó szabály[okat]” jelölte meg referencia-rendszerként, nem csupán a konkrétan valamely részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációjára alkalmazandó szabályokra kívánt utalni, hanem általában a spanyol általános társaságiadó-rendszernek az üzleti és cégérték amortizációjára vonatkozó szabályaira is, ugyanis ez utóbbi szabályok az előbbi szabályok vonatkozásában releváns értékelési keretet nyújtanak.

79 Ebből következik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 68., 93., 124. és 141. pontjában a referencia-rendszer meghatározását illetően a vitatott határozatnak az e határozatban szereplő útmutatásokkal összhangban történő értelmezésére szorítkozott, és ennélfogva nem változtatta meg az említett határozat indokolását a jelen ítélet 70. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében. Következésképpen a Törvényszék a referencia-rendszer meghatározása során nem alkalmazta tévesen a jogot.

80 A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapja első részének első kifogását, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának első részét tehát mint megalapozatlant el kell utasítani.

2) Annak megtagadásáról, hogy a vitatott intézkedést tekintsék önálló referencia-rendszernek (a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapja első részének második kifogása, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának második része)

i) Az indokolás megváltoztatásának fennállásáról

81 A fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék a vitatott határozat indokolását a saját indokolásával helyettesítette, kizárva azt, hogy a vitatott intézkedés önálló referencia-rendszernek minősülhessen. Lényegében ugyanis, miközben a Bizottság e határozatban kizárólag a határokon átnyúló egyesülések jogi akadályainak állítólagos hiányára támaszkodva utasította el a vitatott intézkedés önálló referencia-rendszerként való elismerésének lehetőségét, a Törvényszék a megtámadott ítélet 128–141. pontjában ettől eltérő érvelésre támaszkodott.

82 E tekintetben, amint az a jelen ítélet 75. pontjában megállapításra került, emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság álláspontja szerint a referencia-rendszer nem korlátozódhat az üzleti és cégértéknek a vitatott intézkedés által bevezetett adójogi kezelésére, mivel ezen intézkedés előnyeit csak a külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozások élvezik, és hogy annak értékelésekor, hogy fennáll-e az ugyanilyen típusú részesedést belföldi illetőségű társaságokban megszerző vállalkozások hátrányos megkülönböztetése, a társaságiadó-rendszer azon helyzetekre alkalmazandó általános rendelkezéseit kell figyelembe venni, amelyekben az üzleti és cégérték megjelenése adókedvezményhez vezet.

83 Ennélfogva nem állapítható meg, hogy a Törvényszék megváltoztatta a vitatott határozat indokolását, megkerülve azt a tényt, hogy a Bizottság valójában a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok hiányára támaszkodott annak kizárása érdekében, hogy a vitatott intézkedés képezhesse a referencia-adórendszert.

84 Noha – amint arra a fellebbezők hivatkoznak – a Bizottság a 2009. október 28-i határozat (93)–(96) és (117) preambulumbekezdésében valóban hivatkozott a határokon átnyúló egyesülések jogi akadályainak állítólagos hiányára, e hivatkozásokkal csupán a spanyol hatóságok által előterjesztett azon észrevételekkel kapcsolatban foglalt állást, amelyek nevezetesen nem csupán a hivatalos vizsgálati eljárás megindítását elrendelő 2007. október 10-i határozatban előzetesen azonosított referencia-rendszer vitatására, hanem a szelektivitás vizsgálatának második és harmadik szakaszában az összehasonlítás és az igazolás tekintetében figyelembe vehető elemek vitatására is irányultak.

85 Ennélfogva, amint arra a főtanácsnok a World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság egyesített ügyekre vonatkozó indítványának (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:51) 65. pontjában rámutatott, a fellebbezők állításával ellentétben a Bizottság nem a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok elismerésének hiánya miatt zárta ki, hogy a vitatott intézkedés képezhesse a szelektivitás elemzése szempontjából figyelembe veendő releváns referencia-rendszert, hanem azért, mert úgy vélte, hogy ezen intézkedést olyan tágabb szabályösszesség tükrében kell értékelni, amely a belföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációjára vonatkozó szabályokat, valamint az általában az üzleti és cégérték amortizációjára alkalmazandó elveket is magában foglalja, amely elvekhez a Bizottság álláspontja szerint igazodtak e szabályok annak előírásával, hogy az üzleti és cégérték kizárólag abban az esetben vonható le, ha a részesedésszerzést vállalkozások valamely üzleti kombinációja kíséri.

86 Ebből következik, hogy megalapozatlan az az állítás, amely szerint a Törvényszék a megtámadott ítélet 128–141. pontjában megváltoztatta az indokolást.

ii) Arról, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor megtagadta, hogy a vitatott intézkedést önálló referencia-rendszernek tekintse

87 A fellebbezők másodlagosan előadják, hogy a Törvényszék által annak kizárása érdekében követett okfejtés, hogy a vitatott intézkedés önálló referencia-rendszert képezhessen, téves jogalkalmazáson alapul. Egyrészről megjegyzik, hogy ezen intézkedés célja, hogy biztosítsa az adósemlegességet a spanyolországi és külföldi részesedésszerzésekre tekintettel, és hogy annak célja ezért nem csupán az, hogy megoldjon egy konkrét problémát, amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 140. pontjában tévesen állította. Másrészről arra hivatkoznak, hogy a Törvényszék érvelése valamely intézkedés szelektivitásának eltérő értékelését eredményezi attól függően, hogy a nemzeti jogalkotó önálló adó bevezetése vagy valamely általános adó módosítása mellett döntött, vagyis hogy milyen szabályozási módszert alkalmazott.

88 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Törvényszék által a megtámadott ítélet 96–142. pontjában kifejtett érvelés azon okfejtés megválaszolására irányult, amely szerint a határokon átnyúló üzleti kombinációk előtti akadályok miatt a Bizottságnak a vitatott intézkedést kellett volna referencia-rendszerként azonosítania.

89 Márpedig, noha a fellebbezők nem fogalmaznak meg semmilyen kifogást a szelektivitás vizsgálatának a megtámadott ítélet 96–109. pontjában kifejtett első szakasza keretében a referencia-rendszer meghatározására alkalmazandó módszerrel kapcsolatban, kifogásolják a Törvényszék által végzett vizsgálat további, ezen ítélet 110–142. pontjában bemutatott részét.

90 Elsősorban, ami a megtámadott ítélet 110–126. pontjában kifejtett érvelést illeti, az arra a kérdésre vonatkozik, hogy a Bizottság által azonosított rendes szabályozás céljára tekintettel a belföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző, illetve a külföldi illetőségű társaságokban részesedést szerző vállalkozások összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak-e.

91 Ezen összehasonlíthatósági vizsgálat azonban nem függ össze közvetlenül a referenciakeretnek a szelektivitás vizsgálatának első szakaszában elvégzendő behatárolásával, annak ellenére, hogy a megtámadott ítélet 126. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy „e két szakasz között összefüggés, sőt akár, mint a jelen esetben is, közös indokolás lehet”. Így a fellebbezők által a referencia-rendszer célja meghatározásának vitatása érdekében kifejtett érvelés vizsgálatára később, a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapja második részének, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapja harmadik részének vizsgálata keretében kerül majd sor, amely részek az összehasonlíthatósági vizsgálat alapjául szolgáló célkitűzés meghatározásakor elkövetett hibára vonatkoznak.

92 Másodsorban, ami a megtámadott ítélet 127–142. pontját illeti, a Törvényszék e pontokban azt vizsgálta, hogy a vitatott intézkedés a sajátos jellemzőire tekintettel, vagyis bármely összehasonlító elemzéstől függetlenül önmagában képezhetett volna-e önálló referenciakeretet.

93 E tekintetben először is a fellebbezők tévesen állítják, hogy a Törvényszék elsősorban a spanyol jogalkotó által választott szabályozási módszerre támaszkodott a vitatott intézkedés szelektív jellegének megállapításakor. A megtámadott ítéletből ugyanis kitűnik, hogy a Törvényszék ezen intézkedés céljára és hatásaira támaszkodott, nem pedig pusztán formai jellegű megfontolásokra.

Közelebbről a Törvényszék ezen ítélet 136. pontjában megjegyezte, hogy az említett intézkedés kivételt képez azon általános szabály alól, amely szerint kizárólag a vállalkozások üzleti kombinációi vezethetnek az üzleti és cégérték amortizációjához.

94 Kétségtelen, hogy – amint arra a fellebbezők helyesen hivatkoztak – az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy egy adott szabályozási módszer alkalmazása nem teheti lehetővé, hogy bizonyos nemzeti adószabályok eleve kikerüljenek az állami támogatások területén az EUM-Szerződés által előírt ellenőrzés alól, és az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet elegendő a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzése során releváns referenciakeret meghatározásához sem, ellenkező esetben döntő mértékben az állami beavatkozások formája részesülne előnyben azok hatásaival szemben. Ennélfogva az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet döntő tényező a referenciakeret meghatározásakor (lásd ebben az értelemben: WDFG-ítélet, 76. pont; 2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92. pont).

95 Mindemellett ugyanezen ítélkezési gyakorlatból következik, hogy jóllehet valamely adójogi intézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából az alkalmazott szabályozási módszernek nincs döntő jelentősége, így nem mindig szükséges, hogy az valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon, az a körülmény, hogy az adójogi intézkedés e szabályozási módszert alkalmazva ilyen jelleggel rendelkezik, e célból releváns akkor, ha az következik belőle, hogy gazdasági szereplők két kategóriája különböztethető meg, és képezi *a priori* eltérő bánásmód tárgyát, azaz egyrészt azok, akik az eltérést engedő intézkedés hatálya alá tartoznak, másrészt azok, akikre továbbra is az általános adórendszer alkalmazandó, noha e két kategória az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben van (2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 93. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

96 Ebből következik, hogy nem kifogásolható, hogy a Törvényszék egyéb megfontolások mellett megállapította, hogy a vitatott intézkedés a szelektív jellegének vizsgálata szempontjából eltérést engedő jelleggel bír.

97 Másodszor, ami a fellebbezők által a Warner főtanácsnok Olaszország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványára (173/73, a továbbiakban: Warner főtanácsnok indítványa, EU:C:1974:52, 728. o.) való hivatkozással szemben megfogalmazott kritikát illeti, a Törvényszék a megtámadott ítélet 136. pontjában helyesen mutatott rá arra, hogy a vitatott intézkedés – amint azt a Bizottság a vitatott határozat (124) preambulumbekezdésében megállapította – nem vezetett be teljes körben új általános szabályt az üzleti és cégérték amortizációja vonatkozásában, hanem „kivételt képez az általános szabály alól”, amely szerint csak a vállalkozások üzleti kombinációi eredményezhetik az üzleti és cégérték amortizációját, amely kivétel célja – a Spanyol Királyság szerint – az lenne, hogy kiküszöbölje azon kedvezőtlen hatásokat, amelyeket az általános szabály alkalmazása idéz elő a külföldi illetőségű társaságokban való részesedésszerzések tekintetében.

98 Következésképpen a megtámadott ítéletből kitűnik, hogy azon következtetésének alátámasztására, amely szerint a referencia-rendszer nem korlátozódhat kizárólag a vitatott intézkedésre, a Törvényszék nem kizárólag arra a körülményre támaszkodott, hogy ezen intézkedés – a Warner főtanácsnok indítványának alapjául szolgáló ügyben szóban forgó intézkedéshez hasonlóan – célzott célkitűzés elérésére, és így egy konkrét probléma megoldására irányult. Ebből következik, hogy a fellebbezők által előadott érvek – amelyek egyrészt a jelen tényállásnak a Warner főtanácsnok indítványának alapjául szolgáló ügyben szóban forgó tényállással való hasonlóságának

vitatására, másrészt annak bizonyítására irányulnak, hogy a vitatott intézkedés célja az adósemlegesség elvének védelme, nem pedig valamely konkrét probléma megoldása volt – nem cáfolhatják a Törvényszék által kifejtett érvelést, és következésképpen hatástalanok.

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

100 A fenti megfontolások összességére tekintettel a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapja első részének második kifogását, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának második részét mint hatástalant, és mindenesetre mint megalapozatlant el kell utasítani.

3) A referencia-rendszer meghatározásának önkényes jellegéről (a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapja első részének harmadik kifogása)

101 Egyetlen fellebbezési jogalapja első részének harmadik kifogása keretében a Santander és a Santusa először is arra hivatkozik, hogy a Törvényszék az általa alkalmazott referencia-rendszert önkényesen határozta meg, mivel nehéz azonosítani azt, hogy konkrétan mely kritériumot használta azon koherens keret azonosítására, amelybe a vitatott intézkedés illeszkedik. Másodszor azt állítják, hogy a Törvényszék az általa meghatározott referencia-rendszerben tévesen és indokolatlanul azonosította azt, hogy mi minősül a szabálynak, és mi a kivételnek. A Santander és a Santusa szerint a Törvényszék a megtámadott ítélet 136. pontjában tévesen állapította meg, hogy a szabály az üzleti és cégérték amortizációjának lehetetlensége, és hogy a vitatott intézkedés kivételt vezet be e szabály alól. Amint a 2018. június 28-i Andres (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505) alapjául szolgáló ügyben is, a Törvényszék összekeverte a szabályt a kivétellel.

102 Az első állítást, amely szerint a Törvényszék önkényesen határozta meg a szóban forgó referencia-rendszert, el kell utasítani, mivel – amint az a jelen ítélet 75–78. pontjából kitűnik – a Törvényszék a jogilag megkövetelt módon indokolta azt az érvelést, amelynek eredményeképpen a jelen ügy körülményei között a spanyol jog alapján a társasági adó meghatározása céljából az üzleti és cégérték adójogi kezelésére alkalmazandó szabályokra hivatkozott, és következésképpen helybenhagyta a vitatott határozatban foglalt, erre vonatkozó értékelést. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy a Bizottság által alapul vett előfeltevés a Törvényszék által jóváhagyott azon megállapításon alapul, amely szerint a spanyol jogban az üzleti és cégérték amortizációja általában a vállalkozások valamely üzleti kombinációjának fennállásától függ.

103 A második állítást, amely szerint a Törvényszék tévesen és indokolatlanul azonosította a szabályt és a kivételt, szintén el kell utasítani. A spanyol adójogszabályok Törvényszék által elfogadott értelmezésének megfelelően ugyanis kizárólag a vállalkozások üzleti kombinációja teszi lehetővé általában az üzleti és cégérték amortizációját, ideértve a belföldi társaságokban való részesedésszerzésből származó üzleti és cégérték amortizációját is, a 4/2004. sz. királyi

törvényerejű rendelettel jóváhagyott, a társasági adóról szóló törvény 89. cikke (3) bekezdésének megfelelően. Ennélfogva nem az üzleti és cégérték amortizációjának lehetetlensége képezi azt a főszabályt, amelytől a vitatott intézkedés eltér, hanem az az elv, amely értelmében az amortizáció általában kizárólag vállalkozások valamely üzleti kombinációja esetén lehetséges, amely elvet a Törvényszék az üzleti és cégérték társasági adó szempontjából történő adójogi kezelésére vonatkozó rendelkezésekből vonta le, akár az üzleti és cégérték valamely vállalkozás felvásárlása esetén történő amortizációjával kapcsolatos rendelkezésekről, akár a belföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzésből – amelyet a vállalkozások egyesülése követ – eredő üzleti és cégérték amortizációjával kapcsolatos rendelkezésekről van szó.

104 E megfontolásokra tekintettel a Santander és a Santusa egyetlen jogalapja első részének harmadik kifogását, következésképpen pedig e jogalap első részét mint megalapozatlant teljes egészében el kell utasítani.

B. A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának második, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik, az összehasonlíthatóság vizsgálatának kiindulópontját képező cél téves meghatározására alapított részéről

1. A felek érvelése

105 A Santander és a Santusa, valamint a Spanyol Királyság az egyetlen fellebbezési jogalapjának második, illetve harmadik része keretében lényegében a megtámadott ítélet 144–165. pontjában szereplő azon indokokat vitatja, amelyekre hivatkozva a Törvényszék a referencia-rendszer célját azonosította, és e célra tekintettel összehasonlította a vitatott intézkedés által bevezetett előnyben részesülő, illetve az abból kizárt vállalkozások helyzetét.

106 A Santander és a Santusa először is arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot azon cél meghatározása során, amelyre tekintettel a vitatott intézkedés szelektivitása vizsgálatának második szakaszában el kellett végezni az összehasonlítást. A Törvényszék, amely itt is eltért a vitatott határozatban foglaltaktól, tévesen értelmezte az adójogi jellegű intézkedések által követett cél meghatározására vonatkozó ítélkezési gyakorlatot. Ellentétben azzal, amit a Törvényszék feltételez, nem áll fenn ellentmondás a Bíróság azon kérdéssel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatában, hogy a „szóban forgó intézkedés” által kedvezményezett vállalkozásoknak és az abból kizárt vállalkozásoknak a helyzetét ezen intézkedés céljára vagy „az intézkedés hátterét képező rendszer” céljára tekintettel kell-e összehasonlítani. A Santander és a Santusa szerint e céloknak egybe kell esniük, és ha nem ez a helyzet, ez azért van, mert a nemzeti jogalkotó olyan intézkedést vezetett be az adórendszerbe, amely nem felel meg e rendszer logikájának. A jelen ügyben a szabályozás valódi célja, amelyre tekintettel az összehasonlítást el kell végezni, az adósemlegesség, amint azt maga a Bizottság is elismerte a vitatott határozatban. Sokkal általánosabb és logikusabb célról van szó, mint a Törvényszék által hivatkozott, az üzleti és cégérték számviteli és adójogi kezelése közötti párhuzam, amely bánásmódban valamely vállalkozás egy társaságban való részesedésszerzés esetén részesül, mivel főszabály szerint minden társasági adó *per definitionem* eltér a számviteli eredménytől.

107 Másodszor a Santander és a Santusa úgy véli, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 122. pontjában tévesen állapította meg, hogy az üzleti és cégértékre vonatkozó adórendelkezések célja az, hogy bizonyos koherenciát teremtsenek az üzleti és cégérték adójogi kezelése és számviteli kezelése között. E megállapítás nemcsak önkényes, hanem teljes egészében megalapozatlan is, mivel minden társasági adó *per definitionem* eltér a számviteli eredménytől.

Ami közelebbről az üzleti és cégérték amortizációjára vonatkozó rendelkezéseket illeti, a 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelettel jóváhagyott, a társasági adóról szóló törvényben előírt különböző esetek közös célja nem az üzleti és cégérték adójogi kezelése és számviteli kezelése közötti koherencia biztosítása, hanem a kettős adóztatás elkerülése és az adósemlegesség biztosítása.

108 A Spanyol Királyság továbbá azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor nem határozta meg helyesen a referenciakeret célját, és nem végezte el megfelelően a WDFG-ítéletben megkövetelt összehasonlítást. A Spanyol Királyság úgy véli, hogy nemcsak a referenciakeretnek a megtámadott ítéletben elfogadott meghatározása különbözik a vitatott határozatban szereplőtől, hanem ezenkívül a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a vitatott intézkedés célja az üzleti és cégérték adójogi kezelése és számviteli kezelése közötti összhang biztosítása. A számviteli szabály és az adózási szabály az üzleti és cégértéknek és ezen érték amortizációjának az elismerését illetően is számos szempontból különbözik. Ellentétben azzal, amit a Törvényszék megállapított, a vitatott intézkedés célja az adósemlegesség, annak érdekében, hogy hasonló befektetési döntések ne adózási, hanem gazdasági szempontokon alapuljanak.

109 A Bizottság ezen érvelés elutasítását kéri, mivel az szerinte elfogadhatatlan, és mindenképpen megalapozatlan.

2. A Bíróság álláspontja

a) Az elfogadhatóságról

110 A Bizottság a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapja második részének, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapja harmadik részének teljes egészében való elfogadhatatlanságára hivatkozik. Azt állítja, hogy az előadott érveket nem hozták fel a Törvényszék előtt, illetve hogy azok ténykérdésekre, többek között a nemzeti jog tartalmának és hatályának értelmezésére vonatkoznak.

111 A Bizottság által felhozott első elfogadhatatlansági kifogást a jelen ítélet 56–58. pontjában kifejtettekkel azonos okok miatt el kell utasítani. Valamely fél ugyanis jogosult olyan jogalapokra és érvekre hivatkozni, amelyek magából a megtámadott ítéletből következnek, és amelyek az ítélet jogi megalapozottságának kifogásolására irányulnak. A fellebbezők tehát jogosultak a Törvényszék megállapításait kétségbe vonni, függetlenül attól a körülménytől, hogy első fokon nem adtak elő olyan érvelést, amely kifejezetten a vitatott határozat e tekintetben való megkérdőjelezésére irányult volna.

112 A Bizottság által felhozott második elfogadhatatlansági kifogást illetően, amely azon alapul, hogy a fellebbezők olyan ténymegállapításokat szándékoznak kétségbe vonni, amelyek főszabály szerint nem tartoznak a Bíróság felülvizsgálatának hatálya alá, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a tények és bizonyítékok értékelése – az elferdítésük esetét kivéve – nem minősül olyan jogkérdésnek, amelyet mint ilyet a Bíróságnak fellebbezés keretében felül kellene vizsgálnia. Amint azonban a Törvényszék megállapította vagy értékelte a tényállást, az EUMSZ 256. cikk értelmében a Bíróság hatáskörrel rendelkezik a tények jogi minősítésének és az abból levont jogi következtetéseknek a felülvizsgálatára (2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet, C-128/16 P, EU:C:2018:591, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

113 Így a Törvényszék által a nemzeti jog tekintetében tett megállapítások fellebbezés keretében történő vizsgálata során – amely megállapítások az állami támogatások területén ténybeli megállapításoknak minősülnek – a Bíróság hatásköre csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e. Fellebbezés keretében azonban annak vizsgálata, hogy a Törvényszék e nemzeti jogot az uniós jog valamely rendelkezésére tekintettel jogilag miként minősítette, jogkérdésnek minősül, és a Bíróság hatáskörébe tartozik (2018. június 28-i Andres [A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

114 Ezenkívül, amint arra a jelen ítélet 70. pontja emlékeztetett, a Törvényszék semmi esetre sem helyettesítheti a megtámadott jogi aktus kibocsátójának indokolását a saját indokolásával, így a Bíróság fellebbezés keretében hatáskörrel rendelkezik annak vizsgálatára, hogy a Törvényszék megváltoztatta-e az indokolást, és ezáltal tévesen alkalmazta-e a jogot.

115 Mivel a fellebbezők a jelen ítélet 105–108. pontjában összefoglalt érvelésükkel lényegében azt kifogásolják, hogy a Törvényszék a vitatott határozatban szereplő indokolást a saját indokolásával helyettesítette azon „cél” vonatkozásában, amelyre tekintettel el kell végezni a vitatott intézkedés alkalmazásából eredően előnyben részesülő és az abból kizárt vállalkozások helyzete összehasonlíthatóságának vizsgálatát, ezen érvelés elfogadható.

b) A vizsgált részek érdeméről

116 Először is mint hatástalant el kell utasítani a Törvényszék azon következtetése ellen irányuló érvelést, amely szerint az ítélkezési gyakorlat következetlen abban a kérdésben, hogy az összehasonlítást a vizsgált intézkedés céljára vagy azon rendszer céljára tekintettel kell-e elvégezni, amelybe ezen intézkedés illeszkedik.

117 A Santander és a Santusa ugyanis annak állítására szorítkozik, hogy nincs jelentősége annak, hogy az egyik vagy a másik célt választják-e, mivel azoknak főszabály szerint egybe kell esniük. Ennélfogva, még ha feltételezzük is, hogy a Törvényszéknek a Bíróság ítélkezési gyakorlatának tartalmára vonatkozó értékelése pontatlan, meg kell állapítani, hogy a Santander és a Santusa nem vitatja a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 157. pontjában szereplő azon következtetését, amely szerint a szelektivitás elemzésének második szakaszában az összehasonlíthatóság vizsgálatát azon referencia-rendszer céljára tekintettel kell elvégezni, amelybe a vizsgált intézkedés illeszkedik, nem pedig ezen intézkedés céljára tekintettel.

118 Másodszor a fellebbezők a referencia-rendszer céljának azonosítását illetően a vitatott határozat indokolásának megváltoztatására alapított kifogást hoznak fel. Azzal érvelnek, hogy a megtámadott ítélet 122. pontjában említett cél, hogy „bizonyos koherenciát teremtsen az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése között”, nem tükröződik sem a vitatott határozatban, sem pedig a Spanyol Királyság által a közigazgatási eljárás során előterjesztett észrevételekben. A Santander és a Santusa ezenkívül azt állítja, hogy mindenesetre önkényes és megalapozatlan az az állítás, amely szerint az üzleti és cégértékre vonatkozó adójogi rendelkezések ilyen célt követnek.

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

120 Kétségtelen, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 118–120. pontjában az e határozatban szereplő bizonyos megállapításokra utalt, amikor jelezte, hogy az üzleti és cégérték adójogi kezelése azon szempont köré szerveződik, hogy fennáll-e, vagy sem, a vállalkozások valamely üzleti kombinációja, és az említett határozat (28) és (123) preambulumbekezdésére hivatkozva kifejtette, hogy e körülménynek az az oka, hogy független társaságok tárgyi eszközeinek megszerzését vagy átadását, valamint egyesülését vagy szétválását követően „az üzleti és cégérték […] elkülönített immateriális eszközként jelenik meg az üzleti kombináció révén létrejött vállalkozás könyveiben” (a megtámadott ítélet 118. pontja). Ugyanígy az az állítás, amely szerint az üzleti és cégérték adójogi kezelése „összefüggésben van [a] számviteli logikával” (a megtámadott ítélet 117. pontja), a Bizottság által a vitatott határozatban – különösen annak (121)–(124) preambulumbekezdésében – megfogalmazott bizonyos megfontolások sorába illeszkedik.

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

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

123 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a Törvényszék téves jogalkalmazása ellenére mindenképpen el kellett-e utasítani a Santander és a Santusa által a Törvényszékhez benyújtott keresetük alátámasztására felhozott első jogalap második kifogását, amennyiben az a Bizottság terhére rótta, hogy nem bizonyította, hogy a vitatott intézkedés által követett adósemlegességi célra tekintettel a belföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzések és a külföldi illetőségű társaságokban történő részesedésszerzések hasonlóak.

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

125 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 35. pontjában említett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, amelyre a Törvényszék a megtámadott ítélet 146. pontjában helyesen hivatkozott, a szelektivitás elemzésének második szakaszában elvégzendő összehasonlíthatósági vizsgálatot nem a vitatott intézkedés céljára, hanem a referencia-rendszer céljára tekintettel kell elvégezni.

126 A jelen ügyben a fellebbezők azzal érvelnek, hogy a referencia-rendszer célja, amely szerintük egybeesik a vitatott intézkedés céljával, az adósemlegesség megőrzése. Hangsúlyozzák, hogy e célra tekintettel a belföldi társaságokban részesedést szerző és a határokon átnyúló társaságokban részesedést szerző vállalkozások eltérő helyzetben vannak a vállalkozások határokon átnyúló üzleti kombinációi előtti akadályok miatt.

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

128 Márpedig a jelen ügyben a Törvényszék a megtámadott ítélet 123. pontjában helyesen állapította meg, hogy azok a vállalkozások, amelyek külföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést, az üzleti és cégérték adójogi kezelése által követett cél szempontjából összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak azon vállalkozásokkal, amelyek belföldi illetőségű társaságokban szereznek részesedést. Mivel ugyanis a határokon átnyúló kisebbségi részesedést szerző vállalkozások a vitatott intézkedés kedvezményezettjei lehetnek, miközben azokat nem érintik a Santander és a Santusa által hivatkozott, a vállalkozások üzleti kombinációi előtti állítólagos akadályok, nem állítható, hogy ezen akadályok miatt a szóban forgó intézkedés kedvezményezettjei eltérő jogi és ténybeli helyzetben vannak, mint azok a vállalkozások, amelyek a rendes adószabályozás hatálya alá tartoznak.

129 E megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy azon téves jogalkalmazás ellenére, amelyet a Törvényszék azáltal követett el, hogy a referencia-rendszer célja meghatározásának vizsgálata keretében a vitatott határozatban szereplő indokolást a saját indokolásával helyettesítette, a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának második részét, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik részét mint megalapozatlant el kell utasítani.

C. A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának negyedik, a bizonyítási teher megoszlásával kapcsolatos téves jogalkalmazásra alapított részéről

1. A felek érvelése

130 A fellebbezők előadják, hogy a Törvényszék azáltal, hogy a szelektivitás elemzésének első és második szakaszában nem vizsgálta meg, hogy a referencia-rendszer céljára, vagyis az adósemlegességre tekintettel mely vállalkozások vannak összehasonlítható helyzetben, és e vizsgálatot a harmadik szakaszra halasztotta, megfordította a bizonyítási terhet. E tekintetben az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy valamely intézkedés szelektivitása vizsgálatának első és második szakaszában a helyzeteknek az elérni kívánt cél tekintetében való összehasonlíthatóságával kapcsolatos bizonyítási teher a Bizottságra hárul.

131 A Bizottság szerint a fellebbezők érvelése elfogadhatatlan, és mindenesetre megalapozatlan.

2. A Bíróság álláspontja

132 Először is, ami a Bizottság által a fellebbezők érvelésével szemben felhozott elfogadhatatlansági kifogást illeti, azt a jelen ítélet 56–58. pontjában kifejtettekkel azonos okok miatt el kell utasítani. Valamely fél ugyanis jogosult olyan jogalapokra és érvekre hivatkozni, amelyek magából a megtámadott ítéletből következnek, és amelyek az ítélet jogi megalapozottságának kifogásolására

irányulnak. A fellebbezők tehát jogosultak a Törvényszék megállapításait kétségbe vonni, függetlenül attól a körülménytől, hogy első fokon nem adtak elő olyan érvelést, amely kifejezetten a vitatott határozat e tekintetben való megkérdőjelezésére irányult volna.

133 Ami a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapja harmadik részének, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapja negyedik részének megalapozottságát illeti, a fellebbezők éppen azt kifogásolják, hogy a Törvényszék kizárólag a vitatott intézkedés szelektivitása elemzésének harmadik szakaszában vette figyelembe azt a tényt, hogy ezen intézkedés az adósemlegesség célját követi, ezen elemzés első és második szakaszában azonban nem.

134 A fellebbezők érvelése azon az előfeltevésen alapul, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot a referencia-rendszer céljának meghatározásakor, amikor úgy ítélte meg, hogy e cél az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése közötti koherenciában, nem pedig az adósemlegesség elvében rejlik.

135 Márpedig e tekintetben elegendő rámutatni arra, hogy – amint az a jelen ítélet 116–129. pontjában kifejtett megfontolásokból kitűnik – noha a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a referencia-rendszer célja az üzleti és cégérték adójogi és számviteli kezelése közötti koherenciában rejlik, nem nyert bizonyítást, hogy az adósemlegesség célja alkalmas arra, hogy a szelektivitás vizsgálatának második szakaszában kizárja a támogatás szelektivitását.

136 A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának harmadik részét, valamint a Spanyol Királyság egyetlen fellebbezési jogalapjának negyedik részét tehát mint hatástalant el kell utasítani.

D. A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának negyedik, az arányosság elvének téves alkalmazására alapított részéről

1. A felek érvelése

137 A Santander és a Santusa lényegében arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor anélkül vizsgálta meg a vitatott intézkedés arányosságát, hogy előzetesen értékelte volna, hogy a szóban forgó helyzetek a helyesen azonosított referencia-rendszer céljára, vagyis az adósemlegesség céljára tekintettel összehasonlíthatók-e. Előadják, hogy a vitatott intézkedésnek az arányosság elvének tiszteletben tartása szempontjából történő vizsgálatának – a szelektivitás elemzésének harmadik szakaszában – a jelen ügyben semmi értelme nincs, és nem is indokolt. Először azon kérdést kell megvizsgálni, hogy az intézkedés a céljára tekintettel hátrányos megkülönböztetést valósít-e meg összehasonlítható helyzetek között, és csak ezt követően kell megvizsgálni azt, hogy ezen intézkedést igazolja-e az, hogy az azon rendszer alapelveinek szerves részét képezi, amelybe illeszkedik, és megfelel-e a koherencia és az arányosság elvének.

138 A Bizottság szerint a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának negyedik része hatástalan, és mindenesetre megalapozatlan.

2. A Bíróság álláspontja

139 Meg kell állapítani, hogy a Santander és a Santusa érvelése azon a feltevésen alapul, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a vitatott intézkedés arányosságának elemzését a szelektivitás vizsgálatának harmadik szakaszára halasztotta.

140 Ennek az érvelésnek azonban nem lehet helyt adni, mivel – amint az az ítélkezési gyakorlatból kitűnik – az a kérdés, hogy valamely szelektív előny megfelel-e az arányosság elvének, a szelektivitás vizsgálatának harmadik szakaszában merül fel, amelynek keretében azt a kérdést kell megvizsgálni, hogy az említett előnyt igazolhatja-e az érintett tagállam adórendszerének jellege vagy általános felépítése. E szakaszban a tagállamnak tehát azt kell bizonyítania, hogy az intézkedés célkitűzéséből eredő eltérő bánásmód megfelel az arányosság elvének, mivel nem haladja meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket, és hogy e cél nem érhető el kevésbé korlátozó intézkedésekkel (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 75. pont).

141 Ennélfogva a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának negyedik részét is el kell utasítani.

E. A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának ötödik, a határokon átnyúló egyesülések lehetetlensége és a külföldi társaságokban való részesedésszerzés közötti okozati összefüggéssel kapcsolatos téves jogalkalmazásra alapított részéről

1. A felek érvelése

142 A Santander és a Santusa lényegében előadja, hogy a megtámadott ítéletnek az ítélet 181–190. pontjában foglalt, a szelektivitás elemzésének harmadik szakaszával kapcsolatos indokolása téves jogalkalmazáson alapul, mivel a Törvényszék azt követelte a Spanyol Királyságtól, hogy bizonyítsa „a külföldi egyesülés végrehajtásának lehetetlensége és a külföldi részesedésszerzés közötti okozati összefüggés” fennállását. A Santander és a Santusa egyrészt arra hivatkozik, hogy ezen indokolás olyan elemzési szempontot vezet be, amely a vitatott határozatban nem szerepel, sőt ellentétes annak *ratio decidendijével*, másrészt pedig arra, hogy a Törvényszék által kért bizonyítékot lehetetlen rendelkezésre bocsátani.

143 A Bizottság e rész elutasítását kéri.

2. A Bíróság álláspontja

144 Rá kell mutatni arra, hogy a megtámadott ítélet 181–190. pontjában – a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának ötödik része kizárólag e pontokat érinti – a Törvényszék kifejtette azokat az okokat, amelyek miatt a Spanyol Királyság nem bizonyította, hogy a vitatott intézkedés semlegesíti a rendes szabályozás feltételezetten hátrányos hatásait.

145 Mindazonáltal kiegészítő jelleggel folytatta elemzését azon feltevés alapján, hogy ezt bizonyították (a megtámadott ítélet 191–199. pontja). A Törvényszék azon megállapítása, amely szerint a Bizottság nem követett el hibát, amikor megállapította, hogy a Spanyol Királyság nem igazolta a

vitatott intézkedés által bevezetett különbségtételt, tehát nem csupán a megtámadott ítéletnek a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának ötödik részében hivatkozott indokain alapul.

146 Márpedig az ítélkezési gyakorlat szerint fellebbezés keretében a megtámadott ítélet valamely indokolása ellen irányuló jogalap, amely ítélet rendelkező része más indokok alapján jogilag kellően megalapozott, hatástalan, és azt ennélfogva el kell utasítani. A jelen ügyben, még ha feltételezzük is, hogy az ötödik rész megalapozott, azt – mivel nem érvényteleníti a megtámadott ítéletet – mint hatástalant el kell utasítani, mivel az említett következtetés más indokok alapján továbbra is megalapozott (lásd ebben az értelemben: 2011. március 29-i Anheuser-Busch kontra Budějovický Budvar ítélet, C-96/09 P, EU:C:2011:189, 211. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

147 Ebből következik, hogy a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának ötödik részét mint hatástalant el kell utasítani.

F. A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának hatodik, a vitatott intézkedésnek az irányítás százalékos aránya alapján való megosztható jellegének vizsgálata során elkövetett téves jogalkalmazásra alapított részéről

1. A felek érvelése

148 A Santander és a Santusa azt kifogásolja, hogy a Törvényszék elutasította az arra alapított jogalapjukat, hogy a Bizottság az elemzésében nem tett különbséget a kisebbségi és a többségi részesedésszerzés között. A Santander és a Santusa hangsúlyozza egyrészt, hogy az általuk a vitatott intézkedés keretében megvalósított összes ügylet a megszerzett társaság feletti irányításszerzéshez vezetett, másrészt pedig, hogy a Spanyol Királyság a Bizottságtól a két helyzet külön elemzését kérte. A Santander és a Santusa álláspontja szerint az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az érintett tagállam erre irányuló kérése esetén a Bizottság köteles a vizsgált intézkedést külön elemezni. Ami a vitatott intézkedés megosztható jellegét illeti, az abból az eljárási bánásmódból ered, amelyet a Bizottság ezen intézkedés elemzése során alkalmazott, és amely három különböző határozat meghozatalához vezetett.

2. A Bíróság álláspontja

149 A Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának hatodik része a megtámadott ítélet 207–216. pontját kifogásolja, amelyben a Törvényszék megvizsgálta, hogy a Bizottság köteles lett volna-e különbséget tenni a vitatott intézkedés hatálya alá tartozó különböző ügyletek között.

150 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a megtámadott ítélet e pontokban kifejtett indokai, amelyek a Santander és a Santusa azon érvelésének megválaszolására irányultak, amely szerint a Bizottságnak különbséget kellett volna tennie a külföldi illetőségű társaságokban való, irányításszerzéssel járó részesedésszerzések és a többi részesedésszerzés között annak megállapítása érdekében, hogy a vitatott intézkedésnek az előbbiekre való alkalmazása nem minősül állami támogatásnak, mellékes jellegűek.

151 A Santander és a Santusa azon érvét ugyanis, amely szerint a Bizottság köteles lett volna ilyen különbséget tenni, elsődlegesen a megtámadott ítélet 206. pontja elutasította, amelyben a Törvényszék lényegében úgy ítélte meg, hogy a vitatott intézkedés által az üzleti és cégérték adójogi kezelése tekintetében bevezetett inkoherencia akkor is fennállna, ha ezen intézkedés csak a külföldi illetőségű társaságokban való többségi részesedésszerzésekre vonatkozna.

152 Márpedig, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 146. pontjában emlékeztetett, fellebbezés keretében a megtámadott ítélet indokolásának mellékes része ellen irányuló jogalap, amely ítélet rendelkező része más indokok alapján jogilag kellően megalapozott, hatástalan, és azt ennélfogva el kell utasítani.

153 Mindenesetre a Santander és a Santusa által az egyetlen fellebbezési jogalapjuk hatodik részében kifejtett érvelés megalapozatlan.

154 E tekintetben igaz, hogy a Bizottság a vizsgálata végén elfogadott határozatában mérlegelési jogkörének gyakorlása során különbséget tehet a bejelentett támogatási program kedvezményezettjei között, tekintettel bizonyos jellemzőikre, illetve azokra a feltételekre, amelyeknek e kedvezményezettek megfelelnek. Ezzel szemben, amint arra a Törvényszék a megtámadott ítélet 207. pontjában helyesen rámutatott, nem volt a Bizottság feladata az, hogy a vitatott határozatban rögzítse a vitatott intézkedés azon alkalmazási feltételeit, amelyek bizonyos esetekben lehetővé tették volna számára, hogy ne minősítse azt támogatásnak. E kérdés ugyanis a spanyol hatóságok és a Bizottság között a szóban forgó szabályozás bejelentésével kapcsolatban folytatott párbeszéd keretébe tartozik, amely bejelentést a szabályozás végrehajtását megelőzően kellett volna megtenni.

155 A jelen ügyben a Santander és a Santusa az első fokon benyújtott keresetében lényegében azt kifogásolta, hogy a Bizottság nem tett különbséget a külföldi illetőségű társaságokban való, irányításszerzéssel járó részesedésszerzések és a többi részesedésszerzés között annak megállapítása érdekében, hogy a vitatott intézkedésnek az előbbiekre való alkalmazása nem minősül állami támogatásnak. E tekintetben a Törvényszék a megtámadott ítélet 214. pontjában emlékeztetett arra, hogy a szóban forgó intézkedéssel tett megkülönböztetés igazolását illetően az érintett tagállamnak kell ilyen igazolást benyújtania, valamint ezen intézkedés tartalmát vagy alkalmazási feltételeit kiigazítania, amennyiben megállapítást nyer, hogy az intézkedés csak részben igazolható. Márpedig a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a megtámadott ítélet 216. pontjában arra a következtetésre jutott, hogy még ha feltételezzük is, hogy a többségi részesedésszerzések esetének a Bizottság által a hivatalos eljárás keretében való vizsgálata a Bizottság és a Spanyol Királyság között az utóbbi által előterjesztett, dokumentumokkal alátámasztott kérelmek alapján folytatott konkrét megbeszélések tárgyát képezte, a Santander és a Santusa kifogását a jelen ügy körülményei között mindenképpen el kell utasítani.

156 Ennélfogva a Santander és a Santusa egyetlen fellebbezési jogalapjának hatodik részét mint hatástalant és mindenesetre mint megalapozatlant el kell utasítani.

157 Mivel a fellebbezők által fellebbezéseik alátámasztása érdekében felhozott egyetlen jogalap egyik részének sem lehet helyt adni, e fellebbezéseket teljes egészében el kell utasítani.

A költségekről

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

159 A jelen ügyben a fellebbezőket, mivel pervesztesek lettek, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a jelen fellebbezési eljárásokkal és a Törvényszék előtti eljárásokkal kapcsolatos költségek viselésére.

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

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

1) A Bíróság a fellebbezéseket elutasítja.

2) A Banco Santander SA, a Santusa Holding SL és a Spanyol Királyság a saját költségein felül viseli az Európai Bizottság részéről felmerült költségeket.

3) A Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli saját költségeit.

Aláírások