

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG DÖNTÉSE A KÜLFÖLDI RÉSZESEDÉSSZERZÉSBŐL SZÁRMAZÓ PÉNZÜGYI GOODWILL ADÓAMORTIZÁCIÓJÁRA VONATKOZÓ SPANYOL SZABÁLYOKRÓL

STAVICZKY PÉTER

Előzmények

Európai parlamenti képviselők írásbeli kérdései alapján az Európai Bizottság (Bizottság) 2007-ben kérdéseket intézett a spanyol hatóságokhoz a spanyol társasági adótörvény azon rendelkezésével kapcsolatosan, amely lehetővé teszi, hogy a spanyol cégek, amennyiben külföldi vállalatokban jelentős részesedést szereznek, a részesedésszerzésből származó goodwill értékét adóbevallásuk során 20 év alatt amortizálhassák. A spanyol hatóságok válaszai és piaci szereplők panasza alapján a Bizottság 2007 októberében hivatalos vizsgálati eljárást indított az intézkedéssel kapcsolatosan az EK-Szerződés 88. cikk (2) bekezdése alapján (jelenleg az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés 108. cikk (2) bekezdése). Az eljárás során 32 érdekelt fél (harminc támogatta, kettő támadta az intézkedést) és a spanyol hatóságok fejtették ki véleményüket. A Bizottság 2009 októberében hozta meg az ügyben a hivatalos vizsgálati eljárást lezáró határozatát.¹ A cikk célja ezen határozat ismertetése.

Az intézkedés leírása

A spanyol társaságiadó-törvény (továbbiakban TRLIS) 12. cikk (5) bekezdése alapján 2002. január 1-je óta a spanyol adóalanyok az adó-

¹ A Bizottság C45/2007. sz. eljárásban hozott döntése (a Hivatalos Lapban még nem tették közzé).

alapjukból a megszerzést követő legfeljebb 20 évben, évente egyenlő mértékben levonhatják a külföldi vállalatokban történt legalább 5%-os részesedésszerzésükből származó pénzügyi goodwillt. Goodwill alatt a szabályozás a jól ismert cégnevet, fogyasztói kapcsolatokat, munkaerő ismereteket érti, amelyek a jövőben valószínűsíthető bevételeket eredményeznek. A spanyol számviteli szabályok alapján goodwill alatt a cég eszközeinek piaci értékét meghaladó vételi árat kell érteni, amelyeket elkülönített immateriális jószágként kell nyilvántartani a céltársaságban történt részesedésszerzést követően. A spanyol jog általános szabályai alapján goodwill amortizálására csak vállalatok összefonódása vagy szétválása esetén kerülhet sor. A „pénzügyi goodwill” értéke a spanyol jogban megegyezik a részesedésszerzésért fizetett ár mínusz a megszerzett vállalat tárgyi és immateriális eszközeinek piaci értékével. A pénzügyi goodwill amortizációjának feltétele, hogy a részesedésszerzés független társaságok között valósuljon meg, és közvetlen vagy közvetett módon minimum 1 éven keresztül legalább 5%-os legyen, a céltársaság bejegyzésének helyén társasági adó alanya legyen, valamint a külföldi társaság bevételeinek 85%-át határon kívüli, nem Spanyolország felé irányuló tevékenységeiből szerezze. A pénzügyi goodwill az intézkedésen kívül más esetekben nem amortizálható.

Az eljárás megindításának okai

A Bizottság véleménye szerint az intézkedés teljesíti az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdésében (jelenleg az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés, EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése) foglalt konjunktív feltételeket,² ezért állami támogatásnak minősül, és kétségei merültek fel a közös piaccal való összeegyeztethetőségét illetően. A Bizottság szerint az intézkedés eltérést jelent az általános adórendszer szabályaitól, vállalkozások egy részére áll csak nyitva, ezért az amortizáció elszámolásából következő alacsonyabb adófizetés (állami forrásokról történő lemondás) következtében szelektív módon előnyt biztosít azok számára. Ez az eltérés a Bizottság véleménye szerint nem indokolható a spanyol

² 1. állami források bevonása, 2. gazdasági előny biztosítása vállalkozások számára, 3. szelektív módon, ami 4. torzítja vagy torzíthatja a versenyt és 5. érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

adórendszer természetével, jellegével, mivel a goodwill a vizsgált intézkedésen kívül csak vállalkozások összefonódása vagy eszközök átadása esetén amortizálható, pusztán a részesedésszerzés ehhez nem elegendő.

Az érdekelt felek észrevételei az eljárás során

A spanyol hatóságok (és az intézkedést támogató érdekelt felek) szerint a TRLIS nem minősül kivételnek az általános adószabályok alól, mivel a számviteli szabályok EU-n belüli nem harmonizált jellege miatt azok nem vehetők figyelembe ennek a kérdésnek a vizsgálata során, másrészt a spanyol számviteli szabályok alapján a goodwill és a pénzügyi goodwill is 20 év alatt amortizálható. Továbbá a szabály nem nyújt előnyt az azt alkalmazóknak, mivel a részesedésszerzés értékesítése esetén megszerzett bevétel tőkeadóztatás tárgya. A fenti érvek mellett a spanyol hatóságok utaltak arra is, hogy a Bizottság üzleti adózásra vonatkozó közleménye³ az amortizációra vonatkozó szabályokat kifejezetten a technikai szabályozás körébe sorolja, amely nem valósít meg állami támogatást (a közlemény 13. pontja). Végül, ha egyáltalán felmerülhet a támogatás lehetősége, annak kedvezményezettjei a céltársaság tulajdonosai, mivel ők jutnak bevételhez a cég megvásárlása során. Ami a TRLIS szelektivitását illeti, a spanyol hatóságok szerint bármely spanyol adóalany élhet az intézkedéssel, függetlenül méretétől, tevékenységi ágazatától vagy más ismertetőjegytől. Az a tény, hogy az összes adóalany valójában nem alkalmazza az intézkedést, még nem teszi azt szelektívvé.⁴ A spanyol hatóságok szerint az intézkedés nagyban hasonlít egy, a Bizottság által általános intézkedésnek minősített ügyhöz is.⁵ Másrészt a spanyol hatóságok szerint a Bizottság összekeverte a szelektivitás fogalmát azokkal az objektív feltételekkel, amelyek az intézkedés alkalmazásához szükségesek (részesedés szerzése egy külföldi vállalatban). Az 5%-os minimális részesedésszerzési arány ugyanis

³ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról (HL C 384., 1998.12.10., 3 o.).

⁴ A Törvényszék (volt Elsőfokú Bíróság) ítélete a T-233/04. sz. *Hollandia kontra Bizottság* ügyben [EBHT 2008, II–591. o.].

⁵ Az N 480/07. sz. (Immateriális javak utáni adócsökkentés) ügyben hozott bizottsági döntés HL C 80., 2008. 04.01., 1. o.

nem tartalmaz összességű korlátot, így akadályt sem az előtt, hogy kisebb adóalanyok is éljenek az intézkedés nyújtotta lehetőséggel. Végül az intézkedést a semlegesség elve is indokolja, mivel segítségével a hazai és a külföldi részesedésszerzések amortizációja hasonló lesz. Így az intézkedés elősegíti a tőke szabad áramlását is. Bár a határon átnyúló adóztatásra vonatkozó adózási és társasági jogi szabályok⁶ megszüntették az EU-n belüli pénzügyi akadályokat, azok végrehajtása a gyakorlatban még nem megfelelő (valamint az eljárás során járt le a vonatkozó határidő). Továbbá jelentős akadályai vannak a határon átnyúló tevékenységeknek, amelyeket az uniós szabályozás még nem kezelt, illetve harmadik országok irányába megnehezítik egy vállalat működését. Az intézkedés célja, hogy a spanyol adózók részesedésszerzésére a céltársaság bejegyzésének országától függetlenül azonos szabályok vonatkozzanak. A verseny és kereskedelem érintettségét illetően a spanyol hatóságok kiemelték, hogy vállalkozásokban történő részesedésszerzés önmagában nem tekinthető egy releváns piacnak, továbbá az intézkedés önmagában nem befolyásolja a spanyol vállalkozások versenyhelyzetét, a Bizottság pedig nem mutatott be összehasonlító elemzést arról, hogy az intézkedés következtében – ahogyan azt a panasz tartalmazta – a spanyol vállalatok magasabb árat hajlandók fizetni külföldi cégek megszerzése során. Mivel a tagállamok adórendszerei nem harmonizáltak, előfordulhat, hogy hasonló lépéseknek eltérő adóvonzata van az egyes tagállamokban. Ez azonban általános intézkedések esetében is fennállhat, így a verseny torzulása nem a nemzeti intézkedésnek, hanem a nemzeti adórendszerek nem harmonizált jellegének, illetve az eltérő adókulcsoknak tudhatók be.

Amennyiben a Bizottság a fenti érvek ellenére támogatásnak minősítené az intézkedést a spanyol hatóságok jelezték, hogy az az EK-Szerződés 87. cikk (3) (EUMSZ 107. (3)) bekezdése alapján⁷ össze-

⁶ A Tanács 90/434/EGK irányelve (1990. július 23.) a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről (*HL L 225., 1990.08.20., 1–5. o.*) és az Európai Parlament és a Tanács 2005/56/EK irányelve (2005. október 26.) a tőkeegyesítő társaságok határokon átnyúló egyesüléséről (*HL L 310., 2005.11.25., 1–9. o.*).

⁷ A közös piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető: [...] c) az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás, amennyiben az ilyen támogatás nem befolyásolja hátrányosan a kereskedelmi feltételeket a

egyeztethető a közös piaccal, mivel az intézkedés célja a nemzetközi vállalatok integrációjának elősegítése, tehát hozzájárul a közösségi célkitűzésekhez, kezelve a határon átnyúló részesedésszerzések során felmerülő nehézségeket, piaci hiányosságokat. Az intézkedés e célokat a közösségi érdekekkel nem ellentétes mértékű versenytorzulás mellett kezeli.

Végül, amennyiben a Bizottság az intézkedést a közös piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak minősítené a kedvezményezettek által szerzett előny visszafiztetésének elrendelését, azok jogos várakozásai kizárják. Eljárást megindító határozatában maga a Bizottság is hivatkozott a jogos várakozások fennállásának lehetőségére, ami a közösségi joggyakorlat⁸ alapján megerősíti ezeket a várakozásokat, másrészt az Európai Parlament képviselői által feltett kérdésekre⁹ írt írásbeli válaszaiban az intézkedések általános jellegére utal. Emellett a Bizottság korábbi döntési gyakorlatában¹⁰ hasonló esetekben arra a következtetésre jutott, hogy nem valósul meg állami támogatás, ami közvetett módon szintén az intézkedés alkalmazó vállalatok jogos várakozásait erősíti, valamint a jogos elvárások fennállását az eljárást lezáró határozatig mindenképpen fenntartja.

A spanyol hatóságok és a harminc támogató véleményével szemben az intézkedést támadó érdekelt (ellenérdekelt) felek szerint az intézkedés a spanyol adószabályok alóli kivételként értelmezendő, mivel azok a pénzügyi goodwill amortizációját nem teszik lehetővé, csak az értékvesztés esetén történő leírását, továbbá a goodwill csak vállalatok egyesülése esetén amortizálható, egyszerű részesedésszerzés esetén nem. Ezért a TRLIS előnyt jelent egyes spanyol vállalkozásoknak egyrészt a csak belföldön tevékenykedő spanyol vállalkozásokkal, másrészt más EU-tagállamban honos vállalkozásokkal szemben, amelyekkel a nemzetközi piacokon versenyeznek. Ezáltal spanyol ajánlattevők nemzetközi

közös érdekekkel ellentétes mértékben...”.

⁸ T-348/03. Koninklijke Friesland Foods NV kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 2007, II-101. o.].

⁹ E-4431/05. és E-4772/05. sz. írásbeli kérdések.

¹⁰ Spanyolország többek között az alábbi ügyekben hozott bizottsági határozatokra utalt: N354/2004, Ír holdingtársasági rendszer (HL C 131., 2005.05.28., 10. o.), C4/2007 Groepsrentebox (Hollandia) (HL L 288., 2009.11.04., 26. o.) és a 2001/168/ESZAK határozat a spanyol társasági adó szabályokról (HL L 60., 2001.03.01. 57. o.).

cégvásárlások esetén magasabb ajánlatot tudnak tenni. Az ellenérdekeltek szerint az intézkedéssel valójában csak a külföldi részesedésszerzést megvalósítani kívánó vállalkozások élhetnek, ezért az intézkedés *de facto* szelektív.¹¹ Továbbá a valóságban főleg bizonyos méret feletti és pénzügyi erővel bíró vállalkozások alkalmazzák az intézkedést. Az ellenérdekeltek szerint az intézkedés szelektivitását viszont nem indokolja semmilyen objektív vagy általános indok. A verseny és a kereskedelem érintettségére vonatkozóan jelezték, hogy számításaik szerint nemzetközi vállalatvásárlási tendereken az intézkedés következtében a spanyol vállalatok 6,5–15%-kal magasabb árat tudnak ajánlani.

Viszontválaszukban a spanyol hatóságok nem fogadták el az ellenérdekű felek érveit, és ismételten megerősítették, hogy az intézkedésről nem bizonyítható, hogy torzítja a versenyt, illetve érinti a kereskedelmet, az viszont igen, hogy semleges, általános jellegű, szükséges és arányos az elérni kívánt céllal.

A Bizottság értékelése

Az intézkedés szelektivitásának elemzése során a Bizottság az uniós joggyakorlat ismertetésével rámutatott arra, hogy az intézkedések azonos jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokra gyakorolt hatását kell vizsgálni.¹² Továbbá az állami intézkedések támogatási vizsgálata során azok céljait nem, csak hatásukat lehet figyelembe venni. Az állami támogatás fogalma azonban nem terjed ki azokra az állami intézkedésekre, amelyek megkülönböztetnek vállalkozásokat, amikor ez a megkülönböztetés annak a rendszernek a természetéből vagy felépítéséből származik, amelynek az adott vállalkozások részét képezik. Vagyis az adófizetők közötti objektív különbségek indokolhatják az eltérő bánásmódot. Jelen esetben tehát azt kellett megvizsgálni, hogy a külföldi vállalkozásokban történő befektetések megvalósításához kapcsolódó, az általános adózási szabályoktól eltérő szabályozást indokolja-e a spanyol adórendszer jellege.

¹¹ A C-501/00. sz. Spanyolország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 2004, I-6717. o.].

¹² A C-88/03. sz. Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 2006, I-7115. o.].

A Bizottság először áttekintette, hogy a goodwill amortizációját illetően a spanyol adórendszer tekintendő-e a referencia rendszernek. A spanyol hatóságok szerint a külföldi tőkebefektetéseket hátráltató – állítólagos – gyakorlati korlátok miatt a belföldi és a külföldi befektetést végrehajtók nem tekinthetők azonos helyzetben lévő adózóknak. A Bizottság azonban rámutatott arra, hogy a közös piac és az uniós jog fejlődése (pl. a társasági jogi irányelvek) megszüntette a külföldi befektetések korlátait, és a harmadik felek észrevételei sem tartalmaztak erre vonatkozó megalapozott indokolást. A határon átnyúló gazdasági szerveződések eltérő kezelése egyébként az uniós joggyakorlat alapján¹³ a letelepedés szabadságába ütközik. (Az uniós jog egyéb rendelkezéseit sértő intézkedéseket pedig a Bizottság még mérlegelési jogkörében eljárva sem engedélyezheti.) Ezért a Bizottság az általános spanyol adózási szabályokat tekintette referenciaszabályozásnak. A Bizottság azt is megállapította, hogy az intézkedés azt igényli, hogy a céltársaság és a részesedést szerző társaság nyilvántartásait konszolidálják, mivel a pénzügyi goodwill csak így mutatható ki. Ez eltérést jelent az uniós szabályokkal¹⁴ harmonizált spanyol számviteli szabályoktól is, amelyre a spanyol adójog is épül. A spanyol jog azonban az intézkedésen kívül sohasem tette lehetővé a pénzügyi goodwill amortizációját, a goodwill amortizációjára pedig csak az összeolvadást követően kerülhet sor elkülönített nyilvántartás alapján. A goodwill esetében tehát az egyik cég irányítást is szerez, míg a pénzügyi goodwill esetében erre nincsen szükség. A TRLIS előírásai alapján elegendő 5%-os részesedés megszerzése. Ezért az intézkedés kivételt jelent az általános szabályozás alól, eltérően kezelve a hazai és a külföldi befektetéseket megvalósító adóalanyokat. Az intézkedés maga nem minősülhet új általános szabályozásnak sem, mivel a belföldi részesedésszerzés alapján a pénzügyi goodwill nem amortizálható. A Bizottság ezt követően megállapította, hogy az intézkedés előnyt jelent az azt alkalmazó adóalanyok részére a részesedés megszerzésekor (illetve az amortizáció időszaka alatt), mivel az amortizáció csökkenti adókötelezettségüket. Amennyiben a részesedés értékesítésre kerül, ezen előny egy része valóban megszűn-

¹³ A C-411/03. sz. *SEVIC Systems* ügyben hozott ítélet [EBHT 2005, I-10805. o.] 23–31. pontjai.

¹⁴ Az Európai Parlament és a Tanács 1606/2002/EK rendelete (2002. július 19.) a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról (HL L 243., 2002.09.11., 1–4. o.).

het a megnövekedett tőkejövedelem megadóztatásával, azonban bizonyos előny mindenféleképpen megmarad, mert az adózó forrásköltségei csökkentek. Az intézkedés, gyakorlatilag egy maximum húsz éves kamatmentes hitelt jelent az adózó részére, amint azt az ellenérdekű felek válaszukban kifejtették. A Bizottság nem fogadta el azt az érvet sem, amely szerint a külföldi részesedést értékesítő vállalkozások az előny kedvezményezettjei – mert magasabb árat kérhetnek a részesedésért –, mivel ezt semmilyen mechanizmus nem garantálja, valamint az árat nem csak az adózási szabályok, hanem egy sor már tényező is befolyásolhatja.

A szelektivitás adórendszer jellegéből vagy természetéből fakadó igazoltságát illetően a Bizottság kiemelte, hogy a spanyol hatóságok nem bizonyították, hogy az intézkedés a kettős adóztatás elkerülését szolgálná, mivel nem tartalmaz semmilyen, az eladó hatékony adóztatására vonatkozó feltételt. Hasonló okokból az intézkedés nem szolgálja a jövőbeli osztalékok kettős adóztatásának elkerülését sem, valamint a spanyol hatóságok nem támasztották alá, hogy az intézkedés veszteségelhatárolási célokat szolgálna. A korábbi megállapításokat alapul véve a Bizottság az adórendszer működése szempontjából nem találta indokoltnak, hogy a hazai részesedésszerzésből származó pénzügyi goodwill nem amortizálható, míg a külföldi bizonyos feltételek mellett igen. A Bizottság véleménye szerint ez aránytalan különbségtételt jelent azonos helyzetben lévő (belföldön vagy külföldön befektető) adózók között. A Bizottság ugyanígy nem fogadta el a spanyol hatóságok azon érvelését, amely szerint a semlegesség elve, illetve a Bizottság által korábban jóváhagyott exportcélú adóintézkedések¹⁵ indokolják az intézkedést. A Bizottság megvizsgálta a spanyol hatóságok kiegészítő érvelését is, amely szerint az intézkedés kivétel jellege a harmadik országokra irányadó goodwill szabályozás alapján ítélandó meg, és célja az összefonódások és a részesedésszerzések közötti megkülönböztetés kizárása, mivel nehezebb határon átnyúló módon az EU-n kívül tevékenységet végezni, mint helyben bejegyzett céggént. E tekintetben azonban a Bizottság szerint – bár az adósemlegesség elve indokolhat eltérő szabályozást a pénzügyi goodwill amortizációját illetően – a spanyol hatóságok nem nyújtottak be elegendő bizonyítékot, hogy az EU-n belüli és kívüli

¹⁵ Az E 22/2004. sz. ügyben hozott bizottsági döntés (HL C 302., 2007.12.14., 3. o.) 51. pontja.

ügyletek eltérő kezelését, illetve a ilyen befektetéseket megvalósító adózók eltérő jogi és ténybeli helyzetét indokolják.

A tőke szabad áramlásának biztosítására vonatkozó spanyol érvek tekintetében a Bizottság kiemelte, hogy bár az EK-Szerződés 58. cikk (1) bekezdés a) pontja lehetővé teszi, hogy a tagállamok megkülönböztessenek az eltérő helyzetben lévő adóalanyok között székhelyük vagy a befektetett tőke országa alapján, azonban ehhez a joggyakorlat alapján amellet, hogy az adóalanyok ne legyenek objektíve összehasonlítható helyzetben, szükséges az is, hogy nyomós közérdek (pl. az adórendszer kohéziója) indokolja a különbségtételt.¹⁶ Azonban a joggyakorlat alapján pusztán gazdasági indokok nem tekinthetők nyomós érvek egy, az EK-Szerződés által biztosított alapszabadság korlátozása során.¹⁷ E tekintetben tehát a hazai és az EU-n belüli külföldi részesedésszerzések objektíve összehasonlítható helyzetben vannak, és nincsen olyan nyomós érve, amely a befektetés helye szerinti megkülönböztetést indokolná.

Az állandó joggyakorlatra hivatkozva a Bizottság megállapította, hogy az intézkedés állami források (adóbevétel elmaradása) felhasználásával jár, valamint az adózók körét figyelembe véve alkalmas arra, hogy torzítsa a tagállamok közötti versenyt vagy ezzel fenyegetsen, illetve érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Így a Bizottság szerint az intézkedés állami támogatásnak minősül.

A támogatás összeegyeztethetőségét illetően a Bizottság nem talált olyan az EK-Szerződés 87. cikk (2)–(3) bekezdéseiben biztosított lehetőséget, amelyet alkalmazni tudott volna. A legalaposabban az EK-Szerződés 87. cikk (3) bekezdésének c) pontjának alkalmazását elemezte, azonban arra a következtetésre jutott, hogy a határon átnyúló vállalati összefonódások terén tapasztalható esetleges nehézségek nem minősülnek olyan piaci hiányosságnak, amely az állam – támogatás nyújtásával történő – beavatkozását igényelné. E befektetések valóban többletköltségekkel járhatnak (pl. jogi, fordítási költségek), de ezt a hatékonyan működő adózóknak a befektetési döntéseikkor értékelniük kell, vagyis e költségek támogatással történő kompenzálása nem haté-

¹⁶ A C-204/90. sz. *Bachmann kontra Belgium* ügyben hozott ítélet [EBHT 1992, I–249. o.].

¹⁷ A C-120/95. sz. *Decker kontra Caisse de Maladie des Employés* ügyben hozott ítélet [EBHT 1998, I–1831. o.].

kony piaci struktúrák kialakulásához vezetne. Továbbá költségkülönbségek különböző belföldi befektetések esetében is felmerülhetnek. Az intézkedés nem jár igazolt pozitív externáliákkal (pl. pozitív tovagyrűző hatások, egyébként meg nem valósuló beruházások megvalósulása), a belső piac fejlődésének állítólagos elősegítése tekintetében pedig kiemelendő, hogy csak spanyol vállalkozások európai terjeszkedését segíti elő. Az intézkedés negatív hatásai (nemzetközi tenderek árajánlatainak befolyásolása, a kereskedelmi viszonyok befolyásolása) viszont koránt sem elhanyagolhatóak. A Bizottság szerint az intézkedés által biztosított támogatás a közös piaccal összeegyeztethetetlen.

Tekintettel arra, hogy az intézkedést Spanyolország előzetes bizottsági jóváhagyás nélkül vezette be, a Bizottságnak döntenie kellett az összeegyeztethetetlen támogatások visszatéríttetésének kérdéséről. A vonatkozó szabályozás alapján azonban a Bizottság nem követeli meg a támogatás visszatérítését, amennyiben az ellentétes a közösségi jog valamelyik általános elvével.¹⁸ A joggyakorlat alapján,¹⁹ amennyiben uniós szervek magatartása jogos elvárásokat keletkeztetett a kedvezményezettekben arra vonatkozóan, hogy egy állami intézkedés nem minősül támogatásnak (vagy összeegyeztethető a szabályokkal), a támogatás visszafizettetése ellentétes az uniós jog elveivel. Jelen esetben a spanyol hatóságok és harmadik felek is utaltak a jogos elvárások fennállására, amelyet egyrészt a Bizottság írásbeli parlamenti kérdésekre adott válaszai, másrészt hasonló korábbi esetekben hozott jóváhagyó döntései alapoznak meg. A kedvezményezettek szerint a jogos várakozások nem csak a visszatéríttetést zárják ki, hanem a rendszer húszéves fennmaradását is biztosítják. A Bizottság a korábbi esetekkel való hasonlóságra vonatkozó érveket nem fogadta el. Ugyanakkor az Európai Parlament képviselőinek adott írásbeli válaszokat illetően a Bizottság a jogos elvárások keletkezését illetően két időszakot határozott meg. Az intézkedés bevezetésétől a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáig, és az azt követő időszakot. Mivel a Bizottság válaszaiban a rendelkezésére álló információk alapján az intézkedés általános (nem szelektív) jellege

¹⁸ Az EK Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet 14. cikk (1) bekezdése (HL L 83., 1999.03.27., 1. o.).

¹⁹ A C-182/03 és C-217/03, *Forum 187 ASBL* ügyben hozott ítélet [EBHT 2006, I-5479. o.].

mellett érvel, a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáig az intézkedést alkalmazó adózók jogos várakozása megalapozott. Azon kedvezményezettek részére, amelyek legkésőbb ezen időponttól legalább egy évig teljesítették a TRILS feltételeit, kivételesen továbbra is alkalmazhatják annak rendelkezéseit és visszafizetési kötelezettség sem terheli őket. Az eljárást megindítását (és a Bizottság kétségeinek kifejtését) követően azonban az intézkedés összeegyeztethetőségét illetően már nem állhat fenn jogos várakozás. E kedvezményezettek tekintetében a visszafizetés a Bizottság véleménye szerint jogos.

Összegzés

A Bizottság határozata jó példája annak, hogy egyes adóintézkedések állami támogatási szempontú vizsgálata során hogyan kell értékelni azok szelektivitását a referencia szabályozás meghatározásával, és milyen versenytorzító hatással bírhatnak egyes technikainak tűnő adóintézkedések is. Az eset kivételes körülményei rámutatnak a jogos elvárások alkalmazhatóságának szokásosan szűk körére is. Tekintettel arra, hogy a Bizottság határozatát több kedvezményezett is megtámadta a Törvényszék előtt,²⁰ a bíróság feladata lesz a Bizottság megállapításainak igazolása, illetve elutasítása.

²⁰ A T-207/10, T-219/10, T-221/10, T-225/10, T-227/10, T-228/10, T-234/10, T-236/10. számú bírósági eljárások.

