

A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kibővített második tanács)

2014. november 7.(*)

„Állami támogatások – Társasági adóra vonatkozó olyan rendelkezések, amelyek a spanyolországi adózási illetőségű vállalkozásoknak lehetővé teszik a külföldi adózási illetőségű vállalkozásokban való részesedésszerzést?l eredő üzleti és cégérték amortizációját – E szabályozást állami támogatásnak minősít?, e támogatást a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító és visszafizetését elrendelő határozat – Az állami támogatás fogalma – Szelektív jelleg – Az intézkedés által előnyben részesített vállalkozások kategóriájának azonosítása – Hiány – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértése”

A T-399/11. sz. ügyben,

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

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

(képviselik őket kezdetben: J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan és R. Calvo Salinero, később: J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro és R. Calvo Salinero ügyvédek)

felpereseknek

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

alperes ellen

a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 2011. január 12-ii 2011/282/EU bizottsági határozat (HL L 135., 1. o.) 1. cikke (1) bekezdésének és 4. cikkének megsemmisítése tárgyában,

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített második tanács),

tagjai: M. E. Martins Ribeiro elnök, N. J. Forwood, E. Bieliknas, S. Gervasoni (előadó) és L. Madise bírák,

hivatalvezető: J. Palacio González főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. április 11-ii tárgyalásra,

meghozta a következő

Ítéletet

A jogvita előzményei

Közigazgatási eljárás

1 2005-ben és 2006-ban előterjesztett írásbeli kérdéseivel (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 és P-5509/06) az Európai Parlament több képviselője a társasági adóról szóló spanyol

törvénybe a 2001. december 27-ii Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (adóügyi, közigazgatási és közrendi intézkedések elfogadásáról szóló 24/2001. sz. törvény; BOE 313. sz., 2001. december 31., 50493. o.) által bevezetett 12. cikk (5) bekezdése rendelkezéseinek állami támogatásként történő minősítéséről kérdezte az Európai Községek Bizottságát, amely rendelkezést átvett a 2004. március 5-ii Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalásának elfogadásáról szóló 4/2004. sz. királyi rendelet; BOE 61. sz., 2004. március 11., 10951. o.; a továbbiakban: vitatott szabályozás vagy vitatott intézkedés). A Bizottság lényegében azt válaszolta, hogy a rendelkezésére álló információk alapján a vitatott szabályozás nem minősül állami támogatásnak.

2 A Bizottság 2007. január 15-ii és március 26-ii levelében információkat kért a spanyol hatóságoktól a vitatott szabályozás hatályának és hatásainak értékeléséhez. A Spanyol Királyság 2007. február 16-ii és június 4-ii levelében közölte a Bizottsággal a kért információkat.

3 2007. augusztus 28-án a Bizottsághoz telefaxon panasz érkezett egy magán gazdasági szereplőtől, amely szerint a vitatott szabályozás a közös piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősül.

4 2007. október 10-ii határozatával a Bizottság megindította a hivatalos vizsgálati eljárást a vitatott szabályozás tárgyában.

5 2007. december 5-ii levelében a Bizottság megkapta a Spanyol Királyság észrevételeit a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatról. 2008. január 18. és június 16. között a Bizottság 32 érdekelt harmadik féltől is kapott észrevételeket. A Spanyol Királyság a 2008. június 30-án és 2009. április 22-én kelt levelekben reagált a harmadik felek észrevételeire.

6 2008. február 18-án, 2009. május 12-én és június 8-án technikai találkozókra került sor a spanyol hatóságokkal. További technikai megbeszélésekre került sor a 32 érdekelt harmadik fél közül egyesekkel.

7 2008. július 14-ii levelében és 2009. június 16-ii elektronikus levelében a Spanyol Királyság kiegészítő információkat nyújtott be a Bizottsághoz.

8 A Bizottság az eljárást az Európai Unión belüli részesedésszerzéseket illetően a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott C 45/07 (korábbi NN 51/07, korábbi CP 9/07) adózási amortizációról szóló, 2009. október 28-ii 2011/5/EK határozatával (HL 2011. L 7., 48. o.) zárta le.

9 A Bizottság a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánítja a vitatott szabályozást – amelynek lényege olyan adókedvezmény, amely lehetővé teszi a spanyol társaságok számára, hogy levonják a külföldi vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációját –, amennyiben e szabályozás az Unión belül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó.

10 A Bizottság az Unión kívüli részesedésszerzések vonatkozásában továbbra is folyamatban tartotta az eljárást, mivel a spanyol hatóságok kötelezettséget vállaltak arra, hogy újabb adatokkal szolgálnak az Unión kívüli, határokon átnyúló egyesülések elotti akadályokra vonatkozóan.

11 2009. november 12-én, 16-án és 20-án, valamint 2010. január 3-án a Spanyol Királyság a spanyol társaságok által az Unión kívül végrehajtott közvetlen befektetésekre vonatkozó információkat közölte a Bizottsággal. A Bizottság számos külső féltől is kapott észrevételeket.

12 2009. november 27-én, 2010. június 16-án és 2010. június 29-én technikai megbeszélésekre került sor a Bizottság és a spanyol hatóságok között.

A megtámadott határozat

13 2011. január 12-én a Bizottság elfogadta a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott C 45/07 (korábbi NN 51/07, korábbi CP 9/07) adózási amortizációról szóló 2011/282/EU határozatot (HL L 135., 1. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat). E határozatnak az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* közzétett változatát 2011. március 3-án helyesbítették. A 2011. november 26-i Hivatalos Lapban jelent meg a határozat második helyesbítése.

14 A vitatott intézkedés értelmében amennyiben a Spanyolországban adóköteles vállalkozás „külföldi társaságban” szerez részesedést, e részesedés legalább 5%-os, és az adott részesedést legalább egy évig megszakítás nélkül birtokolják, az e részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték – amelyet elkülönített immateriális eszközként kell feltüntetni a vállalkozás könyveiben – amortizációként levonható a vállalkozás által fizetendő társasági adó adóalapjából. A vitatott intézkedés pontosan megjelöli, hogy „külföldi társaságnak” az a társaság minősülhet, amely a spanyolországi adózáshoz hasonló módon adózik, és a bevételei főleg külföldi tevékenységből származnak (a megtámadott határozat (30) preambulumbekzdése).

15 A megtámadott határozatból kitűnik, hogy a spanyol jog értelmében az üzleti kombináció az az ügylet, amelynek során egy vagy több társaság, felszámolás nélküli megszüntetésével egy időben, társasági vagyont átadja egy már létező vagy egy általa alapított másik társaságnak oly módon, hogy e másik társaság társasági tagját képviselő értékpapírokat tagjai közötti szétosztja (a megtámadott határozat (32) preambulumbekzdése).

16 A részesedésszerzést a megtámadott határozat olyan ügyletként határozza meg, amely által egy társaság részvényeket szerez egy másik társaság tagjaként anélkül, hogy szavazati többséget szerezne, vagy megszerezne a felvásárolt társaság szavazati jogai feletti ellenőrzést (a megtámadott határozat (32) preambulumbekzdése).

17 Egyébiránt a megtámadott határozat azt tartalmazza, hogy a vitatott intézkedés értelmében az üzleti és cégértéket úgy kell meghatározni, hogy a felvásárolt társaság tárgyi eszközeinek és immateriális javainak piaci értékét le kell vonni a részesedésszerzésért kifizetett összegből. A megtámadott határozat azt is jelzi, hogy üzleti és cégértéknek a vitatott intézkedésben foglalt koncepciójával egy olyan fogalom kerül a részesedésszerzés területére, amely általában a tárgyi eszközök átadása vagy a társaságok üzleti kombinációjának tranzakciói során használatos (a megtámadott határozat (29) preambulumbekzdése).

18 Végül meg kell állapítani, hogy a spanyol adójog értelmében a Spanyolországban adóköteles vállalkozás Spanyolországban letelepedett társaságban való részesedésszerzése nem teszi lehetővé az e szerzésből eredő üzleti és cégérték adózási szempontból való elkülönített könyvelését. Ezzel szemben továbbra is a spanyol adójog szerint üzleti és cégérték üzleti kombináció esetén amortizálható (a megtámadott határozat (28) preambulumbekzdése).

19 A megtámadott határozat a vitatott szabályozást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánítja annyiban, amennyiben az az Unión kívül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésekre alkalmazandó (a megtámadott határozat 1. cikkének (1) bekezdése). E határozat 4. cikke többek között úgy rendelkezik, hogy Spanyolország visszafizetteti a nyújtott támogatásokat.

Az eljárás és a felek kereseti kérelmei

20 A Törvényszék Hivatalához 2011. július 29-én benyújtott keresetlevelével a felperesek, a Banco Santander, SA és a Santusa Holding, SL elterjesztette a jelen keresetet.

21 A felperesek azt kérik, hogy a Törvényszék:

- semmisítse meg a megtámadott határozat 1. cikkének (1) bekezdését annyiban, amennyiben megállapítja, hogy a vitatott szabályozás állami támogatásnak minősülő elemeket tartalmaz;
- másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozat 1. cikkének (1) bekezdését, amennyiben az megállapítja, hogy a vitatott szabályozás állami támogatásnak minősülő elemeket tartalmaz, amikor olyan részesedésszerzésekre alkalmazzák, amelyek irányításszerzést feltételeznek;
- másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozat 4. cikkét annyiban, amennyiben a támogatások visszatéríttetését a megtámadott határozatnak a *Hivatalos Lapban* való közzététele elött megkötött ügyletekre rendeli el;
- másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozat 1. cikkének (1) bekezdését és másodlagosan a 4. cikkét annyiban, amennyiben e rendelkezések az Egyesült Államokban, Mexikóban és Brazíliában megkötött ügyletekre vonatkoznak;

- a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

22 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

- utasítsa el a keresetet;
- a felpereseket kötelezze a költségek viselésére.

A jogkérdés?

A megtámadott határozat 1. cikke (1) bekezdésének megsemmisítésére irányuló keresi kérelem?

23 A megtámadott határozat 1. cikke (1) bekezdésének megsemmisítésére irányuló kereseti kérelem keretében a felperesek kifogásolják, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban állami támogatásnak minősíti a vitatott szabályozást. E kérelmének alátámasztására lényegében öt jogalapra hivatkozik: az első azon alapul, hogy a Bizottság a szelektivitásra vonatkozó feltétel alkalmazásakor tévesen alkalmazta a jogot; a második jogalap a referenciarendszer azonosításában elkövetett hibán alapul; a harmadik szerint az intézkedés nem szelektív, mivel az abban szereplő megkülönböztetés a vonatkozó rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered; a negyedik azon alapul, hogy az intézkedés nem biztosít előnyt azon társaságok számára, amelyekre a vitatott szabályozás vonatkozik; az ötödik pedig azon alapul, hogy a megtámadott határozat nem tartalmaz indokolást a szelektivitásra és az előny fennállására vonatkozó feltétel tekintetében.

24 Először az első jogalapot kell megvizsgálni.

25 A felperesek azt állítják, hogy a vitatott szabályozás nem rendelkezik az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív jelleggel, és hogy valójában olyan általános intézkedésről van szó, amely minden, Spanyolországban adóköteles vállalkozásra alkalmazható. A Bizottság

tehát tévesen alkalmazta az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének rendelkezéseit akkor, amikor a vitatott intézkedés szelektivitását állapította meg.

26 A felperesek hozzáteszik, hogy a Bizottság feladata volt azt bizonyítani, hogy létezik a vállalkozások olyan kategóriája, amelyre a vitatott intézkedés korlátozódott; ezt azonban a Bizottság nem tette meg.

27 A Bizottság azzal érvel, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegére vonatkozó, a megtámadott határozatban szereplő elemzés összhangban van az ítélkezési gyakorlattal, mivel az a vonatkozó referenciakeret meghatározásából indul ki, és a vitatott intézkedésben létrehozott kivétel fennállásának megállapításával folytatódik.

28 A Bizottság a tőkeexport esetén nyújtott kedvezmény – ahogy az a vitatott intézkedésben is megjelenik – és a termékimport esetén nyújtott kedvezmény – amely esetben már megállapították, hogy az ilyen kedvezmény szelektív intézkedésnek minősül – közötti analógiára is hivatkozik.

29 Mielőtt a jelen jogalap megalapozottságának az adott ügy körülményeire tekintettel való vizsgálatára sor kerül, és emlékeztetve arra, hogy a szelektivitás azon kumulatív feltételek egyike, amelyek lehetővé teszik valamely intézkedés állami támogatássá való minősítését, pontosan meg kell határozni, hogy mely feltételeknek kell teljesülniük annak lehetővé tétele érdekében, hogy a Bizottság jogosan állapíthassa meg valamely intézkedés szelektivitását.

Az állami támogatás elismerésének feltételei

30 Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében:

"Ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének elnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet."

31 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy egy intézkedés állami támogatásnak minősüljön, az szükséges, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében felsorolt feltételek együttesen teljesüljenek (lásd a Bíróság C-280/00. sz., Altmark Trans és Regierungspräsidium Magdeburg ügyben 2003. július 24-én hozott ítéletének [EBHT 2003., I-7747. o.] 74. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

32 Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése a nemzeti intézkedés állami támogatásnak való minősítését a következő feltételektől teszi függővé: az ilyen intézkedés állam általi vagy állami forrásból történő finanszírozása, a valamely társaságnak nyújtott előny, az említett intézkedés szelektív jellege, valamint a tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatása és az ebből eredő versenytorzítás (a Bíróság C-393/04. és C-41/05. sz., Air Liquide Industries Belgium egyesített ügyekben 2006. június 15-én hozott ítéletének [EBHT 2006., I-5293. o.] 28. pontja).

A szelektivitásra az adózás területén alkalmazható elemzési módszer

33 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül valamely nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését” előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal vagy áruk termelésével szemben, amelyek az intézkedés céljára tekintettel jogilag és tényszerűen azokkal összehasonlíthatók (lásd a Bíróság C-88/03. sz., Portugália kontra Bizottság ügyben 2006. szeptember 6-án hozott ítéletének [EBHT 2006., I-7115. o.] 54. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-106/09. P.

és C-107/09. P. sz., Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság egyesített ügyekben 2011. november 15-én hozott ítéletének [EBHT 2011., I-11113. o.] 75. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; a Törvényszék T-308/00. RENV. sz., Salzgitte kontra Bizottság ügyben 2013. január 22-én hozott ítéletének [az EBHT-ban még nem tették közzé] 116. pontját).

34 A „referenciakeretnek” minősített vonatkozó jogi szabályozás meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az elny fennállását csupán az „általánosnak” nevezett adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (a fenti 33. pontban hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 56. pontja).

35 Valamely adóügyi intézkedés szelektív jellegének értékelése céljából meg kell tehát vizsgálni azt, hogy a referenciakeretre figyelemmel az említett intézkedés bizonyos vállalkozások számára elnyt jelent-e más, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokkal összevetve (a fenti 33. pontban hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 56. pontja).

36 Mindenesetre akkor is, ha a referenciakeretben hasonló jogi és ténybeli helyzetek között ilyen eltérő bánásmód mutatkozik, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az állami támogatás fogalma nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a vállalkozások között, és következésképpen *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (a fenti 33. pontban hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 52. pontja).

37 A fentiekből következik, hogy valamely nemzeti adóintézkedés „szelektívnek” minősítéséhez először is elzöl meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban alkalmazandó közös vagy „általános” adószabályozást. Ehhez a közös vagy „általános” adószabályozáshoz képest kell ezután értékelni, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított elny szelektív jellegű-e, ehhez pedig arról kell meggyzödni, hogy ez az intézkedés eltér az említett közös adórendszertől, amennyiben különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kitzött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között (a Törvényszék T-210/02. RENV. sz., British Aggregates kontra Bizottság ügyben 2012. március 7-én hozott ítéletének [az EBHT-ban még nem tették közzé] 49. pontja). Adott esetben harmadsorban azt is meg kell vizsgálni, hogy az adott tagállamnak sikerül-e bizonyítania, hogy az intézkedés igazolható a vonatkozó szabályozás jellegével és felépítésével (a fenti 33. pontban hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 53. pontja).

Az adott intézkedéssel elnyben részesített vállalkozások kategóriája azonosításának szükségessége

38 Az intézkedés szelektivitására vonatkozó kritérium lehetővé teszi az állami támogatások és a tagállamok által alkalmazott, általános adó vagy gazdaságpolitikai intézkedések elhatárolását (lásd ebben az értelemben a fenti 32. pontban hivatkozott Air Liquide Industries Belgium egyesített ügyekben hozott ítélet 32. pontját).

39 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az intézkedés szelektív jellege akkor is megállapítható, ha annak alkalmazása nem korlátozódott valamely pontosan körülírt tevékenységi ágazatra.

40 A Bíróság ugyanis állami támogatás fennállását állapította meg abban az esetben, amikor az intézkedés „alapvetően érintett” egy, sőt akár több tevékenységi ágazatot (a Bíróság C-169/84. sz., COFAZ kontra Bizottság ügyben 1990. július 12-én hozott ítéletének [EBHT 1990., I-3083. o.] 22 és 23. pontja, valamint a C-126/01. sz. GEMO-ügyben 2003. november 20-án hozott

ítéletének [EBHT 2003., I?13769. o.] 37–39. pontja).

41 A Bíróság azt is kimondta, hogy a tárgyi eszközöket el?állító vállalkozásokra alkalmazandó intézkedés szelektív volt (a Bíróság C?143/99. sz., *Adria?Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* ügyben 2001. november 8?án hozott ítéletének [EBHT 2001., I?8365. o.] 40. pontja).

42 Egyébiránt a Bíróság megállapította, hogy a kizárólag meghatározott földrajzi területen található vállalkozásoknak kedvez? intézkedés elveszti az általános adó? vagy gazdaságpolitikai intézkedés jellegét (lásd ebben az értelemben a Bíróság C?156/98. sz., *Németország kontra Bizottság* ügyben 2000. szeptember 19?én hozott ítéletének [EBHT 2000., I?6857. o.] 23. pontját).

43 A Törvényszék korlátozott id?tartam alatt alkalmazandó intézkedést is min?sített szelektívnek. Így megállapította, hogy a vállalkozásoknak az intézkedés alkalmazási feltételeinek teljesítését lehet?vé tév? lépések megtételére biztosított rövid id?tartamra tekintettel szelektív volt az az intézkedés, amelyben ténylegesen kizárólag azon vállalkozások részesülhettek, amelyek már kezdeményezték a szóban forgó lépéseket, valamint amelyeknél már legalább tervként felmerült azok megtétele, illetve amelyek készek voltak vállalkozni egy ilyen eljárás igen rövid id? alatt való lefolytatására (lásd ebben az értelemben a Törvényszék T?211/05. sz., *Olaszország kontra Bizottság* ügyben 2009. szeptember 4?én hozott ítéletének [EBHT 2009., II?2777. o.] 120. és 121. pontját).

44 Ha a támogatás kedvezményezettjeinek kategóriája különösen nagy vagy összetett, alkalmanként e kategória azonosítása kevésbé dönt? annak értékeléséhez, hogy a szóban forgó intézkedés szelektív?e, mint a kizárt vállalkozások azonosítása (lásd ebben az értelemben a Törvényszék T?55/99. sz., *CETM kontra Bizottság* ügyben 2000. szeptember 29?én hozott ítéletének [EBHT 2000., II?3207. o.] 39., 40. és 47. pontját).

45 A fenti 31–44. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy a szóban forgó intézkedéssel kizárólagosan el?nyben részesített vállalkozások kategóriájának azonosítása az állami támogatás elismerésének szükséges feltétele.

46 A szelektivitás fogalmának ilyen értelmezése összhangban van magával az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövegével, amely értelmében a támogatásnak „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t]” kell el?nyben részesítenie.

47 Ráadásul ahogy az a fenti 29. és 33. pontban szerepel, a Bíróság az e pontokban ismertetett elemzési módszerre való hivatkozással arra emlékeztetett, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül valamely nemzeti intézkedés alkalmas?e arra, hogy „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését” el?nyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel jogilag és tényszer?en azokkal összehasonlíthatók (a fenti 33. pontban hivatkozott *Portugália kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet 54. pontja).

48 Márpedig ha a szóban forgó intézkedés – jóllehet a közös vagy „általános” adószabályozástól való eltérést képez – ténylegesen hozzáférhet? minden vállalkozás számára, a közös vagy „általános” szabályozás céljára tekintettel nem hasonlítható össze azon vállalkozások jogi és ténybeli helyzete, amelyek részesülhetnek az intézkedésben, azokéval, amelyek nem részesülhetnek abban.

49 A fentiek alapján ahhoz, hogy a szelektivitás követelménye teljesüljön, a szóban forgó intézkedéssel kizárólagosan el?nyben részesített vállalkozások kategóriáját mindenképpen azonosítani kell, és a fenti 48. pontban foglalt esetben a szelektivitás nem eredhet pusztán a

közös vagy „általános” adószabályozástól való eltérés megállapításából.

50 Egyébiránt a Bizottság feladata azt bizonyítani, hogy az intézkedés különbségtételt vezet be a követett célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között (a Bíróság C-279/08. P. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. szeptember 8-án hozott ítéletének [EBHT 2011., I-7671. o.] 62. pontja).

51 A fenti 50. pontban hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítéletben (63. pont) a Bíróság tehát megállapította, hogy a Bizottság a vitatott határozatban kellően bizonyította, hogy kizárólag a nagy ipari vállalkozások azon külön csoportja, amely részt vett a tagállamok közötti kereskedelemben, részesült olyan elnyben, amely nem állt más vállalkozások rendelkezésére. A Bizottság tehát ebben az ügyben sikeresen bizonyította, hogy a szóban forgó intézkedést bizonyos vállalkozásokra vagy bizonyos áruk termelésére szelektíven alkalmazták.

52 Ugyanígy a fenti 29. pontban hivatkozott, Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítéletben (96. pont) a Bíróság megállapította, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban kellően bizonyította, hogy bizonyos vállalkozások, az „offshore” társaságok, szelektív elnyökben részesültek.

53 A jelen ügyben tehát meg kell vizsgálni, hogy azon indokok, amelyekre a Bizottság a megtámadott határozatban a vitatott intézkedés szelektivitásának megállapítása érdekében támaszkodott, és amelyeket a bírósági eljárás során megismételt, lehetővé teszik-e ezen intézkedés szelektív jellegének megállapítását.

54 Először is a Bizottság a megtámadott határozatban a vitatott intézkedés szelektivitásának megállapítása érdekében első sorban a referenciakeretből való eltérésre támaszkodott. A Bizottság ugyanis jelezte, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékeléséhez általa használt referenciakeret: „a spanyol társasági adó általános rendszere [volt], konkrétan az említett adózási rendszernek az üzleti és cégérték adózására vonatkozó szabályai” (a megtámadott határozat (118) preambulumbekzdése). „Előzetes megjegyzésként és másodlagos jelleggel” rámutatott arra, hogy a vitatott intézkedés kivételt képvisel a spanyol számviteli rendszerben (a megtámadott határozat (121) preambulumbekzdése). A Bizottság egyébiránt megállapította, hogy a vitatott intézkedés következtében a külföldi társaságokban részesedést szerző, Spanyolországban adóköteles vállalkozásokra más adóügyi bánásmód alkalmazandó, mint a Spanyolországban letelepedett társaságokban részesedést szerző, Spanyolországban adóköteles vállalkozásokra, miközben a vállalkozások e két kategóriája hasonló helyzetben van (a megtámadott határozat (122) és (136) preambulumbekzdése). Ezen eltérő bánásmódra támaszkodva a Bizottság megállapította, hogy a vitatott intézkedés „a referenciarendszer alóli kivételt képez[ett]” (a megtámadott határozat (125) preambulumbekzdése).

55 A Bizottság tehát a megtámadott határozatban a fenti 33–37. pontban ismertetett elemzési módszert alkalmazta.

56 Márpedig, ahogy azt a felperesek jogosan állítják, a fenti 33–37. pontban ismertetett elemzési módszer alkalmazása a jelen ügyben nem vezethet a vitatott intézkedés szelektivitásának megállapításához. A Bizottság által azonosított referenciakeretből való eltérés vagy az az alóli kivétel – akár bizonyított – fennállása nem teszi ugyanis önmagában lehetővé annak megállapítását, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk értelmében véve elnyben részesít „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”, mivel ezen intézkedés *a priori* minden vállalkozás számára hozzáférhet.

57 Mindenekelőtt ugyanis azt kell megállapítani, hogy a vitatott intézkedés alkalmazandó minden, külföldi társaságban való, legalább 5%-os olyan részesedésszerzésre, amelyet legalább

egy évig megszakítás nélkül birtokoltak. Az intézkedés tehát nem a vállalkozások vagy áruk termelésének egy sajátos kategóriájára, hanem a gazdasági ügyletek valamely kategóriájára vonatkozik.

58 Kétségtelen, hogy bizonyos esetekben a vállalkozások *de facto* kizárhatók valamely, általános intézkedésnek mutatózó intézkedés hatálya alól (lásd ebben az értelemben a Bíróság 6/69. és 11/69. sz., Bizottság kontra Franciaország egyesített ügyekben 1969. december 10-én hozott ítéletének [EBHT 1969., 523. o.] 20 és 21. pontját, valamint a fenti 33. pontban hivatkozott, Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítéletének 101. és 107. pontját).

59 A jelen ügyben valamely vállalkozásnak, ahhoz, hogy a vitatott intézkedésben részesüljön, külföldi társaságban kellett részvényeket vásárolnia (a megtámadott határozat (26) és (32) preambulumbeközdése).

60 Meg kell állapítani, hogy az ilyen, tisztán pénzügyi ügylet *a priori* nem kötelezi a szerző vállalkozást arra, hogy módosítsa tevékenységét, és végül is f?szabály szerint e vállalkozásra mindössze a megvalósított befektetés mértékére korlátozott felel?sséget ró.

61 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a vállalkozások tevékenységének jellegét?l függetlenül alkalmazandó intézkedés *a priori* nem szelektív (lásd ebben az értelemben a fenti 41. pontban hivatkozott Adria?Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 36. pontját).

62 Ráadásul a vitatott intézkedés nem határoz meg a fenti 57. pontban említett minimum 5%-os részesedési küszöbnek megfelelő minimális összeget, és így az abban való részesülést *de facto* nem korlátozza azon vállalkozásokra, amelyek e célból megfelelő pénzügyi forrással rendelkeznek, szemben a Törvényszék Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2009. szeptember 9-én hozott ítéletében szerepl? intézkedéssel (T?227/01–T?229/01., T?265/01., T?266/01. és T?270/01. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2009., II?3029. o.] 161. és 162. pontja).

63 Végül a vitatott intézkedés értelmében az adókedvezmény sajátos gazdasági eszközök, vagyis a külföldi társaságokban való részesedések vásárlásához kapcsolódó feltétel alapján vehet? igénybe.

64 Márpedig a Bíróság a fenti 42. pontban hivatkozott, Németország kontra Bizottság ügyben hozott ítéletében (22. pont) kimondta, hogy az olyan adózóknak nyújtott adókedvezmény, akik bizonyos gazdasági eszközöket értékesítenek, és az ebb?l ered? el?nyt levonhatják, amennyiben bizonyos régiókban székhellyel rendelkez? t?társaságokban szereznek részesedést, olyan el?nyt biztosít ezen adózóknak, amely – mint minden gazdasági szerepl?re megkülönböztetés nélkül alkalmazható általános intézkedés – a Szerződés vonatkozó rendelkezéseinek értelmében nem min?sül támogatásnak.

65 A vitatott intézkedés tehát *a priori* nem zár ki egyetlen vállalkozási kategóriát sem az alkalmazásából.

66 Ennélfogva feltételezve akár, hogy a vitatott intézkedés a Bizottság által azonosított referenciakerett?l való eltérést képez, ez a körülmény semmi esetre sem indokolja annak megállapítását, hogy az említett intézkedés az EUMSZ 107. cikk értelmében véve el?nyben részesít „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”.

67 Másodsorban a Bizottság kifejtette, hogy „[a vitatott intézkedés szelektív volt], mivel

kizárólag a társaságok meghatározott, bizonyos befektetéseket külföldön realizáló csoportjának nyújt[ott] kedvezményt, (a megtámadott határozat (102) preambulumbekkezdése). A Bizottság azzal érvelt, hogy az olyan intézkedés, amely kizárólag azon vállalkozásoknak kedvezett, amelyek teljesítik e kedvezmény biztosításának feltételeit, *de jure* volt szelektív, és nem szükséges megbizonyosodni arról, hogy a hatásai útján el?nyben részesíthetett?e kizárólag bizonyos vállalkozásokat, vagy bizonyos áruk termelését.

68 A megtámadott határozat ezen indoka sem teszi azonban lehetővé a vitatott intézkedés szelektív jellegének megállapítását.

69 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése az állami beavatkozások között azok hatása alapján tesz különbséget (a Bíróság 173/73. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 1974. július 2?án hozott ítéletének [EBHT 1974., 709. o.] 27. pontja, és C?159/01. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 2004. április 29?én hozott ítéletének [EBHT 2004., I?4461. o.] 51. pontja). A szóban forgó intézkedés hatásai alapján kell tehát értékelni azt, hogy ezen intézkedés állami támogatásnak min?sül?e többek között mivel szelektív (lásd ebben az értelemben a fenti 33. pontban hivatkozott, Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítélet 87. és 88. pontját).

70 Ezenkívül a Bíróság a 3M Italia ügyben 2012. március 29?én hozott ítéletében (C?417/10. sz. ügyben hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 42. pontja) kimondta, hogy az a tény, hogy kizárólag a szóban forgó intézkedés alkalmazási feltételeit teljesít? adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jelleg?vé.

71 Végül a fenti 33. pontban hivatkozott, Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítéletben (103., 104. és 107. pont) a Bíróság megállapította, hogy nem minden adózási különbségtétel?l következik támogatás, és ahhoz, hogy az adózási különbségtétel támogatásnak min?sülhessen, szükséges, hogy a vállalkozások sajátos kategóriája egyedi kritériumok alapján azonosítható legyen.

72 Márpedig a Bizottság által javasolt megközelítés, a fenti 71. pontban említett ítélkezési gyakorlattal szemben, minden olyan adóügyi intézkedés szelektivitásának megállapításához vezethetne, amelynek alkalmazása feltételekhez kötött, akkor is, ha a kedvezményezett vállalkozások semmilyen olyan saját jellemz?vel bírnak, amely lehetővé tenné más vállalkozásoktól való megkülönböztetésüket, azonkívül, hogy teljesíthetik azon feltételeket, amelyekt?l az intézkedés alkalmazása függ.

73 Harmadrészt a Bizottság a megtámadott határozat (154) preambulumbekkezdésében kijelentette, hogy „[álláspontja szerint] a vitatott intézkedés ebben az ügyben is a Spanyolországból kiinduló t?keexportot kíván[t]ja el?segíteni annak érdekében, hogy javuljon a rendszer kedvezményezettjeinek versenyképessége, és ezáltal meger?södjön a spanyol társaságok külföldi pozíciója.”

74 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a belföldi vállalkozások összességét megkülönböztetés nélkül el?nyben részesít? állami intézkedés a szelektivitás szempontjából nem min?sülhet állami támogatásnak (a fenti 41. pontban hivatkozott Adria?Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 35. pontja).

75 Így, miközben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében foglalt és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó feltétel értékelése annak vizsgálatából áll, hogy a tagállami vállalkozások vagy áruk termelése el?nyben részesül?e a más tagállami vállalkozásokhoz vagy áruk termeléséhez képest, az e cikk ugyanezen bekezdésében kimondott,

szelektivitásra vonatkozó feltétel csak egy tagállamon belül értékelhet?, és csak az e tagállami vállalkozások vagy áruk termelése közötti eltér? bánásmód elemzéséb?l derülhet ki (lásd ebben az értelemben a Bíróság C-73/03. sz., Spanyolország kontra Bizottság ügyben 2004. november 11-én hozott ítéletének [az EBHT-ban nem tették közzé] 28. pontját).

76 Következésképpen a szelektivitás kritériumának elemzését nem befolyásolja az a körülmény, hogy valamely intézkedés az egyik tagállamban adóköteles vállalkozásokat elnyben részesíti a többi tagállamban adóköteles vállalkozásokhoz képest, nevezetesen mivel megkönnyíti az egyik tagállamban letelepedett vállalkozások részesedésszerzését a külföldön letelepedett vállalkozások t?kéjében.

77 A Bíróság a fenti 58. pontban hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletben (20. pont) kétségtelenül azt állapította meg, hogy „a kizárólag az exportált nemzeti termékek javára annak érdekében [biztosított elny], hogy a többi tagállamban az ezekb?l származó termékekkel versenyezzenek”, min?sül állami támogatásnak. A többi tagállamból származó termékekre való ezen utalás azonban a verseny és a kereskedelem érintettségére vonatkozó feltétellel volt kapcsolatos.

78 A fenti 58. pontban hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet ilyen értelmezését támasztja alá a Bíróság Görögország kontra Bizottság ügyben 1988. június 7-én hozott ítélete (57/86. sz. ügyben hozott ítélet [EBHT 1988., 855. o.], 8. pont), amelyben a belföldi és a más tagállami termékek közötti különbségtétel nem szerepelt a szelektivitás kritériumának a vizsgálatában. Ugyanígy a Bíróság a Spanyolország kontra Bizottság ügyben 2004. július 15-én hozott ítéletében (C-501/00. sz. ügyben hozott ítélet [EBHT 2004., I-6717. o.], 120. pont) a belföldi és a más tagállami termékek közötti különbségtételt nem vette figyelembe az intézkedés szelektivitásának vizsgálata keretében.

79 Ezen ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy valamely intézkedés szelektivitásának megállapítása az ugyanazon tagállam jogszabályainak hatálya alá tartozó vállalkozások kategóriái közötti, nem pedig egy tagállam vállalkozásai és a többi tagállam vállalkozásai közötti eltér? bánásmódon alapul.

80 A fentiekb?l következik, hogy a t?keexport és a termékexport közötti, a megtámadott határozatnak a fenti 73. pontban hivatkozott (154) preambulumbekzdéséb?l kit?n? kapcsolat mindössze a verseny és a kereskedelem érintettségének – feltételezve, hogy bebizonyosodik – megállapításához, nem pedig a vitatott intézkedés szelektivitásának megállapításához vezethet, amely utóbbit nemzeti szinten kell vizsgálni.

81 Negyedsorban a Bizottság által hivatkozott ítélkezési gyakorlatbeli el?zményekb?l nem vezethet? le, hogy az uniós bíróságok már elfogadták, hogy valamely adóügyi intézkedés szelektívnek min?süljön annak bizonyítása nélkül, hogy a szóban forgó intézkedés a vállalkozások vagy áruk termelésének egy sajátos kategóriáját érintené, kizárva a többi vállalkozást vagy a többi áru termelését.

82 A Bíróság így kimondta, hogy támogatásnak min?sül a kivitelre vonatkozó olyan preferenciális viszontleszámítolási kamatláb, amelyet a tagállam a kizárólag az exportált nemzeti termékek javára biztosít annak el?segítse érdekében, hogy a többi tagállamban az ezekb?l származó termékekkel versenyezzenek (a fenti 58. pontban hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 20. pontja), valamint hogy teljesíti a szelektivitás feltételét az exporthitel kamatainak visszatérítése (a fenti 78. pontban hivatkozott Görögország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 8. pontja), és az olyan adólevonás, amelyet csak az exporttevékenységet folytató és egyes – a vitatott intézkedések által említett – befektetéseket megvalósító vállalkozások élvezhetnek (a fenti 78. pontban hivatkozott, Spanyolország kontra

Bizottság ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet 120. pontja).

83 A fenti 82. pontban idézett három ítéletben az exportáló vállalkozások tartoztak a kedvezményezett vállalkozások azon kategóriájába, amely lehetővé tette a szóban forgó intézkedés szelektivitásának megállapítását.

84 Márpedig meg kell állapítani, hogy az exportáló vállalkozások kategóriája, jóllehet – ugyanúgy, mint például az tárgyi eszközöket termelő vállalkozások (lásd a fenti 41. pontot) kategóriája – rendkívül széles, olyan vállalkozásokat foglal magában, amelyek az exporttevékenységükhöz kapcsolódó közös jellemzőik miatt megkülönböztethetők.

85 A fenti 82. pontban hivatkozott, az exporttevékenységet folytató vállalkozásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem teszi tehát lehetővé annak megállapítását, hogy az uniós bíróságok elfogadták, hogy valamely adóügyi intézkedés szelektívnek minősüljön a vállalkozások vagy áruk termelésének egy olyan sajátos kategóriájának azonosítása nélkül, amelyet egyedi jellemzők különböztetnek meg.

86 Ezt az elemzést nem teszi vitássá a Bizottságnak az azon alapuló érve, hogy a fenti 78. pontban hivatkozott, Spanyolország kontra Bizottság ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet tárgyát képező adókedvezmény többek között a külföldi társaságok részesedésének visszavásárlására vonatkozott. A szóban forgó kedvezményben való részesüléshez ugyanis a vállalkozásoknak termékek és szolgáltatások exportjához közvetlenül kapcsolódó társaságokban kellett részesedést szerezniük. Ráadásul a Bíróság által a jelen ügyben szelektívnek minősített intézkedés hatálya nem korlátozódott az ilyen részesedésszerzésre, hanem magában foglalt más exporttevékenységeket is: külföldi fióktelep vagy állandó telephely létrehozása, termékek és szolgáltatások exportjához közvetlenül kapcsolódó leányvállalatok alapítása, továbbá termékek forgalomba hozatalának, külföldi piacok megnyitásának és felmérésének, valamint a vásárokon, kiállításokon és más hasonló rendezvényeken való részvételnek a reklámköltsége. Következésképpen az említett ügyben szereplő intézkedés által nyújtott előny – ellentétben *a priori* a jelen ügy tárgyát képezőhöz – bizonyos vállalkozásoknak, mégpedig az exporttevékenységet végzőknek van fenntartva.

87 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy a Bizottság az általa felhozott indokokkal nem bizonyította, hogy a vitatott intézkedés szelektív volt.

88 A Bizottság azzal, hogy a vitatott intézkedést szelektívnek tekintette, tévesen alkalmazta az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének rendelkezéseit.

89 A megvizsgált jogalap tehát megalapozott. Következésképpen a megtámadott határozat 1. cikkének (1) bekezdését meg kell semmisíteni, anélkül hogy szükséges lenne a felperes fő kereseti kérelme alátámasztására általa felhozott többi jogalap vizsgálata.

A megtámadott határozat 4. cikkének megsemmisítésére irányuló kereseti kérelemről

90 A felperesnek kifejezetten a megtámadott határozat 4. cikkére vonatkozó kereseti kérelme a megtámadott határozatban a szóban forgó támogatás visszafizetésére előírt átmeneti szabályozás kifogásolásán alapul. A felperes különösen azt az időpontot vitatja, amely az esetlegesen visszafizetés tárgyát képező támogatások meghatározásának referenciájául szolgál. Az e cikkel szembeni „másodlagos” kereseti kérelmével a felperes a neki juttatott támogatások visszafizetésének lehetőségét tehát azon esetekre kívánja korlátozni, amelyekben a fő kereseti kérelme alapján nem szűnne meg a támogatások visszafizetésének bármely lehetősége. Ebből következően a felperes fő kereseti kérelmét szükségszerűen úgy kell érteni, mint amely a támogatások visszafizetésének bármely lehetőségének megszüntetésére, és minden esetben a

megtámadott határozat 4. cikkének megsemmisítésére irányul.

91 Ezenkívül különösen formalista lenne az az álláspont, miszerint a felperes a f? kereseti kérelmével nem kívánja a megtámadott határozat 4. cikkének megsemmisítését, amely cikk a támogatás visszafizetésének jogalapja, miközben a felperes csak akkor támadhatja meg e határozatot, ha az adott esetben vele visszafizettethet? (lásd ebben az értelemben a Bíróság C?71/09. P., C?73/09. P. és C?76/09. P. sz., Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2011. június 9?én hozott ítéletének [EBHT 2011., I?4727. o.] 56. pontját).

92 Következésképpen meg kell állapítani, hogy bár a felperes csak „másodlagosan” terjeszt el? a megtámadott határozat – a támogatás visszafizetésére vonatkozó – 4. cikkének megsemmisítésére irányuló kérelmet, szükségszer?en és f? kérelemként azon rendelkezés megsemmisítését kívánja, amely a neki nyújtott támogatás visszafizetésének jogalapja.

93 Márpedig a vitatott intézkedés szelektivitásának hiányára vonatkozó fentebb vizsgált jogalap megalapozottsága maga után vonja nemcsak a megtámadott határozat 1. cikke (1) bekezdésének megsemmisítését – amely rendelkezés a támogatás fennállását állapítja meg –, hanem e határozat 4. cikkének megsemmisítését is, amely cikk e támogatás visszafizetését rendeli el.

A költségekr?

94 Az eljárási szabályzat 87. cikkének 2. §-a alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Bizottság pervesztes lett, a felperes kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (második kib?vített tanács)

a következ?képpen határozott:

1) **A Törvényszék megsemmisíti a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 2011. január 12?i 2011/282/EU bizottsági határozat 1. cikkének (1) bekezdését és 4. cikkét.**

2) **A Törvényszék az Európai Bizottságot kötelezi a költségek viselésére.**

Martins Ribeiro

Forwood

Bieli?nas

Gervasoni

Madise

Kihirdetve Luxembourgban, a 2014. november 7?i nyilvános ülésen.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: spanyol