

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2018. június 28.(*)

„Fellebbezés – Állami támogatások – A veszteségek következő adóévekre történő átviteléről szóló német adójogszabályok (»szanálási rendelkezés«) – A támogatási programot a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító határozat – Megsemmisítés iránti kereset – Elfogadhatóság – Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése – Személyében érintett személy – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Az »állami támogatás« fogalma – A szelektivitásra vonatkozó feltétel – A referenciakeret meghatározása – A tények jogi minősítése”

A C-203/16. P. sz. ügyben,

Dirk Andres, a Heitkamp BauHolding GmbH vagyonfelügyelője (lakóhelye: Düsseldorf [Németország], képviselik: W. Niemann, S. Geringhoff és P. Dodos Rechtsanwälte)

fellebbezőnek

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2016. április 12-én benyújtott fellebbezése tárgyában,

a többi fél az eljárásban:

az **Európai Bizottság** (képviselek: R. Lyal, T. Maxian Rusche és K. Blanck-Putz, meghatalmazotti minőségben)

alperes az elsőfokú eljárásban,

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselek: T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó fél az elsőfokú eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal és E. Jarašínas (előadó) bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. október 19-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2017. december 20-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Fellebbezésével a Heitkamp BauHolding GmbH (a továbbiakban: HBH)

vagyonfelügyelőjeként eljáró Dirk Andres elsődlegesen azt kéri, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszéke 2016. február 4-i Heitkamp BauHolding kontra Bizottság ítéletét (T-287/11, a továbbiakban: megtámadott ítélet, EU:T:2016:60) annyiban, amennyiben abban a Törvényszék mint megalapozatlant elutasította a HBH arra irányuló keresetét, hogy a Törvényszék semmisítse meg a Németország által nyújtott C 7/10 (korábbi CP 250/09 és NN 5/10) sz. állami támogatásról (KStG, szanálási rendelkezés) szóló, 2011. január 26-i 2011/527/EU bizottsági határozatot (HL 2011. L 235., 26. o.; a továbbiakban: vitatott határozat), valamint e határozat megsemmisítését is kéri.

2 Csatlakozó fellebbezésével az Európai Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet annyiban, amennyiben abban a Törvényszék elutasította a Bizottság által e keresettel szemben felhozott elfogadhatatlansági kifogást, és következésképpen kéri, hogy a Bíróság az első fokon benyújtott keresetet mint elfogadhatatlant utasítsa el.

A jogvita előzményei és a vitatott határozat

3 A jogvita előzményei és a vitatott határozat, amint ezeket a megtámadott ítélet 1–35. pontja bemutatja, a következőképpen foglalhatók össze.

A német jog

4 Németországban az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény, a továbbiakban: EStG) 10d. §-ának (2) bekezdése értelmében az adott adóévben keletkezett veszteségek átvihetők későbbi adóévekre, ami azt jelenti, hogy e veszteségek levonhatók a következő évek adóköteles jövedelméből (a továbbiakban: a veszteségek átvitelének szabálya). A Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény, a továbbiakban: KStG) 8. §-ának (1) bekezdése értelmében a veszteségek átvitelének szabálya a társasági adófizetési kötelezettség hatálya alá tartozó vállalkozásokra alkalmazható.

5 A veszteségek átvitelének e lehetősége olyan vállalkozások kizárólag adómegtakarítás céljából történő megszerzését eredményezte, amelyek már nem folytattak semmilyen üzleti tevékenységet, azonban veszteségeiket még átvihették. Az ilyen, visszaélészerűnek tekintett ügyletek megakadályozása érdekében a német jogalkotó 1997-ben a KStG 8. §-ába felvett egy (4) bekezdést, amely korlátozta a veszteségek olyan vállalkozásokra történő átvitelének lehetőségét, amelyek jogilag és gazdaságilag azonosak azzal a vállalkozással, amelynél a veszteség felmerült.

6 A KStG 8. §-ának (4) bekezdését az Unternehmensteuerreformgesetz (a vállalkozások adóztatásának reformjáról szóló törvény) keretében 2008. január 1-jével hatályon kívül helyezték. E törvény a KStG-be egy új 8c. § (1) bekezdést vezetett be (a továbbiakban: a veszteségek elvesztésének szabálya), amely rendelkezés 25%-os vagy nagyobb mértékű részesedésszerzés esetén korlátozza, sőt kizárja a veszteségek átvitelének lehetőségét (a továbbiakban: hátrányos részesedésszerzés). E rendelkezés szerint egyrészt, ha a társaság jegyzett tőkéjének, a benne lévő tagsági jogoknak, részesedési jogoknak vagy szavazati jogoknak a 25–50%-át az átruházástól számított öt éven belül átruházzák, a fel nem használt veszteségek a százalékban meghatározott részesedésváltozásnak megfelelő százalékos mértékben részarányosan elvesznek. Másrészt a fel nem használt veszteségek egyáltalán nem vonhatók le akkor, ha a társaság jegyzett tőkéjének, a benne lévő tagsági jogoknak, részesedési jogoknak vagy szavazati jogoknak több mint 50%-át új tulajdonosra ruházzák át.

7 A veszteségek elvesztésének szabálya alóli kivételről nem rendelkeztek. Az adóhatóságok azonban abban az esetben, ha a hátrányos részesedésszerzés egy nehéz helyzetben lévő vállalkozás szanálására irányult, méltányossági okból adómentességet nyújthattak a

Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium, Németország) 2003. március 27-i rendelete alapján.

8 2009 júniusában a Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (az egészségbiztosítás vonatkozásában az állampolgárok tehermentesítéséről szóló törvény) a KStG 8c. §-ába beiktatta az (1a) bekezdést (a továbbiakban: szanálási rendelkezés vagy vitatott intézkedés). Ezen új rendelkezés kimondja, hogy az adóalany a KStG 8c. §-ának (1) bekezdése értelmében vett hátrányos részesedésszerzés esetén is jogosult a veszteségek átvitelére, amennyiben a következő feltételek teljesülnek: a részesedésszerzés a társaság szanálása céljából megy végbe; utóbbi társaság a szerzés időpontjában eladósodott, vagy az eladósodás veszélye fenyegeti; a társaság lényeges struktúráit megőrzi, amire lényegében úgy kerül sor, hogy a munkahelyeket megőrzi, a működést két jelentősen kiegészítik, vagy még visszafizetendő adósságok elengedésére kerül sor; a részesedésszerzést követő öt éven belül nem kerül sor gazdasági ágazatváltásra, és a részesedésszerzés időpontjában a társaság nem szüntette be tevékenységeit.

9 A vitatott intézkedés 2009. július 10-én lépett hatályba, és visszaható hatállyal 2008. január 1-jétől alkalmazandó, amely időpontban lépett hatályba a veszteségek elvesztésének szabálya.

A vitatott határozat

10 A vitatott határozat 1. cikkében a Bizottság megállapította, hogy „[a] [KStG] 8c. §-ának (1a) bekezdésén alapuló állami támogatási program, amelyet [a Németországi Szövetségi Köztársaság] [...] jogellenesen biztosított, összeegyeztethetetlen a belső piaccal”.

11 A szanálási rendelkezésnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti állami támogatásnak minősítésekor ezen intézmény többek között megállapította, hogy e rendelkezés kivételt képez a KStG 8c. §-ának (1) bekezdésében foglalt azon szabály alól, amely szerint a társaság tulajdonosi szerkezetének megváltozása esetén a társaság által fel nem használt veszteségek elvesznek, és hogy az említett rendelkezés következképpen szelektív elnyújthat azon vállalkozások számára, amelyek teljesítik a szükséges feltételeket, amely elnyújt nem igazolja az adórendszer jellege vagy általános felépítése, mivel a vitatott intézkedés célja a gazdasági és pénzügyi válság által okozott problémák leküzdése, ami az adórendszeren kívüli célnak minősül. E határozat 2. és 3. cikkében a Bizottság mindazonáltal kimondta, hogy az e szabályozás keretében nyújtott bizonyos egyedi támogatások bizonyos feltételek teljesülése esetén összeegyeztethetők a belső piaccal.

12 A vitatott határozat 4. cikkében a Bizottság elrendelte, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság követelje vissza a kedvezményezettekől az e határozat 1. cikkében említett szabályozás keretében nyújtott összeegyeztethetetlen támogatásokat. E határozat 6. cikke alapján e tagállam többek között köteles volt megküldeni a Bizottságnak e kedvezményezettek jegyzékét.

A jogvita alapját képező tényállás

13 A HBH egy olyan társaság, amelyet 2008 óta fizetéseképtelenség fenyegetett. 2009. február 20-án anyavállalata felvásárolta a részesedéseit, hogy a társaság szanálása érdekében összeolvadjon vele. E szerzési ügylet időpontjában a HBH teljesítette a szanálási rendelkezés alkalmazásának feltételeit. Ezt állapította meg a Finanzamt Herne (hernei adóhatóság, Németország) a 2009. november 11-i kötelező érvényű felvilágosításában (a továbbiakban: kötelező érvényű felvilágosítás). Egyébiránt 2010. április 29-én a HBH a hernei adóhatóságtól adóelőlegfizetési felszólítást kapott a 2009. adóévben fizetendő társasági adóval kapcsolatban, amely felszólítás figyelembe vette a szanálási rendelkezés alapján átvitt veszteségeket.

14 2010. február 24-i levelében a Bizottság tájékoztatta a Németországi Szövetségi

Köztársaságot azon határozatáról, hogy a vitatott intézkedés tekintetében megindítja az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást. 2010. április 30-ai levelében a szövetségi pénzügyminisztérium elrendelte, hogy a német adóhatóságok többé ne alkalmazzák ezen intézkedést.

15 2010. december 27-én a 2010. április 29-ai adóelőleg-fizetési felszólítás helyett új adóelőleg-fizetési felszólítást bocsátottak ki a 2009. adóévben fizetendő társasági adó vonatkozásában, amely felszólítás nem vette figyelembe a szanálási rendelkezést. 2011. januárjában a HBH többek között a későbbi adóévekben fizetendő társasági adó vonatkozásában is adóelőleg-fizetési felszólítást kapott, amelyek a szanálási rendelkezést szintén nem vették figyelembe. 2011. április 1-jén a HBH megkapta a 2009. adóévben fizetendő társasági adóra vonatkozó adómegállapító határozatot. Mivel a KStG 8c. §-a (1a) bekezdésének alkalmazására nem került sor, a társaság nem vihette át a 2008. december 31-én fennállt veszteségeket.

16 2011. április 19-én a hernei adóhatóság hatályon kívül helyezte a kötelező érvényű felvilágosítást.

17 2011. július 22-én a Németországi Szövetségi Köztársaság megküldte a Bizottságnak azon vállalkozások jegyzékét, amelyek részesültek a vitatott intézkedés előnyeiből. E tagállam megküldte továbbá azon társaságok jegyzékét is, amelyek vonatkozásában hatályon kívül helyezték a szanálási rendelkezés alkalmazására vonatkozó kötelező érvényű felvilágosítást, amely társaságok között szerepelt a HBH is.

A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

18 A Törvényszék Hivatalához 2011. június 6-án benyújtott keresetlevelével a HBH keresetet indított a vitatott határozat megsemmisítése iránt.

19 A Törvényszék Hivatalához 2011. szeptember 16-án benyújtott külön beadványával a Bizottság a Törvényszék 1991. május 2-ai eljárási szabályzatának 114. cikke alapján elfogadhatatlansági kifogást terjesztett elő.

20 2011. augusztus 29-én a Németországi Szövetségi Köztársaság kérte, hogy a HBH kérelmének támogatása végett beavatkozhasson az eljárásba. A Törvényszék második tanácsának elnöke 2011. október 5-ai végzésében helyt adott e kérelemnek.

21 A Törvényszék 2014. május 21-ai végzésében úgy határozott, hogy ugyanezen eljárási szabályzat 114. cikke 4. §-ának megfelelően az elfogadhatatlansági kifogásról az eljárást befejező határozatban dönt.

22 Keresetének alátámasztására a HBH két jogalapra hivatkozott: egyrészt a vitatott intézkedés *a priori* szelektív jellegének hiányára, másrészt pedig arra, hogy ezen intézkedést igazolja az adórendszer jellege és felépítése.

23 A megtámadott ítéletben a Törvényszék egyrészt elutasította az elfogadhatatlansági kifogást, megállapítva, hogy a HBH-t a vitatott határozat közvetlenül és személyében érinti, lényegében azzal az indokkal, hogy e társaság már a hivatalos vizsgálati eljárás megindítását elrendelő határozat elfogadását megelőzően szerzett joggal rendelkezett a német adóhatóságok által igazolt adómegtakarítás vonatkozásában, és ezenkívül érdeke fűződik az eljáráshoz is. A Törvényszék másrészt a HBH keresetét mint megalapozatlant elutasította.

A felek kérelmei és a Bíróság előtti eljárás

24 Fellebbezésében a HBH azt kéri, hogy a Bíróság:

- helyezze hatályon kívül a megtámadott ítélet rendelkez? részének 2. és 3. pontját, valamint semmisítse meg a vitatott határozatot;
- másodlagosan helyezze hatályon kívül a megtámadott ítélet rendelkez? részének 2. és 3. pontját, és az ügyet utalja vissza a Törvényszék elé, és
- kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.

25 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezést, és kötelezze a HBH-t a költségek viselésére.

26 Csatlakozó fellebbezésében a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

- helyezze hatályon kívül a megtámadott ítélet rendelkez? részének 1. pontját;
- utasítsa el az els? fokon benyújtott keresetet mint elfogadhatatlant;
- utasítsa el a fellebbezést;
- helyezze hatályon kívül a megtámadott ítélet rendelkez? részének 3. pontját annyiban, amennyiben az a Bizottságot saját költségei egyharmadának viselésére kötelezi, és
- kötelezze a HBH-t a Bíróság és a Törvényszék el?tti eljárással kapcsolatos költségek viselésére.

27 A HBH azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a csatlakozó fellebbezést, és kötelezze a Bizottságot az említett fellebbezéssel kapcsolatos költségek viselésére.

28 A tárgyaláson a Németországi Szövetségi Köztársaság szóbeli észrevételeket tett, amelyekb?l kit?nik, hogy e tagállam támogatja a HBH arra irányuló kérelmeit, hogy a Bíróság a csatlakozó fellebbezést utasítsa el, hogy a megtámadott ítéletet helyezze hatályon kívül annyiban, amennyiben az az els? fokon benyújtott keresetet mint megalapozatlant elutasította, és hogy a vitatott határozatot semmisítse meg.

A csatlakozó fellebbezésr?

29 Mivel a csatlakozó fellebbezés az els? fokon benyújtott kereset elfogadhatóságára vonatkozik, amely kérdés megel?zi a fellebbezésben felhozott, az ügy érdemével kapcsolatos kérdéseket, el?ször a csatlakozó fellebbezést kell megvizsgálni.

A felek érvei

30 A Bizottság azzal érvel, hogy a megtámadott ítélet 50–79. pontjában a Törvényszék az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése értelmében vett személyében való érintettség fogalmának értelmezésekor tévesen alkalmazta a jogot.

31 Els?sorban a 2000. október 19-i Olaszország és Sardegna Lines kontra Bizottság ítéletre (C?15/98 és C?105/99, EU:C:2000:570), valamint a 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítéletre (C?71/09 P, C?73/09 P és C?76/09 P, EU:C:2011:368) hivatkozva a Bizottság azzal érvel, hogy az annak eldöntésekor alkalmazandó releváns kritérium, hogy valamely felperest személyében érint-e valamely támogatási programot a bels? piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító bizottsági határozat, abban a kérdésben rejlik, hogy e

felperes az e program címén nyújtott támogatás tényleges vagy potenciális kedvezményezettje?e. Egy ilyen határozat kizárólag a tényleges kedvezményezetteket érinti személyükben.

32 Márpedig a megtámadott ítélet 62., 70. és 74. pontjában a Törvényszék nem erre az ítélkezési gyakorlatra alapította határozatát, hanem olyan ítéletekre, amelyek a jelen ügy szempontjából nem relevánsak. Ugyanis a jelen ügyben nem áll fenn egyetlen olyan körülmény sem, amely az 1985. január 17-i Piraiki-Patraiki és társai kontra Bizottság ítélet (11/82, EU:C:1985:18), a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416), a 2009. szeptember 17-i Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítélet (C-519/07 P, EU:C:2009:556), a 2014. február 27-i Stichting Woonpunt és társai kontra Bizottság ítélet (C-132/12 P, EU:C:2014:100), valamint a 2014. február 27-i Stichting Woonlinie és társai kontra Bizottság ítélet (C-133/12 P, EU:C:2014:105) – amely ítéletekre a Törvényszék e pontokban támaszkodik – alapjául szolgáló ügyekben lehetővé tette annak megállapítását, hogy a felperesek személyükben érintettek.

33 Így a Törvényszék által a megtámadott ítélet 63. és 74. pontjában kifejtettekkel ellentétben az első fokon benyújtott kereset elfogadhatóságának értékelése nem a HBH „ténylegi és jogi helyzetét” vagy valamely „szerzett jog” fennállásától függ, hanem kizárólag attól a kérdéstől, hogy e társaság ténylegesen részesült-e a szóban forgó támogatási program címén nyújtott támogatásban, vagy sem. A megtámadott ítélet 75. és 76. pontja is hibás, mivel a 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítéletből (C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368), amelyre a Törvényszék e 76. pontban támaszkodott, csupán azon következtetés vonható le, hogy a személyében való érintettség értékelésekor nincs jelentősége annak, hogy a Bizottság a határozatában elrendelte-e, vagy sem, a ténylegesen nyújtott támogatás visszatéríttetését.

34 Másodsorban a Bizottság megjegyzi, hogy a Törvényszék által a HBH „ténylegi és jogi helyzetének” elemzése során annak megállapításakor figyelembe vett meghatározó tényező, hogy e társaságot a vitatott határozat személyében érinti, az volt, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 74. pontjában megállapította „szerzett jog” fennállását. Márpedig, amennyiben e „szerzett jogot” úgy kell érteni, mint az uniós jog értelmében szerzett jogot, a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot. Ilyen jog ugyanis csak a bizalomvédelem elve alapján ismerhető el, és a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint e védelemben nem lehet részesülni f?szabály szerint akkor, ha a támogatásokat az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében előírt bejelentési kötelezettséget megsértve nyújtották.

35 Harmadsorban ugyanezen észrevétel alapján a Bizottság azzal érvel, hogy a Törvényszék abban az esetben is tévesen alkalmazta a jogot, ha „szerzett jog” alatt a nemzeti jog értelmében szerzett jogot ért, mivel a jelen ügy körülményei között a nemzeti jog értelmében szerzett jog érvényesítése is ellentétes azon ítélkezési gyakorlattal, amely az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével nyújtott támogatások esetén kizárja ilyen jog érvényesítését.

36 A Bizottság szerint a megtámadott ítélet rendelkez? részének 1. pontját következőképpen hatályon kívül kell helyezni, és mivel a HBH a szóban forgó támogatási programnak nem tényleges kedvezményezettje, az első fokon benyújtott keresetet mint elfogadhatatlant el kell utasítani.

37 A HBH és a Németországi Szövetségi Köztársaság azzal érvel, hogy a csatlakozó fellebbezés megalapozatlan.

A Bíróság álláspontja

38 Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése értelmében bármely természetes vagy jogi

személy az e cikk első és második bekezdésében említett feltételek mellett eljárást indíthat a neki címzett vagy az őt közvetlenül és személyében érintő jogi aktusok ellen, továbbá az őt közvetlenül érintő olyan rendeleti jellegű jogi aktusok ellen, amelyek nem vonnak maguk után végrehajtási intézkedéseket.

39 A jelen ügyben egyrészt nem vitatott, hogy – amint arra a Törvényszék a megtámadott ítélet 57. pontjában rámutatott – a vitatott határozat egyetlen címzettje a Németországi Szövetségi Köztársaság. Másrészt, amint ezen ítélet 58–79. pontjából kitűnik, a Törvényszék az alapján állapította meg, hogy a HBH keresetvédelmi joggal rendelkezik, hogy úgy ítélte meg, hogy a HBH őt e határozat közvetlenül és személyében, tehát az e rendelkezésben foglalt második eset értelmében érinti.

40 Egyetlen jogalapja első részében a Bizottság lényegében azzal érvel, hogy a megtámadott ítélet 62., 63., 70. és 74–77. pontjában a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a HBH keresete elfogadhatóságának e feltételét a társaság ténybeli és jogi helyzetére tekintettel értékelte, miközben az egyetlen releváns kritérium azon kérdés volt, hogy a HBH a szóban forgó támogatási program tényleges vagy potenciális kedvezményezettje-e.

41 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint azon jogalanyok, akik nem címzettjei egy határozatnak, csak akkor állíthatják, hogy személyükben érintettek, ha ez a határozat sajátos jellemzőik vagy egy őket minden más személytől megkülönböztető ténybeli helyzet folytán vonatkozik rájuk, és ezáltal a határozat címzettjéhez hasonló módon egyéníti őket (1963. július 15-ői Plaumann kontra Bizottság ítélet, 25/62, EU:C:1963:17, 223. o.; 2014. február 27-ői Stichting Woonpunt és társai kontra Bizottság ítélet, C-132/12 P, EU:C:2014:100, 57. pont).

42 Az a körülmény, hogy azon jogalanyok, akikkel szemben valamely intézkedés alkalmazandó, szám szerint vagy akár egyedileg többé-kevésbé pontosan meghatározhatók, semmi esetre sem jelenti azt, hogy e jogalanyokat ezen intézkedés által személyükben érintettnek kell tekinteni, amennyiben az említett intézkedés a szóban forgó jogi aktusban meghatározott objektív jogi vagy ténybeli helyzet folytán alkalmazandó (1978. március 16-ői Unicme és társai kontra Tanács ítélet, 123/77, EU:C:1978:73, 16. pont; 2013. december 19-ői Telefónica kontra Bizottság ítélet, C-274/12 P, EU:C:2013:852, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Így a Bíróság kifejtette, hogy valamely vállalkozás a Bizottság ágazati támogatási programot megtiltó határozatát fűszabály szerint nem támadhatja meg, ha e határozat őt csak a szóban forgó ágazathoz való tartozása miatt és az említett program potenciális kedvezményezettje minőségében érinti. Az ilyen határozat ugyanis egy ilyen vállalkozás vonatkozásában olyan általános hatályú intézkedésként jelenik meg, amely objektív módon meghatározott helyzetekre alkalmazandó, és amely általánosan és elvontan körülírt személyek kategóriája vonatkozásában fejt ki joghatásokat (2000. október 19-ői Olaszország és Sardegna Lines kontra Bizottság ítélet, C-15/98 és C-105/99, EU:C:2000:570, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. december 19-ői Telefónica kontra Bizottság ítélet, C-274/12 P, EU:C:2013:852, 49. pont).

44 Ellenben akkor, ha a határozat a csoport tagjaira jellemző szempontok alapján e jogi aktus elfogadásakor azonosított vagy azonosítható személyek csoportját érinti, e személyeket e jogi aktus személyükben érintheti, mert gazdasági szereplők meghatározott köréhez tartoznak (2008. március 13-ői Bizottság kontra Infront WM ítélet, C-125/06 P, EU:C:2008:159, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. február 27-ői Stichting Woonpunt és társai kontra Bizottság ítélet, C-132/12 P, EU:C:2014:100, 59. pont).

45 Így a valamely támogatási program keretében nyújtott olyan egyedi támogatások tényleges kedvezményezettjei, amelyek visszatéríttetését a Bizottság elrendelte, e ténynél fogva az EUMSZ

263. cikk negyedik bekezdése értelmében személyükben érintettek (lásd ebben az értelemben: 2000. október 19-i Olaszország és Sardegna Lines kontra Bizottság ítélet, C-15/98 és C-105/99, EU:C:2000:570, 34. és 35. pont; lásd továbbá: 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 53. pont).

46 Kétségtelen, hogy – amint a Bizottság állítja – ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a Bíróság egyrészt elismeri, hogy a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatási program címén nyújtott egyedi támogatások tényleges kedvezményezettjeit személyükben érinti a Bizottság azon határozata, amely e programot a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánítja, és elrendeli e támogatások visszatéríttetését, másrészt pedig kizárja, hogy valamely felperest személyében érintettnek lehessen tekinteni pusztán azon tény miatt, hogy az említett felperes e program potenciális kedvezményezettje. Ebből azonban – a Bizottság állításával ellentétben – nem lehet arra következtetni, hogy a támogatási programot a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító bizottsági határozat esetén annak értékelésekor, hogy az ilyen határozat a felperest az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése értelmében személyében érinti-e, az egyetlen releváns kritérium abban a kérdésben rejlik, hogy e felperes az e program címén nyújtott támogatás tényleges vagy potenciális kedvezményezettje-e.

47 Amint ugyanis arra a főtanácsnok az indítványának 57., 59., 67. és 68. pontjában lényegében szintén rámutatott, a jelen ítélet 43. és 45. pontjában felidézett, az állami támogatások konkrét összefüggésében kialakított ítélkezési gyakorlat csak egy sajátos kifejeződése az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése értelmében vett személyében való érintettség értékelésekor alkalmazandó, az 1963. július 15-i Plaumann kontra Bizottság ítéletből (25/62, EU:C:1963:17) eredő releváns jogi kritériumnak. Ezen ítélet szerint a felperest akkor érinti személyében egy más személynek címzett határozat, ha ez a határozat a felperest sajátos jellemzői vagy egy-egy minden más személytől megkülönböztető ténybeli helyzet folytán érinti (lásd továbbá az állami támogatások területén: 2000. október 19-i Olaszország és Sardegna Lines kontra Bizottság ítélet, C-15/98 és C-105/99, EU:C:2000:570, 32. pont; 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 52. pont; valamint más területeken: 1985. január 17-i Piraiki-Patraiki és társai kontra Bizottság ítélet, 11/82, EU:C:1985:18, 11., 19. és 31. pont; 2018. március 13-i European Union Copper Task Force kontra Bizottság ítélet, C-384/16 P, EU:C:2018:176, 93. pont).

48 Ennélfogva azon tény, hogy valamely felperes a Bizottság által határozatban a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított támogatási program címén nyújtott egyedi támogatás tényleges vagy potenciális kedvezményezettjeinek csoportjába tartozhat, vagy sem, nem lehet döntő jelentőségű annak eldöntésekor, hogy e felperest e határozat személyében érinti-e, amennyiben mindenesetre megállapítást nyert, hogy e határozat egyébként az említett felperest sajátos jellemzői vagy egy-egy minden más személytől megkülönböztető ténybeli helyzet folytán érinti.

49 A fentiekből következik, hogy a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a megtámadott ítélet 60–62. pontjában a jelen ítélet 41–44. pontjában kifejtett ítélkezési gyakorlatra való hivatkozás után a megtámadott ítélet 63. pontjában arra az álláspontra helyezkedett, hogy meg „kell vizsgálni, hogy a [HBH-t] a ténybeli és jogi helyzetére tekintettel a [vitatott] határozat által személyében érintettnek kell-e tekinteni”.

50 Ebből egyébiránt az következik, hogy a Törvényszék akkor sem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a megtámadott ítélet 62., 70. és 74. pontjában az elemzésének alátámasztására a jelen ítélet 32. pontjában említett ítéletekre támaszkodott, mivel ezen ítéletek mindegyike az 1963. július 15-i Plaumann kontra Bizottság ítéletből (25/62, EU:C:1963:17) eredő személyében való érintettség kritériuma olyan összefüggésekben való alkalmazásának eseteire vonatkozik, amikor –

amint a jelen ügyben is – nem t?nt relevánsnak ezen ítélezési gyakorlat azon sajátos kifejez?désének alapulvétele, amely különbséget tesz a bels? piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított támogatási program címén nyújtott egyedi támogatás tényleges és potenciális kedvezményezettjei között.

51 Ugyanígy a Törvényszék akkor sem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a megtámadott ítélet 75. és 76. pontjában elvetette a Bizottságnak a 2011. június 9?i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítéletre (C?71/09 P, C?73/09 P és C?76/09 P, EU:C:2011:368) alapított azon érvelését, miszerint csak az állami forrásokból ténylegesen nyújtott el?ny támaszthatja alá a HBH személyében való érintettségét. Amint ugyanis a jelen ítélet 47. pontjában már megállapításra került, annak eldöntésekor, hogy valamely felperest az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése értelmében személyében érinti?e a Bizottság valamely támogatási programot a bels? piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító határozata, a releváns kritérium abban a kérdésben rejlik, hogy ez a határozat a felperest sajátos jellemz?i vagy egy ?t minden más személyt?l megkülönböztet? ténybeli helyzet folytán érinti?e, amire a Törvényszék egyébiránt a megtámadott ítélet 76. pontjában szintén helyesen emlékeztetett.

52 Következésképpen a csatlakozó fellebbezés egyetlen jogalapjának els? részét mint megalapozatlant el kell utasítani.

53 Ezen egyetlen jogalap második és harmadik részét illet?en emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság e részekkel azt állítja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 74. pontjában tévesen alkalmazta a jogot, amikor kimondta, hogy a HBH személyében érintett azon oknál fogva, hogy e társaság „szerzett joggal” rendelkezett arra vonatkozóan, hogy a vitatott intézkedés alapján támogatásban részesüljön.

54 E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy a Törvényszék e 74. pontban kifejtette különösen, hogy „a jelen ügyben [...] megállapításra került, hogy a német adójogszabályok sajátosságai okán a [HBH] a német hatóságok által igazolt adómegtakarításra szerzett jogot [...], és e körülmény megkülönböztette ?t az egyéb gazdasági szerepl?kt?l, amelyek csak a vitatott intézkedés potenciális kedvezményezettjeiként érintettek”, és ezzel kapcsolatban a Törvényszék ugyanezen ítélet 68. pontjára utalt.

55 E 68. pontban a Törvényszék megállapította, hogy az általa ezen ítélet 66. és 67. pontjában – az 1963. július 15?i Plaumann kontra Bizottság ítélet (25/62, EU:C:1963:17) értelmében a HBH ténybeli és jogi helyzetét jellemz? körülményekként – azonosított körülményeket igazolta többek között a német adóhatóság kötelez? érvény? felvilágosítása. E körülmények egyrészt abban álltak, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás Bizottság általi megindítását megelőz?en a HBH?t megillette az a jog, hogy a német szabályozás értelmében átvigye a veszteségeit, mivel a szanálási rendelkezésben el?írt feltételek teljesültek, másrészt pedig abban, hogy a HBH a 2009?es évben olyan adóköteles nyereséget szerzett, amelyb?l levonta volna a szanálási rendelkezés címén átvitt veszteségeket.

56 A Törvényszék a megtámadott ítélet 69. pontjában ebb?l arra következtetett, hogy „a német szabályozás szerint nem vitatott, hogy a 2009. adóév lezárásakor a [HBH] adómegtakarításra tett szert, amelynek összegét egyébiránt pontosan meg is tudta határozni”, és mivel „a német hatóságok nem rendelkeztek mérlegelési mozgástérrel a vitatott intézkedés alkalmazása vonatkozásában, az említett adómegtakarítás [...] elérése csak id? kérdése volt az adórendszer részletes szabályai szerint”. A Törvényszék ugyanezen 69. pontban megállapította, hogy következésképpen a HBH „a német hatóságok által az eljárást megindító határozat, majd a [vitatott] határozat elfogadását megelőz?en igazolt szerzett joggal rendelkezett ezen adómegtakarítás alkalmazásához, amely e határozatok hiányában a veszteségek átvitelét és annak a mérlegbe történ? bevezetését engedélyez? adómegállapító határozat

kibocsátásában testesült volna meg”, és hogy „[e]nnélfogva a német adóhatóságok és a Bizottság könnyedén azonosíthatta ezen adómegettakarítást”.

57 A Törvényszék a megtámadott ítélet 70. pontjában ebből arra következtetett, hogy a HBH „nemcsak a szóban forgó ágazathoz való tartozása miatt és az említett program potenciális kedvezményezettje minőségében tekinthető a [vitatott] határozattal érintett vállalkozásnak, hanem ezzel ellentétben olyan gazdasági szereplők meghatározott köréhez tartozónak kell tekinteni, amelyeket azonosítottak vagy legalábbis könnyen azonosíthatók a [vitatott] határozat elfogadásakor [az 1963. július 15-ii Plaumann kontra Bizottság ítélet (25/62, EU:C:1963:17)] értelmében”.

58 A megtámadott ítélet releváns részei összességének olvasatából így kitűnik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 74. pontjában használt „szerzett jog” kifejezéssel kizárólag a HBH sajátos ténybeli és jogi helyzetére kívánt röviden utalni, amely alapján úgy lehetett tekinteni, hogy a vitatott határozat e társaságot az 1963. július 15-ii Plaumann kontra Bizottság ítélet (25/62, EU:C:1963:17) értelmében személyében érinti.

59 Mivel a csatlakozó fellebbezés egyetlen jogalapjának második és harmadik része így a megtámadott ítélet téves értelmezésén alapul, e részeket mint megalapozatlanokat el kell utasítani, következésképpen a csatlakozó fellebbezést teljes egészében el kell utasítani.

A fellebbezésről

60 Fellebbezésének alátámasztására a HBH két jogalapra hivatkozik, amelyek közül az első a Törvényszéket terhelő indokolási kötelezettség megsértésén, a második pedig az EUMSZ 107. cikk megsértésén alapul. Először is e második jogalapot kell megvizsgálni.

A felek érvei

61 Második jogalapjával a HBH első sorban azt állítja, hogy a Törvényszék megsértette az EUMSZ 107. cikket, mivel azáltal, hogy megerősítette a Bizottság azon álláspontját, miszerint a veszteségek elvesztésének szabálya jelenti a jelen ügyben releváns referenciakeretet, e referenciakeretet tévesen határozta meg. A megtámadott ítélet 103. és 106. pontjában a Törvényszék első lépésben helyesen azonosította az általános adórendszert, azaz a veszteségek átvitelének szabályát. A Törvényszék azonban a KStG 8c. §-ának (1) bekezdésében előírt, a veszteségek elvesztésének szabályát, tehát az ezen általános adórendszer alóli kivételt vette figyelembe a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésekor releváns általános vagy normál adórendszerként. Tévesen figyelmen kívül hagyta a veszteségek átvitelének szabályát. A Törvényszék így, azáltal hogy az általános adórendszer alóli kivételt minősítette „referenciakeretnek”, tévesen alkalmazta a jogot, illetve legalábbis elferdítette az elé terjesztett bizonyítékokat, illetve a nemzeti jogot.

62 Téves jogalkalmazásnak minősül az is, hogy a Törvényszék az általános vagy normál adórendszert úgy határozta meg, hogy összevonta a főszabályt és a kivételt, annál is inkább, mivel a Törvényszék által a megtámadott ítélet 104. pontjában összevont szabályok nem ugyanazon normatív szinten helyezkednek el, mivel a veszteségek átvitelének szabálya a teherviselő képesség szerinti adóztatás alkotmányos elvének kifejeződése.

63 Ezenkívül a megtámadott ítélet 104. és 107. pontjából kitűnik, hogy a Törvényszék a referenciakeret azonosításakor a szelektivitásra vonatkozó feltétel vizsgálatának első és második lépését is „összevonta”, és így tévesen alkalmazta az ítélezési gyakorlatot.

64 Másodsorban a Törvényszék a vitatott intézkedés *a priori* szelektív jellegének vizsgálatakor

megsértette az EUMSZ 107. cikket. Egyrészt tévesen alkalmazta a jogot, amikor megállapította, hogy a szanálásra szoruló vállalkozások, illetve az életképes vállalkozások ténybeli és jogi helyzete összehasonlítható. Közelebbre?l a valamennyi adórendelkezés által követett, adóbevételek szerzésére irányuló célkit?zés nem lehet elegend? ahhoz, hogy az érintett gazdasági szerepl?k helyzete összehasonlítható legyen.

65 Másrészt a szanálási rendelkezés egy általános intézkedés. A megtámadott ítélet 141. pontja ellentmond azon ítélkezési gyakorlatnak, miszerint a valamely intézkedés általános jellegének értékelésekor releváns egyetlen tényez? abban a kérdésben rejlik, hogy ezen intézkedés a vállalkozás tevékenységének jellegét?l vagy tárgyától függetlenül alkalmazandó?e, vagy az intézkedés alkalmazása megköveteli?e, hogy a vállalkozás módosítsa tevékenységét.

66 Harmadsorban a Törvényszék a szanálási rendelkezés igazolásának elutasításakor megsértette az EUMSZ 107. cikket. A megtámadott ítélet 158–160. és 164–166. pontjában tévesen állapította meg, hogy e rendelkezés célja a nehéz helyzetben lév? vállalkozások szanálásának el?segítése, és tévesen következtetett arra, hogy e cél az adórendszeren kívüli célnak min?sül. Ezen ítélet 166–170. pontjában a Törvényszék a tehervisel? képesség szerinti adóztatás elvére alapított igazolást is tévesen utasította el.

67 Egyébiránt a HBH azzal érvel, hogy fellebbezésének második jogalapja elfogadható, mivel az csak jogkérdéseket vet fel. Közelebbre?l e jogalap nem tények értékelésére, hanem a referenciakeret meghatározásakor alkalmazott hibás kritériumokra és a tények Törvényszék általi jogi min?sítésére vonatkozik, ami fellebbezés keretében a Bíróság általi felülvizsgálat körébe tartozik.

68 A Bizottság els?dlegesén azzal érvel, hogy e második jogalap elfogadhatatlan. E jogalap els? és harmadik része a nemzeti jog és ennél fogva ténykérdések megállapítására vonatkozik. Mindenesetre, amennyiben e jogalap els? részével a HBH azt kifogásolja, hogy a Törvényszék úgy határozta meg a referenciakeretet, hogy egy kizárólag a vállalkozások adott csoportjára alkalmazandó szabályozást vett figyelembe, a HBH tévesen értelmezi a megtámadott ítélet 103–109. pontját. E pontokból kit?nik, hogy a Törvényszék a valamennyi vállalkozásra alkalmazandó jog azonosítására szorítkozott, mivel a gazdasági azonosság és a gazdasági folytonosság a dönt? tényez? a veszteségek átvitelének kérdésekor, és ténykérdésekr?l van szó.

69 A Bizottság szerint a második jogalap második része is elfogadhatatlan. Egyrészt a gazdasági szerepl?k helyzete összehasonlíthatóságának kérdése és az e tekintetben releváns cél azonosításának kérdése ténykérdés. Másrészt a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor elfogadhatónak nyilvánította a HBH által a vitatott intézkedés általános intézkedésnek min?sítésével kapcsolatban el?adott érvelését, mivel ezen érvelést nem lehetett volna a Törvényszék el?tt hivatkozott els? jogalap els? része kiterjesztésének tekinteni.

70 Másodlagosan e második jogalap nem megalapozott. Els?sorban a HBH által a referenciakeret meghatározásával kapcsolatban képviselt álláspontot nem támasztja alá sem a szóban forgó német jog, sem a Törvényszékhez benyújtott iratok. Ezenkívül maga a német jogalkotó határozta meg a veszteségek elvesztésének szabályát új alapszabályként. A Törvényszék tehát nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor megállapította, hogy a KStG 8c. §?a (1) bekezdésének bevezetését követ?en a veszteségek átvitele lehet?ségének hátrányos részesedésszerzés esetén való eltörlése min?sül a német adójog új f?szabályának.

71 Másodsorban a HBH-nak az érintett gazdasági szereplők helyzete összehasonlíthatóságának állítólagos hiányával kapcsolatos érvelése a megtámadott ítélet téves felfogásából ered. Egyrészt a gazdasági azonosság megváltozása szempontjából nincs különbség a szanálásra szoruló vállalkozások és az arra nem szoruló vállalkozások között.

72 Másrészt a szanálási rendelkezés nem általános intézkedés, hanem szelektív intézkedés. E tekintetben a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítélet (T-219/10, EU:T:2014:939) nem támaszthatja alá eredményesen a HBH álláspontját.

73 Harmadsorban a Törvényszék a tények szabad mérlegelése keretében helyesen állapította meg, hogy a szanálási rendelkezés célja a nehéz helyzetben lévő vállalkozások megsegítése. Mindenesetre az arra alapított érv, hogy e rendelkezés célja a túlzott mértékű adóztatás megakadályozása, hatástalan, mivel a Törvényszék a megtámadott ítélet 167–173. pontjában megállapította, hogy az igazolás még abban az esetben is kizárt, ha e célkitűzés megállapításra kerülne. Ezenkívül a Törvényszék a német alkotmányjogra és a fiktív nyereségre alapított érveket is helyesen utasította el.

74 A Németországi Szövetségi Köztársaság azzal érvel, hogy a Törvényszék a referenciakeret meghatározásakor a Bizottsághoz hasonlóan tévesen alkalmazta a jogot. E tagállam a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítéletre (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732), valamint a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítéletre (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981) hivatkozva rámutat arra, hogy ahhoz, hogy egy intézkedést „szelektívnek” minősítsen, a Bizottságnak először is azonosítania kell az érintett tagállamban alkalmazandó normál adórendszert, majd bizonyítania kell, hogy a vizsgált intézkedés olyan vállalkozások közötti megkülönböztetéseket vezet be, amelyek az ezen adórendszer által követett célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak. E célból nem követhető egy kizárólag a szabályozási technikára alapított megközelítés.

75 Márpedig a jelen ügyben a Bizottság kizárólag a szabályozási technikára alapította megközelítését, és a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor e megközelítést nem kérdőjelezte meg, noha az ellentétes a Bíróság ítélkezési gyakorlatával. Így a megtámadott ítéletben a Törvényszék helyesen állapította meg a releváns adórendelkezések tartalmát és hatályát, e rendelkezéseket azonban jogilag tévesen minősítette.

A Bíróság álláspontja

76 Második jogalapjának első részében a Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott HBH lényegében azzal érvel, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 103–107. pontjában tévesen határozta meg azt a referenciakeretet, amelyben a vitatott intézkedés szelektív jellegét vizsgálni kell.

77 Mivel a Bizottság azzal az indokkal vitatja ezen első rész elfogadhatóságát, hogy e rész ténykérdésekre vonatkozik, emlékeztetni kell arra, hogy kétségtelen, hogy a tények és bizonyítékok értékelése – e tények és bizonyítékok elferdítésének esetét kivéve – nem minősül jogkérdésnek, amelyet mint ilyen a Bíróságnak fellebbezés keretében felül kellene vizsgálnia. Amint azonban a Törvényszék megállapította vagy értékelte a tényállást, az EUMSZ 256. cikk értelmében a Bíróság a tények jogi minősítésének és az abból levont jogi következtetéseknek a felülvizsgálatára rendelkezik hatáskörrel (2014. április 3-ai Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. december 20-ai Comunidad Autónoma del País Vasco és társai kontra Bizottság ítélet, C-66/16 P–C-69/16 P, EU:C:2017:999, 97. pont).

78 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 (lásd ebben az értelemben: 2014. április 3-ai Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. december 20-ai Comunidad Autónoma del País Vasco és társai kontra Bizottság ítélet, C-66/16 P–C-69/16 P, EU:C:2017:999, 98. pont). 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 (lásd ebben az értelemben: 2014. április 3-ai Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 83. pont; 2016. december 21-ai Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61–63. pont).

79 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a HBH az említett első részben nem a nemzeti jog Törvényszék által megállapított tartalmát vagy hatályát vitatja, hanem azt, hogy a Törvényszék a Bizottság által a vitatott határozatban elvégzett minősítés mintájára a veszteségek elvesztésének szabályát minősítette „referenciakeretnek”.

80 Márpedig a „referenciakeret” fogalma az előny szelektivitására vonatkozó feltétel elemzésének első szakaszára utal, amely fogalom mint olyan a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalmának alkotóeleme (2011. november 15-ai Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 74. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. december 21-ai Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont).

81 Mivel a HBH érvelése így a tények Törvényszék általi jogi minősítésének megkérdőjelezésére irányul, a fellebbezés második jogalapjának első része elfogadható.

82 Az érdemet illetően 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 a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszor e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (2010. június 10-ai Fallimento Traghetti del Mediterraneo ítélet, C-140/09, EU:C:2010:335, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. december 21-ai Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. pont).

83 Az előny szelektivitására vonatkozó feltételt illetően a Bíróság hasonlóképpen állandó

ítélkezési gyakorlatából következik, hogy e feltétel értékelése során azt kell meghatározni, hogy az adott jogi szabályozás keretén belül a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” elnyben részesítse olyan vállalkozásokkal vagy áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás által követett célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetnek minősíthet – eltér bánásmódban részesülnek (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

84 Egyébiránt, 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 hatályú elnyit biztosít, ezt kizárólag bizonyos vállalkozások vagy bizonyos tevékenységi ágazatok javára teszi (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

85 Közelebbre az adóelnyit biztosító nemzeti intézkedéseket illetően emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen jellegű intézkedés, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de a kedvezményezetteket a többi adóalanynál kedvezőbb helyzetbe hozza, a kedvezményezettek számára szelektív elnyit biztosíthat, és ennél fogva az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősül. A valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésből eredő adóelny azonban nem minősül e rendelkezés értelmében vett ilyen támogatásnak (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. és 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; lásd továbbá: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. pont).

86 Ebben az összefüggésben ahhoz, hogy valamely nemzeti adóintézkedést „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak elször is azonosítania kell az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszert, másodsor pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett általános rendszertől, mivel különbséget tesz az ezen általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

87 Az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a szóban forgó jogi rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért a priori szelektív jellegűek, amennyiben harmadszor az érintett tagállam bizonyítja, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 52. pont; lásd továbbá: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

88 A szelektivitásra vonatkozó feltétel vizsgálata tehát főszabály szerint elször is azon referenciakeret meghatározásával jár, amelynek az érintett intézkedés a részét képezi, e meghatározás ugyanis különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel magának az elnynek a fennállását csupán egy úgynevezett „általános” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet,

C?88/03, EU:C:2006:511, 56. pont; 2016. december 21?i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C?524/14 P, EU:C:2016:971, 55. pont).

89 Így az összes összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő társaság meghatározása azon jogi rendszer el?zetes megállapításától függ, amelynek céljára figyelemmel a szóban forgó intézkedés által el?nyben részesített, illetve az abban nem részesülő vállalkozások ténybeli és jogi helyzetének összehasonlíthatóságát adott esetben meg kell vizsgálni (2016. december 21?i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C?524/14 P, EU:C:2016:971, 60. pont).

90 Valamely adórendszer „szelektívnek” min?sítése azonban nem függ attól, hogy az adórendszer úgy kerüljön kialakításra, hogy az esetlegesen szelektív el?nyben részesülő vállalkozásokra általánosan a többi vállalkozásával megegyező adóterhek, de eltérést enged? szabályok vonatkozzanak, és így a szelektív el?nyt úgy lehessen meghatározni, mint az általános adóteher és az el?bbi vállalkozások által viselt adóteher közötti különbséget (2011. november 15?i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C?106/09 P és C?107/09 P, EU:C:2011:732, 91. pont).

91 A szelektivitásra vonatkozó kritérium ilyen értelmezése ugyanis azt feltételezné, hogy akkor lehet egy adórendszert „szelektívnek” min?síteni, ha egy meghatározott szabályozási módszer szerint alakították ki, aminek következtében bizonyos nemzeti adószabályok eleve mentesülnének az állami támogatásokkal kapcsolatos ellen?rzés alól pusztán amiatt, hogy más szabályozási módszer vonatkozik rájuk, holott a különböz? adószabályok kiigazítása és együttes alkalmazása által ugyanolyan jogi és/vagy ténybeli hatásokat váltanak ki. Az ilyen értelmezés így sértené az állandó ítélkezési gyakorlatot, amely szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozások indokai és céljai szerint, hanem hatásaik alapján, tehát az alkalmazott módszerekt?l függetlenül határozza meg ?ket (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15?i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C?106/09 P és C?107/09 P, EU:C:2011:732, 87., 92. és 93. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

92 Amennyiben ezen ítélkezési gyakorlatnak megfelel?en egy adott szabályozási módszer alkalmazása nem teheti lehetővé, hogy bizonyos nemzeti adószabályok eleve mentesüljenek az állami támogatások területén az EUM?Szerz?dés által el?írt ellen?rzés alól, az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet elegend? a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzése során releváns referenciakeret meghatározásakor sem, ellenkez? esetben dönt? mértékben az állami beavatkozások formája részesülne el?nyben azok hatásaival szemben. Ennélfogva, amint arra a f?tanácsnok az indítványának 108. pontjában lényegében szintén rámutatott, az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet dönt? tényező a referenciakeret meghatározásakor.

93 Mindemellett ugyanezen ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy jóllehet valamely adójogi intézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából az alkalmazott szabályozási módszernek nincs dönt? jelent?sege, így nem mindig szükséges, hogy az valamely általános adórendszerhez képest eltérést enged? jelleggel bírjon, az a körülmény, hogy az adójogi intézkedés e szabályozási módszert alkalmazva ilyen jelleggel rendelkezik, e célból releváns akkor, ha az következik bel?le, hogy gazdasági szerepl?k két kategóriája különböztethető meg, és képezi a priori eltér? bánásmód tárgyát, azaz egyrészt azok, akik az eltérést enged? intézkedés hatálya alá tartoznak, másrészt azok, akikre továbbra is az általános adórendszer alkalmazandó, noha e két kategória az említett rendszer által kit?zött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben van (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21?i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C?20/15 P és C?21/15 P, EU:C:2016:981, 77. pont).

94 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy azon körülmény, miszerint kizárólag az adott intézkedés alkalmazási feltételeit teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés

kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé (2012. március 29-ⁱ 3M Italia ítélet, C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont; 2016. december 21-ⁱ Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. pont).

95 E megfontolások fényében kell megvizsgálni, hogy – amint azt a HBH és a Németországi Szövetségi Köztársaság állítja – a Törvényszék a jelen ügyben figyelmen kívül hagyta-e a Bíróság által értelmezett EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, amikor kimondta, hogy a Bizottság nem követett el hibát annak megállapításakor, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelésekor releváns referenciakeretet kizárólag a veszteségek elvesztésének szabálya alkotja.

96 E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy a megtámadott ítélet 103. pontjában a Törvényszék emlékeztetett arra, hogy „a [vitatott] határozatban a Bizottság a veszteségek elvesztésének szabályát határozta meg [...] általános szabályként, amelyre tekintettel vizsgálni kell, hogy különbséget tettek-e a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, míg a [HBH] a veszteségek átvitelének általánosabb szabályára hivatkozik, amely minden adózásra alkalmazandó”.

97 Ezen ítélet 104. pontjában a Törvényszék arra is emlékeztetett, hogy „a veszteségek átvitelének szabálya olyan lehetőségeknek minősül, amelyben a társasági adó alkalmazásakor minden társaság részesül”, és hogy „a veszteségek elvesztésének szabálya az említett lehetőséget a tőke 25%-ának megfelelő vagy annál nagyobb részesedésszerzés esetén korlátozza, valamint megszünteti azt a tőke 50%-ánál nagyobb részesedésszerzés esetében”, és ezt követően megállapította, hogy „[a]z utóbbi szabály alkalmazandó tehát automatikusan a tőke 25%-ának megfelelő vagy annál nagyobb részesedésszerzés esetében, az érintett vállalkozás természete vagy [jellemzői] szerinti különbségtétel nélkül”.

98 Az említett ítélet 105. pontjában a Törvényszék hozzátette, hogy „[e]mellett a szanálási rendelkezés a veszteségek elvesztésének szabálya alóli kivételként került meghatározásra, és csak azon pontosan meghatározott helyzetekre alkalmazható, amelyek ez utóbbi szabály hatálya alá tartoznak”.

99 Ugyanezen ítélet 106. pontjában a Törvényszék ez alapján kimondta, hogy „meg kell állapítani, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya a veszteségek átvitelének szabályához hasonlóan azon jogi háttér részét képezi, amelyhez a vitatott intézkedés tartozik”, hogy „[m]ás szavakkal a jelen esetben releváns jogi háttér a veszteségek átvitelének a veszteségek elvesztésének szabálya által korlátozott általános szabálya képezi, és [hogy] éppen e háttér mellett kell vizsgálni, hogy a vitatott intézkedés különbségtételt vezet-e be [az] [...] ítélkezési gyakorlat [értelmében] hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között”.

100 A megtámadott ítélet 107. pontjában a Törvényszék azt a következtetést vonta le, hogy „a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor egy általánosabb szabály, azaz a veszteségek átvitele szabálya létezésének megállapításával meghatározta, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékeléséhez a bevezetett jogi [referenciakeretet] a veszteségek elvesztésének szabálya alkotja”.

101 Amint a HBH és a Németországi Szövetségi Köztársaság érvel, ezen érvelés arra vezette a Törvényszéket, hogy tévesen kizárólag a veszteségek elvesztésének szabályát minősítse az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésére vonatkozó ítélkezési gyakorlat értelmében vett referenciakeretnek, és e referenciakeretből teljesen kizárta a veszteségek átvitelének általános szabályát.

102 Ezen érvelésből ugyanis kitűnik, hogy noha a Törvényszék megállapította a társasági adó hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazandó általános adószabály, azaz a

veszteségek átvitele szabályának fennállását, úgy ítélte meg, hogy a Bizottság nem követett el hibát akkor, amikor úgy ítélte meg, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegének vizsgálatakor releváns referenciakeretet kizárólag a veszteségek elvesztésének szabálya alkotja, jóllehet nem volt vitatott, hogy ez utóbbi szabály maga a veszteségek átvitelének szabálya alóli kivételnek minősül, és jóllehet e rendelkezések tartalma összességében vett vizsgálatának lehetnév kellett volna tennie annak megállapítását, hogy a szanálási rendelkezés egy, a veszteségek átvitelének általános szabálya alá tartozó helyzet meghatározásához vezetett.

103 Márpedig, amint arra lényegében a f?tanácsnok is rámutatott az indítványának 109. pontjában, a Bíróságnak a jelen ítélet 90–93. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatából következik, hogy valamely adóintézkedés szelektivitása nem értékelhet? csupán egy néhány olyan rendelkezés által alkotott referenciakeretre tekintettel, amelyeket mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretb?l. Ennélfogva a Törvényszék, azáltal hogy ily módon kizárta a jelen ügyben releváns referenciakeretb?l a veszteségek átvitelének általános szabályát, e referenciakeretet túlságosan sz?ken határozta meg.

104 Amennyiben a Törvényszék e következtetés levonásakor arra támaszkodott, hogy a vitatott intézkedést a veszteségek elvesztésének szabálya alóli kivétel formájában fogalmazták meg, emlékeztetni kell arra, hogy – amint a jelen ítélet 92. pontja már hangsúlyozta – az alkalmazott szabályozási módszer nem lehet dönt? tényez? a referenciakeret meghatározásakor.

105 Ezenkívül a megtámadott ítélet alátámasztása érdekében a jelen ügyben semmilyen hasznos érv nem alapítható a 2013. július 18-i P ítéletre (C?6/12, EU:C:2013:525), mivel ezen ítéletben a Bíróság nem határozott arról, hogy az elé terjesztett ügyben minek kell alkotnia a referenciakeretet.

106 A fentiek összességéb?l következik, hogy a HBH második jogalapjának els? része megalapozott, anélkül hogy e tekintetben meg kellene vizsgálni az említett jogalap alátámasztására el?adott érvelés második részét. Rá kell mutatni továbbá arra is, hogy a Törvényszék az általa elvégzett jogilag hibás értékelés alapján – miszerint a Bizottság nem követett el hibát annak megállapításakor, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelésekor a jelen ügyben releváns referenciakeretet kizárólag a veszteségek elvesztésének szabálya alkotja – elemezte a HBH által egyrészt a vitatott intézkedés *a priori* szelektív jellege hiányának bizonyítása, másrészt pedig a vitatott intézkedésnek az adórendszer jellege és felépítése általi igazolása érdekében a Törvényszék el?tt el?adott további érvelést.

107 Márpedig, amint a jelen ítélet 83. és 86–89. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, az azon referenciakeret meghatározásakor elkövetett hiba, amelyre tekintettel valamely intézkedés szelektív jellegét értékelni kell, szükségszer?en érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét. E körülmények között a fellebbezésnek helyt kell adni, és a megtámadott ítélet rendelkez? részének 2. és 3. pontját hatályon kívül kell helyezni, anélkül hogy meg kellene vizsgálni a fellebbezés második jogalapjának második és harmadik részét, vagy a fellebbezés els? jogalapját.

A Törvényszékhez benyújtott keresetr?

108 Az Európai Unió Bírósága alapokmánya 61. cikkének els? bekezdése szerint a Bíróság a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén az ügyet érdemben maga is eldöntheti, amennyiben a per állása megengedi.

109 A jelen ügyben ez a helyzet. Ennek keretében elegend? arra utalni, hogy a jelen ítélet 82–107. pontjában kifejtett indokokból következik, hogy a HBH által a Törvényszékhez benyújtott kereset els? jogalapjának els? része megalapozott annyiban, amennyiben az annak bizonyítására

irányul, hogy a Bizottság hibát követett el a vitatott intézkedés szelektív jellege értékelésekor releváns referenciakeret meghatározása során, mivel e referenciakeretet úgy határozta meg, hogy azt kizárólag a veszteségek elvesztésének szabálya alkotja. Mivel a Bizottság a vitatott intézkedés szelektív jellegét így tévesen meghatározott referenciakeretre tekintettel értékelte, a vitatott határozatot meg kell semmisíteni.

A költségekről

110 A Bíróság eljárási szabályzata 184. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozatlan, vagy ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság maga hoz a jogvita kapcsán végleges határozatot, a Bíróság határoz a költségekről.

111 Ugyanezen szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése értelmében – amely e szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése szerint a fellebbezési eljárásban is alkalmazandó – a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

112 Mivel a Bizottság a csatlakozó fellebbezés és a fellebbezés vonatkozásában is pervesztes lett, továbbá mivel a vitatott határozatot meg kell semmisíteni, és mivel a HBH kérte a Bizottságnak a költségek viselésére kötelezését, a Bizottságot kötelezni kell saját költségein felül a HBH részéről mind az elsőfokú eljárás, mind pedig a fellebbezési eljárás során felmerült költségek viselésére.

113 Ugyanezen szabályzat 184. cikkének (4) bekezdése értelmében, ha nem az elsőfokú eljárásban beavatkozó fél terjesztette el a fellebbezést, az elsőfokú eljárásban beavatkozó felet csak akkor lehet a fellebbezési eljárás költségeinek viselésére kötelezni, ha részt vett a Bíróság előtti eljárás írásbeli vagy szóbeli szakaszában. Ha e fél részt vesz az eljárásban, a Bíróság dönthet úgy, hogy e fél maga viseli saját költségeit.

114 A Németországi Szövetségi Köztársaság, amely a elsőfokú eljárásban beavatkozó félként részt vett a Bíróság előtti eljárás szóbeli szakaszában, nem kérte a Bizottságnak a költségek viselésére kötelezését. E körülmények között úgy kell határozni, hogy e tagállam maga viseli a fellebbezési eljárással kapcsolatos saját költségeit.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A Bíróság a csatlakozó fellebbezést elutasítja.**
- 2) **A Bíróság az Európai Unió Törvényszéke 2016. február 4-ii Heitkamp BauHolding kontra Bizottság ítélete (T-287/11, EU:T:2016:60) rendelkezés részének 2. és 3. pontját hatályon kívül helyezi.**
- 3) **A Bíróság a Németország által nyújtott C 7/10 (korábbi CP 250/09 és NN 5/10) sz. állami támogatásról (KStG, szanálási rendelkezés) szóló, 2011. január 26-ii 2011/527/EU bizottsági határozatot megsemmisíti.**
- 4) **A Bíróság az Európai Bizottságot kötelezi saját költségein felül a Heitkamp BauHolding GmbH vagyongfelügyeltjeként eljáró Dirk Andres részéről mind az elsőfokú eljárással, mind a fellebbezési eljárással összefüggésben felmerült költségek viselésére.**
- 5) **A Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli a fellebbezési eljárással összefüggésben felmerült saját költségeit.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.