

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG C 10/2007. SZÁMÚ ÜGYBEN HOZOTT HATÁROZATÁNAK – CSOPORTON BELÜLI KAMAT ADÓALAPBÓL TÖRTÉNŐ LEVONÁSA – ISMERTETÉSE

GYÜRKÉS ANITA

A cikk célja a cégcsoporton belüli kamat adóalapból történő levonását engedélyező intézkedés bemutatása, illetve az intézkedésre vonatkozó bizottsági vizsgálati eljárás ismertetése. Röviden ismertetésre kerül a jelen intézkedéshez igen hasonló holland „groepsrentebox” intézkedés, különös tekintettel a két intézkedés párhuzamaira, illetve különbségeire, valamint arra, hogy ezek milyen hatással voltak az intézkedések Bizottság általi megítélésére. A cikk végén a magyar intézkedésre vonatkozó bizottsági határozat elemzésére, illetve az az alapján felvetődő kérdések tárgyalására kerül sor.

1. A magyar intézkedés

A magyar hatóságok 2003 januárjától új adóintézkedést vezettek be az ugyanazon csoporthoz tartozó vállalkozások (kapcsolt vállalkozások) belső kölcsönügyleteinek adóztatására. Eszerint Magyarországon az adóalapból levonható a kapcsolt vállalkozásoktól kapott nettó kamat (a tőlük kapott és a nekik fizetett kamat különbsége) 50%-a¹, azaz a kapott nettó kamatnak csak a fele adózik, míg ezen szabály alkalmazása nélkül a teljes összeg után adózni kellene. A nettó kamatot fize-

1 A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 7. § (1) bekezdés k) pont.

tő vállalkozás szintjén a kifizetett nettó kamat 50%-a adódik hozzá az adóalaphoz,² tehát a teljes összeg levonása helyett csak a kamat felét vonják le az adóalapjukból. A kedvezményezettek köre két szempontból is limitált: egyrészt az intézkedést kizárólag kapcsolt vállalkozások³ alkalmazhatják, másrészt a biztosítók, a pénzügyi intézmények, a befektetési vállalkozások, a kockázatitőke-társaságok (a továbbiakban pénzügyi szektor), valamint a mikro- és kisvállalkozások nem vehetik igénybe a kedvezményt. Az intézkedés alkalmazhatóságát szűkíti, hogy a kedvezményezett által igénybe vett különleges levonások együttesen nem haladhatják meg az adózás előtti nyereség 50%-át.⁴ Speciális szabály továbbá, hogy a vállalkozások dönthetnek arról, hogy az adott adóévre vonatkozóan alkalmazzák-e az intézkedést⁵. A kimaradás egyetlen feltétele, hogy annak tényéről a kimaradó tájékoztatja összes kapcsolt

2 A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 8. § (1) bekezdés k) pont.

3 A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4. § (23) bekezdés *kapcsolt vállalkozás*:

a) az adózó és az a személy, amelyben az adózó – a Polgári Törvénykönyv (a továbbiakban: Ptk.) rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával – közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik,

b) az adózó és az a személy, amely az adózóban – a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával – közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik,

c) az adózó és más személy, ha harmadik személy – a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával – közvetlenül vagy közvetve mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik,

d) a külföldi vállalkozó és belföldi telephelye, valamint a külföldi vállalkozó telephelyei, továbbá a külföldi vállalkozó belföldi telephelye és az a személy, amely a külföldi vállalkozóval az a)-c) alpontban meghatározott viszonyban áll, azzal, hogy

da) többségi befolyásnak minősül az is, ha valamely személy jogosult a vezető tisztségviselők, felügyelő bizottsági tagok többségének kinevezésére vagy leváltására,

db) a többségi befolyás meghatározásához a közeli hozzátartozók szavazati jogát együttesen kell figyelembe venni.

4 A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 7. § (14) bekezdés.

5 A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 29/D. § (15) bekezdés.

vállalkozását, hogy azok a nettó fizetett, illetve a nettó kapott kamatokat ennek megfelelően állapíthassák meg.

2. A bizottsági eljárás megindítása

Az intézkedés 2003. január 1-jén hatályba lépett és a magyar hatóságok nem kérték a Csalatkozási Okmány alapján annak 2004. május 1-jét követő fennmaradását. A bevezetését követő évben mind az Európai Unió Tanácsa (a továbbiakban Tanács), mind a Bizottság vizsgálta az intézkedést, különböző szemszögből. A Tanács Code of Conduct csoportjának célja a káros adóverseny, és ezáltal a tőke szabad áramlását gátló tényezők felderítése volt, míg a Bizottságot az esetleges állami támogatás versenytorzító, illetve a tagállamok közötti kereskedelmet befolyásoló hatásainak kiszűrése vezérelte. Úgy tűnt, hogy a vizsgálatok nem jártak jelentős eredménnyel, hiszen a Code of Conduct csoport jelentése alapján a Tanács nem állapította meg, hogy az intézkedés káros adóversenyt teremtene. A Bizottság előzetes állami támogatási szempontú vizsgálata során 2004 novemberében kérdéseket tett fel a magyar hatóságoknak, amelyet azok határidőn belül megválasztak. A válaszadást követően több mint két évvel azonban a Bizottság úgy döntött, hogy további kérdések feltétele nélkül az EK-Szerződés 88. cikk (2) bekezdése szerinti eljárást indít az intézkedés közösségi joggal való összeegyeztethetőségének megállapítása érdekében.⁶ Ilyen hosszú időt követően valószínűsíthetően azért került sor az eljárás megindítására, mert Hollandia igen hasonló adókedvezményt jelentett be a jogbiztonság megszerzése céljából a Bizottság felé. A holland „groepsrentebox” intézkedés⁷ – amely az általános 25,5%-os adókulcs helyett 5%-kal rendeli adóztatni a kapcsolt vállalkozástól kapott kamatot, illetve ugyanilyen kulcs mellett engedi levonni az adóalapból a kapcsolt vállalkozásnak fizetett kamatot – tervezésének időszakában egy jelentős ponton tért el a magyar intézke-

6 Lásd az eljárás megindításáról szóló sajtóhírt: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/375&format=HTML&aged=1&language=HU&guiLanguage=hu>, illetve a Hivatalos Lapban közzétett eljárást megindító határozatot HL C 142/12, 2007.6.27.

7 C 4/2007. (ex N 465/2006.) sz. állami támogatás – Groepsrentebox – Felhívás észrevételek benyújtására. [2007] HL C, 66/30., 2007. 3. 22.

déstől, mégpedig abban, hogy kivétel nélkül minden vállalatcsoportra alkalmazható volt. A Bizottság, mivel úgy ítélte meg, hogy a holland intézkedés vonatkozásában sem áll elegendő információ a rendelkezésére a határozathozatalhoz, itt is megindította az EK-Szerződés 88. cikk (2) bekezdése szerinti vizsgálati eljárást.

3. A magyar intézkedés Bizottság általi értékelése

Eljárást indító határozatában a Bizottság a rendelkezésére álló információk alapján értékelte az intézkedést, és felhívta a magyar hatóságokat, hogy fejtsek ki álláspontjukat.

Az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény⁸(a továbbiakban közlemény) (8)-(12) bekezdése határozza meg azokat az elveket, melyek alapján a Bizottság egy adóintézkedés állami támogatási szempontú értékelését elvégzi. Az előzőek alapján a Bizottság előzetesen megállapította, hogy a program a kedvezményezetteket az általuk egyébként megfizetendő adó alól mentesíti, bevételkiesést okozva ezzel a költségvetésnek, ami *állami forrásnak* minősül.⁹ Azt, hogy az intézkedés *előnyt jelent-e* bizonyos vállalkozásoknak, a Bizottság három szinten értékelte. Az *egyes vállalatok* szintjét vizsgálva megállapította, hogy előnyben részesülnek azok a vállalkozások, amelyek pozitív nettó kamatot kapnak. *Csoportszinten* az intézkedés nem nyújt előnyt, mivel az intézkedés pozitív és negatív hatásai kiegyenlítődnek. Amennyiben azonban az intézkedést olyan *nemzetközi csoport* alkalmazza, amelyben a nettó kamatot fizető vállalkozás külföldi, az

8 98/C 384/03. számú közlemény. Lásd: az *Európai Unió Hivatalos Lapja*, 2004. évi különkiadás, 8/1. kötet. 277.

9 A kötelezettség megfizetése alóli mentesítés állami támogatásnak minősülését a Közösségi Bíróságok állandó joggyakorlata is alátámasztja. Lásd: C-387/92. sz. ügy Banco Exterior de España SA kontra Ayuntamiento de Valencia [EBHT, 1994, I-00877. o.] 14. pont; C-6/97. sz. ügy Italian Republic kontra Bizottság [EBHT, 1999, I-02981. o.] 16. pont; C-482/99. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [EBHT, 2002, I-04397. o.] 36. pont; C-222/04. sz. ügy Cassa du Risparmio di Firenze [EBHT, 2006, I-00289. o.], 132. pont és C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belgium és Forum 187 kontra Bizottság [EBHT, 2006, I-05479. o.] 87. pont.

intézkedést igénybe vevő csoport előnyben részesül. Mivel a kedvezményezettek különböző, a verseny számára nyitott ágazatokban tevékenykednek, a Bizottság megállapította, hogy nem zárható ki a verseny torzulása, illetve a tagállamok közötti kereskedelem érintettsége. Egy adóintézkedés *szelektivitása* abban az esetben állapítható meg, ha az bizonyos vállalkozásokat, vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesít, például jogszabályi adórendeletkezés alól teremt kivételt. Kiemelendő azonban, hogy egy adóintézkedés szelektivitását az adórendszer jellege és általános felépítése indokolhatja (aminek következtében adott intézkedés nem minősül állami támogatásnak). A fentiek alapján a Bizottság megállapította, hogy az intézkedés *de jure szelektív*, mivel kizárólag vállalatcsoportokra alkalmazható, illetve alkalmazási köréből kizárja a pénzügyi szektort, valamint a mikro- és kisvállalkozásokat. Ezen kívül az intézkedés *de facto* is *szelektív*, mivel bizonyos határon átnyúló csoportok részére előnyösebb adózási feltételeket teremt. Az adórendszer alkalmazása alóli említett kivételeket a Bizottság a rendelkezésére álló információk alapján nem látta indokolhatónak a rendszer jellege és általános felépítése által.

Mindezek alapján a Bizottság megállapította, hogy az intézkedés nagy valószínűséggel állami támogatásnak minősül. A közösségi joggal való összeegyeztethetőség vizsgálata során nem talált olyan jogalapot, amely alapján az intézkedést a közösségi joggal összeegyeztethetőnek nyilváníthatná. Ezen kívül megállapította, hogy az intézkedés nem minősül létező támogatásnak.¹⁰

10 Az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK- rendelet 1. cikk (b) pontja meghatározza, hogy létező támogatás:

- az, amely az EK-Szerződés hatálybalépését megelőzően lépett hatályba;
- az engedélyezett támogatás, azaz olyan támogatási programok és egyedi támogatások, amelyeket a Bizottság vagy a Tanács engedélyezett;
- olyan támogatás, amelyet e rendelet 4. cikkének (6) bekezdése szerint vagy e rendelet hatálybalépése előtt, de ennek az eljárásnak megfelelően engedélyeztek;
- olyan támogatás, amely létező támogatásnak tekintendő a 15. cikk szerint;
- olyan támogatás, amelyet létező támogatásnak kell tekinteni, mert megállapítható, hogy a hatálybalépése idején nem minősült támogatásnak, és azt követően – a közös piac fejlődésének eredményeként és anélkül, hogy a tagállam módosította volna – vált támogatássá.

Az újonnan csatlakozó tagállamokra vonatkozóan a csatlakozási szerződések

4. A magyar hatóságok és az észrevételt tevő harmadik felek álláspontja

A magyar hatóságok véleménye szerint a Bizottság nem a megfelelő joggalapon vizsgálta az intézkedést. Mivel a közvetlen adók közösségi szintű harmonizálása még nem történt meg, az intézkedést nem az EK-Szerződés 87-88. cikke, hanem a jogharmonizációra vonatkozó 96-97. cikke alapján kellett volna vizsgálni.

Az előzőek fenntartásával kifejtették, hogy az intézkedés – a csoportadóztatás egy részleges formája – célja egyrészt a vállalatcsoportokon belüli kölcsönügyletek oly módon történő adóztatása, hogy az ne legyen hatással a vállalatok működtetésére és finanszírozására vonatkozó döntésekre,¹¹ másrészt pedig a csoportadóztatást biztosító tagállamokkal szembeni versenyhátrány csökkentése. Az intézkedés a magyar adórendszer általánosan alkalmazandó főszabálya és nem az általános szabály alóli kivétel.

Az intézkedés a magyar hatóságok álláspontja szerint nem minősül az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdése hatálya alá tartozó állami támogatásnak tekintettel arra, hogy az nem teljesíti a gazdasági előny nyújtása, az állami források jelenléte és a szelektivitás kritériumait. Mivel az intézkedés keretében a csoport egyik tagja által igénybe vett levonást ellentételezi az a levonás, amelyről a csoport másik tagja lemondott, az intézkedés nemzeti viszonylatban szimmetrikus, azaz csoportszinten gazdasági előnyt nem jelent. Az a tény pedig, hogy nemzetközi csoport

konkretizálják a fenti listát. A Magyar Köztársaság Csatlakozási szerződésének (kihirdetve a 2004. évi XXX. törvény által) IV.3 melléklete szerint egy támogatási forma akkor tekinthető létező állami támogatásnak, ha az alábbi feltételek egyike teljesül:

az intézkedést 1994. december 10-e előtt vezették be,
szerepel a Csatlakozási szerződés IV.3 mellékletének függelékében.

A csatlakozás időpontjában az ún. ideiglenes mechanizmus hatálya alá tartozik (a tagállam támogatásokat vizsgáló bizottsága a csatlakozást megelőzően megvizsgálta, illetve a Bizottság nem válaszolt az információ megérkezését követő 3 hónapon belül).

- 11 Az intézkedés alkalmazása nélkül ugyanis adózási szempontból eltérően kezelendő a csoporton belüli sajáttőke-finanszírozás formájában történő finanszírozás (a sajáttőke-finanszírozás ellenértékéért fizetett osztalék adómentes) és a kölcsön formájában történő finanszírozás (a kamatot kapó vállalkozás a teljes kamat után adózik, a kamatot fizető pedig a teljes összeget levonja az adóalapból).

esetén a csoport külföldi tagja tagállamának adójogszabályai miatt esetlegesen kedvezőbb helyzetbe kerül, nem betudható a magyar államnak, mivel ez az előny kizárólag a közösségi szinten harmonizálatlan adószabályok különbözőségéből fakad. Az intézkedés szelektivitását illetően a magyar hatóságok hangsúlyozták, hogy az állandó joggyakorlat alapján egy adott intézkedés szelektivitását kizárólag a kedvezményezettekkel összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások körében kell vizsgálni.¹² Ennek megfelelően nem tekinthető az intézkedés szelektívnek, azért, mert az kizárólag vállalatcsoportokra vonatkozik, mivel a csoporton belüli likviditás optimális elosztása érdekében nyújtott kölcsönök (passzív befektetések) nem hasonlíthatóak össze a pénzügyi vállalkozások által nyújtott, befektetési célú kölcsönökkel (aktív befektetések). A kisvállalkozásokra vonatkozó kivétel összhangban van az adórendszer jellegével és általános struktúrájával, hiszen azokra a társasági adóról szóló törvény egészen más kedvezményrendszert állapít meg, valamint körükben egyáltalán nem jellemző a csoporton belüli kölcsönök nyújtása, illetve az intézkedés alkalmazásának adminisztrációs terhei meghaladnák az általa biztosított hasznokat. A pénzügyi szektor kizárására vonatkozóan a magyar hatóságok arra hivatkoztak, hogy azok ténybeli és jogi helyzete nem hasonlítható össze a többi vállalkozásával, ezért azok kívül esnek a referencialhalmazon. Az intézkedés rájuk való kiterjesztése éppen ellenkező hatást (de facto szelektivitást) érne el. A magyar hatóságok leszögezték, hogy amennyiben a fentiek ellenére a Bizottság az intézkedés szelektivitását igazoltnak találná, azt az adórendszer jellege és általános felépítése indokolja.¹³

Amennyiben a Bizottság az intézkedést az említettek ellenére állami támogatásnak minősítené, az intézkedés létező támogatásnak minősülésével kapcsolatban a magyar hatóságok kifejtették, hogy nem értenek egyet az eljárást indító határozatban foglaltakkal, miszerint kizárólag

12 Lásd: C-88/03. sz. ügy Portugália kontra Bizottság [EBHT, 2006, I-07115. o.] 39. pont; C-143/99. sz. ügy Adria-WienPipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke kontra Finanzlandesdirektion für Kärnten [EBHT, 2001, I-08365. o.] 41. pont; C-308/01. sz. ügy GIL Insurance és társai [EBHT, 2004, I-04777. o.] 68. pont; valamint C-172/03. sz. ügy Heiser [EBHT, 2005, I-01627. o.] 40. pont.

13 A közlemény (23) bekezdése kimondja, hogy egy intézkedés megkülönböztető jellege nem jelenti feltétlenül azt, hogy az állami támogatásnak minősül. Ez a helyzet például azoknál az intézkedéseknél, amelyek gazdasági alapjai szükségessé teszik azokat az adórendszer működéséhez és hatékonyságához.

azok az intézkedések minősülnek létező támogatásnak, melyeket a Csatlakozási szerződés IV. melléklet 3. pontja meghatároz. A melléklet fenti pontja ugyanis kizárólag az *EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK- rendelet*¹⁴ (a továbbiakban eljárási rendelet) 1. cikk (b) pont i. alpontját módosítja az újonnan csatlakozott tagállamok vonatkozásában, a ii.-v. pontok¹⁵ alkalmazhatóságára azonban nem vonatkozik. A fentiek figyelembevételével a magyar hatóságok úgy ítélik meg, hogy az intézkedés létező támogatásnak minősül, mivel az a hatálybalépése időpontjában nem minősült állami támogatásnak és a közös piac fejlődésének eredményeképpen vált azzá.¹⁶ Ezt az érvelésüket arra a tényre alapozzák, hogy az intézkedéssel bizonyos fokig hasonlóságot mutató Belga Koordinációs Központok (BCC) ügyet a Bizottság 1984-ben és 1987-ben nem minősítette állami támogatásnak, majd 2003. február 17-én – a magyar intézkedés hatálybalépését követően – megváltoztatta álláspontját.¹⁷ Az előbbieket fenntartva a magyar hatóságok jelezték, hogy az intézkedés létező támogatásnak minősül, mert az az eljárási rendelet 4. cikk (6) bekezdése¹⁸ alapján engedélyezettnek tekintendő. Ezen érvelés alapja, hogy a Bizottságnak az első információkérés (2004. november) követően ésszerű határidőn belül határozatot kellett volna hoznia az intézkedésről. Mivel ezt 27 hónapig nem tette meg a magyar hatóságok joggal feltételezheték, hogy a Bizottság nem kifogásolja az intézkedést.¹⁹

Végezetül, a magyar hatóságok kifejtették, hogy amennyiben a Bizottság a fenti érveléseket nem fogadná el, a támogatást nem fizettetheti

14 *Európai Unió Hivatalos Lapja* 2004. évi különkiadás, 8/1. kötet, 339.

15 Lásd 10. lábjegyzet.

16 Eljárási rendelet 1. cikk b) pont v. alpont.

17 C 15/2002. sz. állami támogatási ügyben hozott határozat. HL L ,282/25., 2003. 10. 30.

18 Amennyiben a Bizottság nem hozott határozatot a (2), (3) vagy (4) bekezdésnek megfelelően az (5) bekezdésben megállapított határidőn belül, úgy kell tekinteni, hogy a támogatást engedélyezte. Az érintett tagállam bevezetheti a kérdéses intézkedéseket, miután erről a Bizottságot előzetesen értesíti, hacsak a Bizottság az értesítés kézhezvételét követő 15 napon belül nem hoz e cikk szerint határozatot.

19 Az Elsőfokú Bíróság a T-190/00. sz. ügyben Regione Siciliana kontra Bizottság [EBHT, 2004, I-04777. o.] 68. pont.

vissza, mivel az ellentétes lenne a közösségi jog egyik általános elvével, a jogos elvárás elvével.²⁰ Jogos elvárásokra ugyanis bármely jogalany hivatkozhat, amennyiben a közösségi intézmény benne megalapozott várakozásokat keltett.²¹

Miután a Bizottság informálisan jelezte, hogy a fenti érvelés ellenére is úgy ítéli meg, hogy az intézkedés állami támogatásnak minősül, és a közösségi joggal való összeegyeztethetősége nem állapítható meg, a magyar hatóságok tájékoztatták a Bizottságot, hogy 2010. január 1-jével hatályon kívül helyezik az intézkedést.

5. A Bizottság vizsgálati eljárást lezáró határozata²²

A Bizottság a 2009. október 29-én hozott határozatában az alábbi indokok alapján megállapította, hogy az intézkedés állami támogatásnak minősül.

Szelektivitás

A Bizottság egyetértett a magyar hatóságok azon érvelésével, miszerint azt, hogy egy intézkedés előnyt jelent-e bizonyos vállalkozások számára, a velük összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokra vonatkoztatva kell megítélni. Nem fogadta el azonban azt az érvelést, hogy az előny meglétét csoport szinten kell vizsgálni. Véleménye szerint azért szükséges az egyes vállalkozások szintjén vizsgálni az intézkedést, mert egyrészt a magyar társasági adó alanyai az egyes vállalkozások és nem a csoportok, másrészt a csoport egyik vállalkozása által fizetendő adó a csoport másik tagjához történő átcsoportosítása nem minősíthető pusztán technikai szabálynak.

A Bizottság egyetértett azzal, hogy a csoporton belül végzett passzív befektetések nem hasonlíthatók össze az aktív tőkebefektetések-

20 Az eljárási rendelet 14. cikk (1) bekezdése értelmében a Bizottság nem rendeli el a jogellenes támogatás visszatéríttetését, amennyiben az ellentétes volna a közösségi jog valamely általános elvével.

21 C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belgium és Forum 187 kontra Bizottság [EBHT, 2006, I-05479. o.] 147. pont.

22 C(2009)8130 végleges sz. határozat a C 10/2007. sz. ügyben, még nem publikált.

kel.²³ Ebből azonban a Bizottság nem azt a következtetést vonta le, hogy a pénzügyi szektor kizárását a rendszer jellege és általános felépítése indokolja, hanem továbbra is fenntartotta azt a véleményét, hogy a pénzügyi szektor kizárása az intézkedés alkalmazásából szelektívnek minősül, és a magyar hatóságoknak enyhébb (szabályozási) eszközökkel kellett volna biztosítaniuk a visszaélések megakadályozását. Ezen álláspont kialakítására valószínűleg a holland rendszer vizsgálata indította Bizottságot. A holland hatóságok is felismerték ugyanis, hogy a pénzügyi szektor vállalkozásai a többi szektornál lényegesen több kölcsönügyletet, és ezek között csoporton belüli kölcsönügyletet hajtanak végre, erre azonban nem az intézkedés alkalmazásából történő kizárásukkal reagáltak, hanem a visszaélések elkerülése érdekében korlátozták a maximálisan levonható összeget. Abban az esetben azonban, ha a Bizottság szigorúan követi a Közösségi Bíróságok joggyakorlatát, miszerint a támogatási intézkedések szelektivitásának megítélésekor a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások csoportját kell alapul venni, a pénzügyi szektor aktív befektetései kizárása igenis indokolható az adórendszer jellegével és belső felépítésével.²⁴

Az előbbihez hasonlóan a Bizottság elutasította a kisvállalkozások kizárásának indokoltságára előterjesztett érveket is, mivel semmifajta objektív indokát nem látta eltérő kezelésüknek. Megjegyezte, hogy a szelektivitás értékelése szempontjából irreleváns, hogy a potenciális kedvezményezettek milyen csekély mértékben élnének az intézkedésekkel, illetve, hogy rájuk egyéb kedvezmények vonatkoznak.

A Bizottság kifejtette továbbá, hogy az intézkedés opcionális jellege szintén arra enged következtetni, hogy az intézkedés szelektív. A holland hatóságok éppen az opcionális jelleg szelektivitására utalását felismerve döntöttek úgy, hogy az eljárás ideje alatt módosítanak a tervezett támogatási intézkedésen, kötelezővé téve azt minden holland vállalkozásosportra.

Ennek következtében a Bizottság megállapította, hogy a magyar intézkedés a pénzügyi szektor és a kisvállalkozások megkülönböztetése, illetve opcionális jellege miatt szelektív, és ezen szelektivitás nem indokolható az adórendszer jellege és általános felépítése által.

23 Határozat (111) bekezdés.

24 Luja, Raymond H. C.: *Group Taxation, Sectoral Tax Benefits and De Facto Selectivity in State Aid Review*. EStAL, 2009/4, 482.

Gazdasági előny

A Bizottság kitartott azon véleménye mellett, hogy az intézkedést az egyes vállalatok szintjén és nem a csoport szintjén vizsgálja, azaz elvette annak lehetőségét, hogy az egyik vállalkozásnál jelentkező előnyt a másik vállalat hátránya kompenzálja, ezzel szimmetrikussá téve a rendszert. Tehát kimondta, hogy a nettó kamatot kapó vállalkozás számára az intézkedés gazdasági előnyt jelent, vagyis megállapította az állami támogatás ezen fogalmi elemének teljesülését²⁵. Ez a kérdés a szelektivitási feltétel teljesülésének kimondását követően nem bír túl nagy jelentőséggel, a holland ügyben azonban kulcskérdés kellett volna, hogy legyen. A két intézkedés ugyanis ebben a kérdésben – az egyik vállalkozásnál jelentkező előnyt a másik vállalat hátránya kompenzálja – tökéletesen megegyezik, azaz ha a magyar esetben a Bizottság kimondta a gazdasági előny megvalósulását, akkor azt a holland esetről hozott határozatában²⁶ is ki kellett volna mondania. Ez azonban nem történt meg, a Bizottság ugyanis megállapította, hogy a „groepsrentebox” rendszer nem minősül az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak, mivel esetében nem teljesül sem a gazdasági előny, sem a szelektivitás léte.

Állami forrás, a verseny torzítása és a tagállamok közötti kereskedelem érintettsége

A Bizottság ezekben a kérdésekben fenntartotta korábbi joggyakorlatát, miszerint az adókiegészítés egyenértékű az állami források felhasználásával, illetve a nyílt versenypiacokon működő vállalkozások érintettsége esetén automatikusan megvalósul a verseny torzulása és a kereskedelem érintettsége.

Létező támogatás

A Bizottság elfogadta a magyar hatóságok azon érvelését, hogy egy támogatás létező támogatássá minősítése nem csak a Csatlakozási Szerződés fent idézett pontjai, hanem az eljárási rendelet 1. cikk b) pont ii.-v. alpontjai alapján is. Nem értett egyet azonban azzal az érveléssel, miszerint az intézkedés az 1. cikk b) pont iii. alpontja alapján (Bizottság

25 Határozat (130)-(133) bekezdések.

26 2009/809/EK sz. bizottsági határozat a „groepsrentebox” rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról HL L 288/26., 1009. 11. 4.

hallgatása) engedélyezett támogatásnak minősülne, mivel véleménye szerint ennek előfeltétele az EK-Szerződés 88. cikk (3) bekezdése szerinti bejelentés, ami jelen esetben nem történt meg. Szintén nem tartotta alkalmazhatónak a Bizottság az 1. cikk b) pont v. alpontját, mivel nem találta megállapíthatónak, hogy az intézkedés bevezetése idején nem minősült állami támogatásnak és csak ezt követően a közös piac fejlődése folytán vált azzá. Ennek ellenére megállapította, hogy az intézkedés mutat némi hasonlóságot az általa állami támogatásnak nem minősülőként értékelt belga koordinációs központokra (BCC) vonatkozó intézkedéssel. A fentiekből azt a következtetést vontta le, hogy az intézkedés állami támogatásnak minősülése a bevezetése idején nem volt egyértelmű, így az azt vizsgáló magyar hatóságok – a vonatkozó ítélkezési gyakorlat és a BCC programra vonatkozó határozatok tükrében – juthattak olyan következtetésre, hogy az intézkedés nem minősül állami támogatásnak, azaz nem esik a bejelentési kötelezettség alá.

A Bizottság tehát kimondta, hogy az intézkedés az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül, a vonatkozó jogszabályok alapján nem minősíthető létező támogatásnak, azonban „a kérdéses eset egyedi körülményeire figyelemmel Magyarországnak nem volt oka arra, hogy állami támogatásnak tekintse, ilyen körülmények között indokoltan járt el, amikor azt az interim eljárás keretében nem jelentette be a Bizottságnak”²⁷. Mivel a magyar hatóság a csatlakozás óta érdemben nem módosították a támogatási programot az intézkedés az eljárási rendelet 1. cikk b) pont v. alpontjának analógiájára létező támogatásnak tekintendő, melynek visszatérítése nem rendelhető el.

6. Konklúzió

A Bizottság tárgybéli határozata több nyitott kérdést is hagy maga után. Kérdéses, hogy a Bizottság folytatja-e a tagállami adóintézkedések igen szigorú állami támogatási szempontú vizsgálatát, vagy pedig követi Geelhoed főtanácsnok javaslatát az EK-Szerződés 87-88., illetve 96-97. cikkei alkalmazási körének konzekvensebb elválasztására²⁸. Az is kér-

27 Határozat (151) bekezdés.

28 C-308/01. sz. ügy Geelhoed főtanácsnok indítványa: GIL Insurance Ltd és társai kontra Commissioners of Customs and Excise [EBHT 2004., I-4777. o.].

déses, hogy a főtanácsnok javaslatát követni látszó Közösségi Bíróságok milyen megállapításokra jutnának egy hasonló bizottsági határozat felülvizsgálata során.

Szintén nem egyértelmű, hogy milyen indokok alapján alkalmazta a Bizottság az eljárási rendelet 1. cikk b) pont v. alpontját analógiaként az intézkedés létező támogatásnak nyilvánításához, és miért nem alkalmazta magát az v. alpontot. Első látásra ugyanis nem egyértelmű a különbség a között, hogy „*az intézkedés bevezetése idején nem minősült állami támogatásnak és csak ezt követően a közös piac fejlődése folytán vált azzá*”, és a magyar határozatban megállapított „*az intézkedés állami támogatásnak minősülése a bevezetése idején nem volt egyértelmű, így az azt vizsgáló Magyar hatóságok – a vonatkozó ítélkezési gyakorlat és a BCC programra vonatkozó határozatok tükrében – juthattak olyan következtetésre, hogy az intézkedés nem minősül állami támogatásnak*” megállapítás között. Hosszas vizsgálódás után is csak egy logikus magyarázat jöhet szóba, miszerint a Bizottság az eljárási rendelet 1. cikk b) pont v. alpontját fenn kívánja tartani azokra az esetekre, amelyekben konkrét határozatot hozott az intézkedés közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről, nyitva kívánt azonban tartani egy kiskaput az újonnan csatlakozott tagállamok részére a jogellenesen nyújtott támogatások visszatéríttetésének elkerülése. Ez azonban felveti azt a további kérdést, hogy az újonnan megalakuló Bizottság folytatja-e ezt a gyakorlatot.

