

(1) bekezdése hatály alá.<sup>93</sup> A Bíróság szerint a nemzeti jogszabály nem keletkeztetett előnyt, mivel az csak egy olyan díjtól mentesítette a kedvezményezett költségvetését, amely azt a szokásos piaci körülmények között nem terhelte volna. Következésképpen, a nemzeti szabályozás nem egy szokásos piaci körülmények között felmerült költség csökkentését célozta.<sup>94</sup> Az ítélet megerősíti, hogy mindkét közösségi bíróság kész arra, hogy egyedi körülmények esetén, egyedi döntéseket hozzon.

#### 4. Szelektivitás

Csak a szelektív állami támogatásoknak van a vállalkozások közötti versenyt torzító hatásuk. Ha az illetékes hatóság egy adott általános intézkedés alkalmazásakor bizonyos mérlegelési lehetőséggel rendelkezik, az egyedileg nyújtott támogatás mindenképpen szelektívnek minősül.<sup>95</sup> Egy támogatási program, mint olyan, akkor tekinthető szelektívnek, ha csupán meghatározott jellemzőkkel rendelkező vállalkozások élvezhetik az állam kedvezőbb elbánását, például az Németország új tartományainak valamennyi vállalkozása,<sup>96</sup> csak nagyvállalkozások,<sup>97</sup> csak KKV-k,<sup>98</sup> csak a feldolgozóipar vállalkozásai,<sup>99</sup> csak olyan vállalkozások, amelyek különösen nagy mennyiségű energiát fogyasztanak,<sup>100</sup> vagy csak nemzetközi, legalább négy különböző országban leányvállala-

93 C-237/04. sz. ügy Enirosorse SpA [EBHT 2006, I-02843. o.].

94 Ugyanott, 48. pont.

95 C-200/97. sz. ügy Ecotrade Srl kontra Altiformi e Ferriere di Servola Spa (AFS), [EBHT 1998, I-7907. o., 39-41. pontok]; és 256/97. sz. ügy Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), [EBHT 1999, I-3913. o.] 27. pontok.

96 C-156/98. sz. ügy Németország kontra Bizottság [EBHT 2000, I- 6857. o.] 23. és 34. pontok.

97 C-200/97. sz. ügy Ecotrade Srl kontra Altiformi e Ferriere di Servola Spa (AFS), [EBHT 1998, I-7907. o.] 39-41. pontok.

98 T-55/99. sz. ügy Confederación Espanola de Transporte de Mercancias (CETM) kontra Bizottság, [EBHT 2000, II-3207. o.] 40. ponttól.

99 C-143/99. sz. ügy Adria-Wien Pipeline GmbH és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH kontra Finanzlandesdirektion für Kärnten, [EBHT 2001, I-8365. o.] 50. pont.

100 C-368/04. sz. ügy Jacobs főtanácsnok indítványa Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH és társai [EBHT 2006, I-09957. o.] 71. pont.

lattal rendelkező vállalatcsoportok.<sup>101</sup> Az állampolgárság alapján sem tehető megkülönböztetés vállalkozások között.<sup>102</sup> Az 1994. április 15-én aláírt, kereskedelmi jellegű támogatásokról és ellentételezésekről szóló WTO egyezmény<sup>103</sup> némileg eltérően kezeli a szelektivitást, ez azonban nem érinti az EK-Szerződés 87. cikkében meghatározott állami támogatás fogalmát.<sup>104</sup>

#### a) Földrajzi szelektivitás

Egy egyébként általánosan alkalmazható támogatási program szelektívnek minősül, amennyiben csak az adott tagállam meghatározott településén vagy régiójában letelepedett vállalkozásokra vonatkozik („földrajzi szelektivitás”). Ennek oka egyértelműnek tűnik: az EK-Szerződés 87. cikk (3) bekezdésének a) és c) pontja speciális szabályokat állapít meg a regionális támogatás összeegyeztethetőségére vonatkozóan. Mindazonáltal a földrajzi szelektivitás koncepciójának alkalmazási köre mindig is vitatott téma volt.<sup>105</sup> A közösségi állami támogatási szabályok ugyanis megakadályozzák, hogy nemzeti támogatási programok befolyásolják a tagállamok közötti kereskedelmet. Paradoxnak tűnik egy általánosan alkalmazható támogatási programot (pl. társasági adókedvezmény) az EK-Szerződés 87-88. cikke alapján vizsgálni, ha az egy adott tagállamnak csak bizonyos régióira vonatkozik, ugyanakkor kivonni az állami támogatási szabályok alól, ha az a teljes tagállamot érinti. Annál is inkább, mert az utóbbi intézkedés nagyobb hatással van a tagállamok közötti kereskedelemre, mint egy regionálisan korlátozott támogatási program. Ezen kívül a földrajzi szelektivitás koncepciója előnyösebb

101 C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [EBHT 2006, I-5479. o.] 122. pont.

102 T-55/99. sz. ügy Confederación Espanola de Transporte de Mercancias (CETM) kontra Bizottság, [EBHT 2000, II-3207. o.] 49. pont.

103 HL 1994 L 336/56.

104 T-55/99. sz. ügy Confederación Espanola de Transporte de Mercancias (CETM) kontra Bizottság [EBHT 2000, II-3207. o.] 50. pont.

105 Lásd Schohe, Gerrit és Arhold, Christoph: *Die Rechtsprechung von EuGH und EuG zu Staatlichen Beihilfen in den Jahren 1998-1/2002 (With english summary)*, EStAL, 2002/1. 33.

helyzetbe hozza a kisebb tagállamokat a nagyokkal szemben. A nagy kiterjedésű tagállamok ugyanis rendszeresen alkalmaznak földrajzilag eltérő programokat a területükön jelentkező életszínvonalbeli különbségek kiegyenlítésére.

Élénk vita övezte azt a kérdést, hogy egy földrajzilag behatárolt általános intézkedés szelektív lehet-e, és ha igen, milyen feltételekkel, még annak ellenére is, ha azt egy regionális hatóság vezette be a saját döntéshozatali és pénzügyi hatáskörében. A Bizottság eddig – összhangban a közösségi joggal – mindig azt az álláspontot képviselte, hogy maga a tagállam a viszonyítási alap a szelektivitás vizsgálatakor, függetlenül annak konkrét közigazgatási felépítésétől.<sup>106</sup> A Közösségi Bíróságoknak hosszú időn keresztül nem kellett ezekkel a kérdésekkel foglalkozniuk. Az Elsőfokú Bíróság ítéletei egyes, a 19. század óta részleges adópolitikai autonómiával rendelkező spanyol baszk területek (Álava, Vizcaya és Guipúzcoa) általános adóintézkedései vonatkozásában vizsgálták, hogy ezen intézkedések a baszk területek autonómiájának tükrében egyáltalán szelektívek lehetnek-e. Mivel ezen intézkedések egyéb okok miatt szelektívnek minősültek, a földrajzi szelektivitás kérdése nyitva maradt.<sup>107</sup> Az Európai Bíróságnak a 2006. szeptember 6-án a C-88/03 számú, Portugália vs. Bizottság ügyben hozott ítéletében lehetősége nyílt arra, hogy jobban rávilágítson a földrajzi szelektivitás koncepciójára.

---

106 Lásd például az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény (HL 1998 C 384/3) 17. pontját: „A Bizottság eddigi döntéshozatali gyakorlata azt mutatja, hogy csak azokra az intézkedésekre nem vonatkozik a 92. cikk (1) bekezdésében megállapított különlegességi kritérium, amelyeknek a hatálya az állam egész területére kiterjed. Azok az intézkedések, amelyek regionális vagy helyi hatályúak, néhány vállalkozást előnyben részesíthetnek, a 16. pontban körvonalazott elvekre is figyelemmel. Maga a Szerződés támogatásnak minősíti azokat az intézkedéseket, amelyeknek a célja a régió gazdasági fejlődésének előmozdítása. A 92. cikk (3) bekezdésének a) és c) pontja az ilyen fajta támogatás esetén kifejezetten intézkedik a 92. cikk (1) bekezdésében megállapított összeegyeztethetlenség általános elvétől való esetleges eltérésről.” Lásd továbbá e közlemény alkalmazásáról szóló bizottsági jelentést, C(2004) 434, 33. pont.

107 T-127/99., T-129/99. és T-148/99. sz. egyesített ügyek Territorio Histórico de Álava és társai kontra Bizottság [EBHT 2002, II-1275. o.]; valamint T-92/00. és T-103/00. sz. egyesített ügyek Territorio Histórico de Álava és társai kontra Bizottság [EBHT 2002, II-1385. o.].

Az eset alapja a Portugália nemzeti adórendszerét az Azori-szigetek Autonóm Régió speciális jellemzőire alkalmazó (jövedelem- és társasági adókulcs-csökkentést tartalmazó) regionális adóintézkedésre vonatkozó 2002. december 11-én kelt 2003/442/EK bizottsági határozat.<sup>108</sup> Portugália Alkotmánya rögzíti, hogy az Azori-szigetek és Madeira autonóm régiók önálló politikai és közigazgatási státúumokkal, illetve önkormányzati intézményekkel, amelyek az aktív nemzeti szolidaritást biztosító alapelvnek megfelelően az állami adóbevételek egy része mellett saját adóbevételekkel is rendelkeznek. Ezen kívül egy, a Portugál Köztársaság Nemzetgyűlése által elfogadott kerettörvény az Azori-szigetek és Madeira törvényhozó szervei számára kizárólagos hatáskört biztosít saját adópolitika folytatására és az állami adóknak a régiók adottságaihoz való igazítására. A 13/98. törvény az alábbi alapelvek rögzítésével határozta meg a régiók pénzügyi autonómiájának pontos feltételeit:

- A sziget státuszból adódó egyenlőtlenségek kiigazítása, illetve Portugália többi részéhez és az EU-hoz való gazdasági és szociális konvergencia megteremtése érdekében költségvetési átcsoportosítások a pénzügyi szolidaritás jegyében.
- A jövedelemadóról szóló törvény alapján a nemzeti jövedelem- és a társasági adó arányos része a régiók bevételeit képi. Ezen kívül a regionális törvényhozó gyűléseket felhatalmazták a nemzeti törvényhozás által meghatározott jövedelem- és a társasági adókulcsok legfeljebb 30%-kal történő csökkentésére is.

Az Azori Régió regionális rendeletben határozta meg a nemzeti adórendszer regionális specifikumokhoz való igazításához szükséges rendelkezéseket. A rendelet tartalmazott egy olyan szakaszt, amely valamennyi gazdasági szereplőre (természetes és jogi személyek) automatikusan alacsonyabb jövedelem- és társasági adókulcsot alkalmazott (20%-os jövedelemadókulcs-csökkentés és 30%-os társasági adókulcs-csökkentés).

Miután a Bizottság sajtócikkekéből értesült az adóintézkedésről, hivatalból vizsgálati eljárást indított, amelynek végén megállapította, hogy az adócsökkentés állami támogatásnak minősül, amely részben (amennyiben a pénzügyi szektort érinti)<sup>109</sup>összeegyeztethetetlen a közös piac-

108 HL 2003 L 150/52.

109 A többi adócsökkentést az EK-Szerződés 87. cikk (3) bekezdése alapján regio-

cal. Portugália kezdeményezte a határozat hatályon kívül helyezését. Az Európai Bíróság előtti eljárás fő kérdése az volt, hogy az azori-szigeteki adóintézkedés teljesíti-e az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdésben foglalt szelektivitás kritériumát. Az eljárás fontosságát jelezte, hogy Spanyolország és Nagy Britannia is beavatkozott Portugália mellett.

A Bizottság határozatában *Az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról* szóló bizottsági közlemény 17. pontját idézte, amely szerint „csak azokra az intézkedésekre nem vonatkozik a szelektivitás kritériuma, amelyeknek a hatálya a tagállam egész területére kiterjed.” A Bizottság álláspontja szerint az adócsökkentések olyan előnyben részesítették a Portugália adott régiójában működő vállalkozásokat, amelyeket a Portugália más területén hasonló gazdasági tevékenységet folytató vállalkozások nem élvezhettek. A határozat 24. pontja alapján az Azori-szigeteken érvényes adók az ottani vállalkozásokat előnyben részesítették a többi portugál vállalkozással szemben. A Bizottság az alábbi érveléssel támasztotta alá következtetését:<sup>110</sup>

- Először is, az EK-Szerződés általános elveiből következően, az összehasonlítás alapjának a tagállam teljes gazdaságának kell lennie.
- Másodszor, ha kizárólag az intézkedést elrendelő szerv alapján történne a megkülönböztetés, az EK-Szerződés 87. cikke elvesztené hatékonyságát, hiszen az éppen a versenyre és a Közösségen belüli kereskedelemre gyakorolt hatásuk alapján vizsgálja a kérdéses intézkedéseket.
- Harmadszor, a portugál rendszer nem mindegyik, adott szintű helyi hatóság (régiók, kerületek vagy egyéb) számára tette lehetővé a nemzeti adórendszertől független adók bevezetését és beszedését, hanem csak az Azori-szigetek számára és csak a nemzeti jövedelem- és társaságiadó-rendszerrel összefüggésben.

Az Európai Bíróság előtt Portugália azzal érvelt, hogy amennyiben egy adott ország bizonyos részére korlátozódó adókedvezményről regionális vagy helyi hatóság saját hatáskörében dönt, az adott régióknak kell referenciaként szolgálnia a tagállam teljes területe helyett.<sup>111</sup> Nagy-Britan-

---

nális támogatásként hagyták jóvá, lásd a határozat 38. pontját.

110 A határozat 26., 27., 31. és 33. pontja.

111 C-88/03. sz. ügy Portugália kontra Bizottság [EBHT 2006, I-07115. o.] 39. pont.

nia egyetértett ezzel és hozzátette, hogy a Bizottságnak el kellett volna ismernie a csökkentett adókulcsokat jóváhagyó regionális vagy helyi hatóság autonómiájának fokát, figyelembe véve számos tényezőt. Például az adóügyek területén való illetékesség olyan alkotmányos rendszer részét képezi, amelyben a régiók jelentős politikai autonómiát élveznek; az adókulcs-csökkentésről döntő hatóság a régió lakossága által választott és általuk felelősségre vonható szerv. Valamint figyelembe kellett volna vennie azt a tényt, hogy a döntés pénzügyi következményeit maga a régió viseli, és azokat más régióktól, illetve a központi kormányzattól érkező támogatások vagy hozzájárulások nem ellentételezik.<sup>112</sup> Ez utóbbi érvelésre a Bizottság elsősorban azt az észrevételt tette, hogy az alacsony adókulcsot alkalmazó régióban a csökkentett adóbevételeket a pénzügyi szolidaritás elve alapján a központi költségvetésből közvetlenül ellentételezik.<sup>113</sup>

Az Európai Bíróság ítéletében először is arra emlékeztetett, hogy az állandó joggyakorlat alapján a szelektivitást aszerint kell vizsgálni, hogy „egy adott szabályozási rendszerben adott állami intézkedés előnyben részesít-e bizonyos vállalkozásokat, vagy bizonyos termékek előállítását más, az előbbiekkal összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetüket tekintve összehasonlítható vállalkozásokkal szemben.”<sup>114</sup> *„Ilyen elemzésre abban az esetben is szükség van, ha az intézkedést nem a tagállami törvényhozás szintjén, hanem alacsonyabb hatósági szinten hozták meg, hiszen a nem központi, hanem regionális szinten hozott intézkedés is minősülhet állami támogatásnak, ha teljesíti az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdésében foglaltakat.”*<sup>115</sup> Az Európai Bíróság továbbá megállapította, hogy *„a viszonyítási alap meghatározása adóintézkedések esetén különös jelentőséggel bír, hiszen az előny megléte kizárólag akkor állapítható meg, ha azt a „rendes” adózáshoz hasonlítják. A „rendes”*

112 Ugyanott, 47. pont.

113 Ugyanott, 43. pont.

114 Ugyanott, 54. pont, hivatkozással a C-143/99. sz. ügyre Adria-WienPipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke [EBHT 2001, I-8365. o.] 41. pont; továbbá a C-308/01. sz. ügyre, GIL Insurance és társai [EBHT 2004 I-4777. o.] 68. pont; valamint C-172/03. sz. ügyre, Heiser [EBHT 2005, I-1627. o.] 40. bekezdés.

115 Ugyanott, 55. bekezdés, hivatkozással a 248/84. sz. ügyre, Németország kontra Bizottság [EBHT 1987, 4013. o.] 17. pont.

*adókulcsnak pedig a viszonyítási alapként szolgáló földrajzi területen érvényes adókulcsot kell tekinteni.*<sup>116</sup> Mindazonáltal az Európai Bíróság a viszonyítási alap tekintetében nem osztotta a Bizottság szélsőséges álláspontját, hanem kimondta, hogy „a viszonyítási alapot nem feltétlenül az érintett tagállam egészében kell megállapítani, vagyis adott országnak csak bizonyos térségeiben előnyt jelentő intézkedések csak ebből a tényből kifolyólag, az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdése értelmében nem minősülnek automatikusan szelektívnek. Előfordulhat, hogy egy regionális hatóság jogi státuszából adódóan kellő autonómiával rendelkezik a tagállam központi kormányzatával szemben ahhoz, hogy az általa elfogadott intézkedések által a központi kormányzat helyett alapvető szerepet játsszon azon politikai és gazdasági környezet definiálásában, amelyben a vállalkozások működnek. Ilyen esetben annak megítélésakor, hogy egy intézkedés – tekintettel az általa vagy az érintett jogrendszer által elérendő célra – előnyben részesít-e bizonyos vállalkozásokat más, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokkal szemben, az adott régió (és nem a teljes tagállam) minősül viszonyítási alapnak, amelyre az intézkedésért felelős szerv hatásköre kiterjed.”<sup>117</sup> Az ugyanis, hogy az EK-Szerződés 87. cikk (3) bekezdésének a) és c) pontja látszólag kimondja, hogy a területileg korlátozott előny szelektív előnynek minősül, nem jelenti azt, hogy egy intézkedés „csak abból a tényből kifolyólag szelektív, mert egy tagállam földrajzilag behatárolt részére terjed ki.”<sup>118</sup>

Miután az Európai Bíróság elvetette a Bizottság szélsőséges álláspontját, és ezzel – legalábbis a közösségi állami támogatási jog tekintetében – rést ejtett a nemzeti kordonon, meg kellett határozni a regionálisan differenciált adóztatás eseteiben a szelektivitás fennállásának feltételeit. Geelhoed főtanácsnok indítványa alapján három különböző eset lehetséges:<sup>119</sup>

1.) *Amennyiben a tagállamban nincs decentralizáció:* a központi kormányzat egyoldalúan dönt a nemzeti adókulcs csökkentéséről egy körülhatárolt földrajzi területen. Az ilyen intézkedés nyilvánvalóan

116 Ugyanott, 56. pont.

117 Ugyanott, 57-58. pont.

118 Ugyanott, 60. pont.

119 C-88/03. sz. ügy, Geelhoed főtanácsnok indítványa Portugália kontra Bizottság [EBHT 2006, I-07115. o.] 50. ponttól.

szelektív, hiszen egyetlen szerv dönt a hatáskörébe eső földrajzi terület csak egy részére vonatkozóan.

2.) *Amennyiben a tagállamban szimmetrikus a decentralizáció:* valamennyi, adott szintű (régió, kerület vagy egyéb) helyi szerv saját hatáskörében saját illetékességi területére vonatkozóan megállapíthatja az adókulcsot, függetlenül a „nemzeti” adókulcstól. Amint azt a Bizottság is rögzítette döntésében, illetve az Európai Bíróságnak megküldött beadványában, az ilyen intézkedés nem szelektív, még akkor sem, ha valamely hatóság a többinél alacsonyabb adókulcsot alkalmaz, hiszen mesterkélt volna egy „átlagos nemzeti adókulcsot” előállítani az összehasonlítás érdekében.

3.) *Aszimmetrikus decentralizáció a tagállamban:* egy (vagy több, de nem az összes) helyi hatóság a saját illetékességi területére vonatkozóan eltérhet a nemzeti adókulcstól. Ebben az esetben az a döntő kérdés, hogy a helyi hatóság ténylegesen független-e a tagállam központi kormányzatától, pl. intézményi, eljárási és gazdasági szempontból:

- *Intézményi függetlenség:* a döntést az önálló – központi kormányzattól független – alkotmányos, politikai és közigazgatási státussal rendelkező helyi hatóság hozza;
- *Eljárási függetlenség:* a helyi hatóság olyan eljárás keretében hozza döntését, amelyben a központi kormányzatnak nincs hatásköre közvetlenül beavatkozni az adókulcs megállapításába, továbbá ahol az adókulcs megállapításánál a helyi hatóság nem köteles figyelembe venni a központi állami érdekeket.
- *Gazdasági függetlenség:* a régióban érvényes alacsonyabb adókulcs miatt bevételkiesést nem keresztfinanszírozza, vagy kompenzálja a központi kormányzat, azaz az adócsökkentés következményeit az adott régió maga viseli.

Az adókulcs-csökkentés vonatkozásában az Európai Bíróság elismerte az Azori-szigetek intézményi és eljárási függetlenségét, a gazdaságot ugyanakkor nem, mivel az adódó adóbevétel-csökkenést minden esetben kompenzálta a központi pénzügyi rendszer. A programot ezért szelektívnek minősítette, és nem hagyta jóvá.

*b) Szelektivitás az adózási ügyekben – a rendszer jellege és általános felépítése*

A szelektivitás kérdése gyakran merül fel a társadalombiztosítási és adózási szabályozás kapcsán. Ezekben az esetekben a nem egyenlő elbánás csak akkor nem minősül szelektívnek, ha azt a rendszer tárgya, természete és szerkezete (a rendszer jellege és általános felépítése),<sup>120</sup> indokolja; és az intézkedés olyan – objektíven indokolható – célt kíván elérni, mely nem ellentétes a közösségi joggal. Olyan feltételek megállapítása, melyek nyilvánvalóan előnyösebbek egyes vállalkozások vagy gazdasági ágazatok számára, csak abban az esetben igazolható, ha e feltételek a szabályozás által kitűzött cél eléréséhez objektíven szükségesek.

A Bizottság és a Közösségi Bíróságok ezt az elvet mindezidáig nagyon szigorúan alkalmazták, például társadalombiztosítási járulékok esetében a Maribel ügyben.<sup>121</sup> Az adórendszerek vonatkozásában pedig a CETM esetet kell megemlíteni. Ez az eset olyan spanyol intézkedéssel foglalkozott, mely új kamionok vásárlásához kötődően nyújtott adókedvezményt azzal a feltétellel, hogy a kedvezményezett régi kamionjai ezzel egyidejűleg szétszerelésre kerülnek. Spanyolország ezzel az intézkedéssel az elavult kamion-flották okozta környezetszennyezés problémáját kívánta orvosolni. Annak érdekében, hogy ne terhelje meg túlságosan a költségvetést, az intézkedést KKV-kra és egyéni vállalkozókra korlátozták. A Bizottság az intézkedést szelektívnek minősítette, mert véleménye szerint az adókedvezmény környezetvédelmi célját hatékonyabban el lehetett volna elérni, ha a nagyvállalatok is a lehetséges kedvezményezett

120 Ugyanott, 52. pont. A szelektivitás indoklása „a rendszer jellege és felépítése” által az állandó joggyakorlat része és az *Állami támogatási szabályok vállalkozások közvetlen adóztatására vonatkozó intézkedésekre való alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény* (HL 1998 C 384/3.) 23. bekezdésében került lefektetésre. Az elv pontos tartalma azonban még nem került meghatározásra, ezért az esetről esetre változhat. Az elv jelentősége abban áll, hogy – az állami támogatási szabályok alkalmazása során általános hatásszemlélettel szemben – az adott intézkedés okát vizsgálja. A Bizottság és a Bíróságok ugyanis minden egyes esetben széles körű mérlegelési jogkörrel rendelkeznek arra vonatkozóan, hogy egy adórendszer működésében szükségesek-e a megkülönböztetések, vagy azok valójában bizonyos vállalkozások vagy ágazatok számára különleges kedvezmények nyújtására szolgálnak.

121 C-75/97. sz. ügy Belgium kontra Bizottság [EBHT 1999, I-3671. o.].

közé tartoztak volna. Az Elsőfokú Bíróság megerősítette a Bizottság döntését.<sup>122</sup> Az Európai Bíróság szintén megerősítette a Bizottságnak az állami intézkedés szelektivitására vonatkozó álláspontját,<sup>123</sup> a határozatot azonban megsemmisítette, mivel a Bizottság helytelenül alkalmazta a de minimis szabályt és a környezetvédelem állami támogatásáról szóló közösségi iránymutatást.<sup>124</sup>

A szigorú megközelítés hátulütője, hogy megnehezíti a tagállamok számára egy olyan megkülönböztető adószabályozás kialakítását, amely elkerüli a Bizottság állami támogatási kontrollját. Ugyanis, minden olyan adóintézkedés, amely nem egyformán alkalmazandó a tagállam összes adóalanyára, az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdése alapján állami támogatásnak minősülhet, így a Bizottság, élve az EK-Szerződés 87.cikk (3) bekezdésében lefektetett széles körű mérlegelési jogkörével, befolyásolhatja a nemzeti adószabályozást, annak ellenére, hogy ez a tagállamok egyik utolsó kompetenciája, ahol a Bizottságnak – az EK-Szerződés 94. cikkében megfogalmazott egyhangú döntésre vonatkozó elv miatt – nincs joga ilyen jellegű harmonizációt végrehajtani.<sup>125</sup>

A GIL Insurance ügy bizonyítja, hogy az Európai Bíróság felismerte ezt a problémát és megpróbálja joggyakorlatát ennek megfelelően alakítani. Ebben az esetben az a kérdés merült fel, hogy az utazási biztosításokra kivetett angol adó különböző adómértékei állami támogatást valósítanak-e meg. Az Európai Bíróság ebben az esetben kimondottan még nem követte a javasolt új megközelítést, de a rendszer jelle-

122 T-55/99. sz. ügy Confederación Española de Transporte de Mercancias (CETM) kontra Bizottság [EBHT 2000, II-3207. o.] 54. pont.

123 C-351/98. sz. ügy Spanyolország kontra Bizottság [EBHT 2002, I-8031. o.] és a jogutód szabályozásra vonatkozóan C-409/00. eset, Spanyolország kontra Bizottság [EBHT 2003, I-1478. o.].

124 További részleteket lásd: Schohe, Gerrit és Arhold, Christoph: *The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2002/2003*, EStAL, 2003/2, 145. old-tól a II.4. és III.2. pontok alatt.

125 A továbbiakban lásd: Schohe, Gerrit és Arhold, Christoph: *Die Rechtsprechung von EuGH und EuG zu Staatlichen Beihilfen in den Jahren 1998-1/2002 (With english summary)*, EStAL, 2002/1, 49. Ezt az érvelést alkalmazta a Forum 187 ASBL is a Belga koordinációs központ esetében, azonban az Európai Bíróság nyersen elutasította: „Az adószabályok nincsenek kivonva az EK-Szerződés 87. cikkének hatálya alól”, lásd C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [EBHT 2006, I-5479. o.] 81. pont.

gére és általános felépítésére vonatkozó joggyakorlat alapján ugyanarra a következtetésre jutott. Az Európai Bíróság rámutatott, hogy az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdésének teljesüléséhez az szükséges, hogy „adott szabályozási rendszerben adott állami intézkedés „előnyben részesítsen bizonyos vállalkozásokat, vagy bizonyos termékek előállítását” más vállalkozásokkal szemben, amelyek a kérdéses rendszer céljának tükrében jogi és ténybeli helyzetüket tekintve összehasonlíthatónak minősülnek.” Amennyiben ez teljesül, az érintett intézkedés kielégíti a szelektivitás feltételét, az állami támogatás fogalmának egyik alkotóelemét.<sup>126</sup> Ugyanakkor az az intézkedés nem teljesíti a szelektivitás feltételét, amely bár előnyt biztosít a kedvezményezettjeinek, de ezt a rendszer jellege és általános felépítése indokoltá teszi.<sup>127</sup> Feltételezhetően az Európai Bíróság egyetértett a főtanácsnoknak az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdésének adózási kérdésekben való túl tág értelmezésére vonatkozó kritikus álláspontjával. A fenti ítélet talán az Európai Bíróság azon szándékának jele, hogy a jövőben nagyobb mozgásteret adna a tagállamoknak rendkívüli adóterhek bevezetésére.<sup>128</sup>

A kivételes adóterhek látszólag kedvezőbb értékelése ellenére a kivételes adókedvezményeket továbbra is szigorúan ítélik meg. Például az Európai Bíróság ragaszkodott az intézkedés szelektívnek minősítéséhez abban a spanyol esetben, amely a gazdaságok adásvételére vonatkozó forgalmi adó csökkentésével foglalkozott.<sup>129</sup> Az intézkedés azért minősült szelektívnek, mert annak ellenére, hogy földet mindenki vásárolhatott, a gyakorlatban az előny a gazdáknál jelent meg. Spanyolország azzal érvelt, hogy az intézkedés célja a gazdaságok adásvételének ösztönzése volt a mezőgazdaság termelékenységének növelése érdekében, a

126 C-308/01. sz. ügy GIL Insurance Ltd és társai kontra Commissioners of Customs and Excise [EBHT 2004, I-3565. o.] 68. pont.

127 Ugyanott, 72. pont hivatkozással a C-143/99. sz. ügyre Adria-Wien Pipeline GmbH és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke kontra Finanzlandesdirektion für Kärnten [EBHT 2001, I-8365. o.] 42-54.pontok, 173/73. sz. ügy Olaszország kontra Bizottság [EBHT 1974, 709. o.] 33. pont, és C-75/97. sz. ügy Belgium v Bizottság [EBHT 1999, I-367. o.] 1, 33. pont.

128 Részletesebb tárgyalását lásd: Arhold, Christoph: *The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2004/2005*. EStAL, 2005/2, 175. o-tól.

129 C-73/03. esetben, Spanyolország v Bizottság, még nem publikálták, angol változat még nem elérhető.

gazdaságok méretének átrendezése és életképesebbé tétele által, és mint ilyen, a vidékfejlesztési politika részét képezte.<sup>130</sup> Az Európai Bíróság ezzel szemben az állandó joggyakorlat azon elvére hivatkozott, amely szerint az egyes állami beavatkozásokat nem okaik vagy céljaik, hanem hatásuk szerint kell értékelni. Az tény tehát, hogy a vitatott intézkedés olyan kereskedelmi vagy iparpolitikai célok érdekében született, mint pl. a farmok méret-racionalizálása, nem elégséges ahhoz, hogy az intézkedés az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdésének értelmében vett állami támogatások körén kívül kerüljön.<sup>131</sup>

Ez az eset azt is alátámasztja, hogy nem mindig egyszerű eldönteni, hogy egy mentesség mikor igazolható a rendszer belső logikájával, és a rendszer logikája mikor szolgál kizárólag kereskedelmi vagy iparpolitikai célokat, ami azonban az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik. Általában az olyan adókedvezmények, amelyeket bizonyos vállalkozások, egy bizonyos ágazat adott fejlődési stádiumában a versenyképességük növelésére kaphatnak, nem igazolhatók az adórendszer jellege és általános felépítése által.<sup>132</sup>

130 Az N 20/2000, (Hollandia) és N 53/1999, (Dánia) esetekben a Bizottság a rendszer jellege és általános felépítése által igazoltnak tekintette a termőföldre kivett földadó alóli mentességeket. A termőföld a földadó általános rendszere alól mindkét esetben adómentesség vagy adócsökkentés formájában kapott kedvezményeket. A Bizottság elfogadta, hogy ezeket a kedvezményeket a termőföld mezőgazdasági termelésben játszott különleges szerepe indokolja (lásd Állami támogatási szabályok vállalkozások közvetlen adóztatására vonatkozó intézkedésekre való alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény végrehajtásáról szóló jelentés 36. bekezdés, a Bizottság 2004.02.09-én elfogadott Jelentése, elérhető: [europa.eu.int/comm/competition/state\\_aid/others/business/rapportaidescfiscals\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/competition/state_aid/others/business/rapportaidescfiscals_en.pdf). A Jelentés szerint általában „bizonyos ágazatok vagy bizonyos tranzakciótípusok sajátos jellege kivételes körülmények között indokoltá teheti az általános rendszertől eltérő adózási elbánást, amennyiben azt az érintett adórendszer logikájából le lehet vezetni. Az érintett tagállam feladata annak bizonyítása, hogy az eltérés igazolható a rendszer természetéből fakadó és általános intézkedések által.

131 Ugyanott, 16. pont, hivatkozással a C-501/00. sz. ügyre, Spanyolország kontra Bizottság [EBHT 2004, I-6717. o.] 125. pont.

132 Tekintettel egy, az olasz pénzügyi szektorra vonatkozó specifikus adóintézkedésre, lásd: C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA [EBHT 2005, I-11137. o.] 44-52. pontok. Olaszország visszatérítési határozattal szemben benyújtott megsemmisítés iránti keresetét elutasította a C-66/02. sz. ügyben, Olaszország kontra Bizottság, [EBHT 2005, I-10901. o.]

A bizonyítás terhe általánosságban azt a tagállamot terheli, amely az adórendszer belső logikájára hivatkozik.<sup>133</sup> A British Aggregates Association esetben azonban az Elsőfokú Bíróság arra az álláspontra helyezkedett, hogy a bizonyítási kötelezettség a Bizottság azon határozatát megtámadó felperest terheli, miszerint az intézkedés azért nem minősül állami támogatásnak, mert azt a rendszer jellege és általános felépítése indokolja.<sup>134</sup> Bár az Elsőfokú Bíróság által hivatkozott esetjog nem kifejezetten támasztja alá ezt az érvelést, úgy tűnik, mégis megfelel a bizonyítási teher klasszikus telepítési rendjének, mely szerint az egyes feleknek kell bizonyítaniuk azokat a tényeket, amelyekre követelésüket, illetve védekezésüket alapozzák. A Közösségi Bíróságok a fenti elvet bizonyos esetekben vélelmekkel kiegészítve alkalmazzák, melyek arra hivatottak, hogy csökkentsék a felek közötti, a bizonyításhoz szükséges adatokhoz való egyenlőtlen hozzáférési lehetőségéből adódó alapvető különbségeket.<sup>135</sup> Ennek megfelelően, a gyakorlatban a bizonyítási teher telepítése a Bizottság egyedi döntésétől függ. Amennyiben a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy az intézkedést az adórendszer jellege és általános felépítése indokolja, a felperesnek kell bizonyítania az ellenkezőjét. Ezzel szemben, amennyiben a Bizottság az ellenkező következtetésre jut - mint ahogyan a Forum 187 esetben is tette – a kedvezményezettnek kell bizonyítania az intézkedés igazolhatóságát.<sup>136</sup>

A British Aggregates Association eset<sup>137</sup> példaként szolgálhat az Elsőfokú Bíróság környezetvédelmi adó támogatási programokra vonatkozó engedékenyebb megközelítésére is, (legalábbis amennyiben szelektív környezetvédelmi adóról vagy díjról van szó és nem egy környezetvédelemre hivatkozással nyújtott kedvezményről):

133 Lásd például: C-159/02. sz. ügy Hollandia kontra Bizottság (a hivatalos gyűjteményben még nem jelent meg) 46. pont.

134 T-210/02. sz. ügy British Aggregates Association kontra Bizottság [EBHT 2006, II-2789. o.] 107. pont.

135 Lásd: Lenaerts, Koen; Arts, Dirk és Maselis, Ignace: *Procedural Law of the European Union*, (Sweet & Maxwell 2006, 556. hivatkozásokkal).

136 C-182/03 és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belgium és Forum 187 kontra Bizottság [EBHT 2006, I-5479. o.] 124-126. pontok.

137 T-210/02. sz. ügy British Aggregates Association v. Bizottság [EBHT 2006, II-2789. o.].

Az Egyesült Királyságban a 2001. évi adótörvény (a továbbiakban AGL) környezetvédelmi adót vetett ki a sóderre<sup>138</sup>. A díjfizetési kötelezettség akkor keletkezett, amikor az adóköteles sóder bizonyos mennyiségét az Egyesült Királyságban kereskedelmi forgalomba hozták, ennek megfelelően mind az import, mind az Egyesült Királyságban előállított sóderre alkalmazandó volt. Azonban az exportált árura nem számítottak fel díjat. A 2002. évi adótörvény annyiban módosította az AGL-t, hogy egyes speciális eljárásokra és anyagokra vonatkozóan bizonyos kivételeket állapított meg. A British Aggregates Association (BAA), melynek tagjai független brit kőfejtő vállalkozások, az AGL-re vonatkozóan panaszt nyújtott be a Bizottsághoz. A BAA mindenekelőtt azzal érvelt, hogy bizonyos anyagok, illetve az export kivétele az AGL hatálya alól állami támogatásnak minősül. A Bizottság előzetes vizsgálati eljárását azzal a határozattal zárta le, hogy nem emel kifogást az AGL ellen. A határozat megállapította, hogy az intézkedés nem teljesíti az állami támogatás EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdésében meghatározott kritériumait, mivel hatályát az adórendszer jellege és általános felépítése indokolja. A Bizottság az intézkedés hatályának vizsgálatakor megjegyezte, hogy ez az adó a tiszta sóderre kerül kivetésre, amely a meghatározás szerint „az elsődleges kitermelés tárgyát képező természetes érctelepekről származó sóder”, ami „kőzetdarabokból, homokból és kavicsból tevődik össze, és amely felhasználható nyers állapotban vagy olyan mechanikus eljárásokat követően, mint a zúzás, mosás és osztályozás” (8-9. pontok). A kizárt anyagokat és az elérendő célt illetően a Bizottság kimondta, hogy az AGL-t nem vetik ki olyan

---

138 A sóder olyan kémiaiilag semleges, szemcsés anyag, amelyet az építőiparban, illetve építkezéseknél alkalmaznak. Önmagában használható például feltöltéshez vagy zúzalékként, illetve összekeverhető olyan kötőanyagokkal is, mint a cement (amely beton előállítására szolgál) vagy a bitumen. Egyes természetes szemcsés anyagok, mint például a homok és a kavics, rostálással nyerhetők. Más anyagoknak, mint például a szilárd kőzetnek, zúzásra kell kerülnie a rostálást megelőzően. A különféle célokra felhasznált sódernek meg kell felelnie a vonatkozó előírásoknak, és az annak nyersanyagát képező anyag fizikai tulajdonságai határozzák meg azt, hogy alkalmas-e a tervezett felhasználásra. Ezért a feltöltésre szolgáló anyagokra vonatkozó előírások például kevésbé szigorúak, mint az azon anyagokéra vonatkozó előírások, amelyek az úttestek legalsó rétegeként használatosak. Az adótörvény értelmében sóderen a kő, kavics vagy homok értendő, valamint az összes olyan anyag, amely azoknak átmenetileg részét képezi vagy azoknak természetes keveréke.

anyagokra, melyek más eljárások melléktermékeként vagy hulladékként keletkeztek. Az Egyesült Királyság szerint ezek a termékek pala hulladékot, kaolin hulladékot, meddőközetet, hamut, kemence salakot, hulladék üveget és gumit (vagyis kizárt termékeket) tartalmaznak. Az AGL-t olyan kőre, homokra és salakra sem lehet alkalmazni, amelyet már legalább egyszer felhasználtak (újrahasznosított sóder). A Bizottság megjegyezte, hogy a díjat logikus nem alkalmazni a kivételként kezelt és az újrahasznosított sóderre, mivel azok megnövekedett alkalmazása hozzájárul az elsődleges sóderkitermelés, a nem megújuló erőforrások alkalmazásának és azok negatív környezeti hatásainak csökkentéséhez. A Bizottság azt a következtetést vonta le, hogy bármely az AGL hatályának megállapításából származó előny igazolható az érintett adórendszer jellegével és általános felépítésével. Az export mentesítése pedig azzal igazolható, hogy a sóder az Egyesült Királyságban is mentesíthető az adó alól, amennyiben azt a kivételek közé tartozó megmunkálási eljáráshoz használják fel (mint például üveg, műanyag, papír, trágya és növényvédő szer előállítás). Mivel az angol hatóságoknak nem áll módjukban ellenőrizni az sóder joghatóságukon kívüli felhasználását, az egyenlő elbánás elve értelmében szükséges az export adómentesség tétele.

2002 júliusában a BAA megtámadta a Bizottság előzetes vizsgálati eljárást lezáró döntését, amely kimondta, hogy az intézkedés nem tartalmaz állami támogatást. Az eset további érdekes kérdéseket és megállapításokat vet fel a megtámadás megengedhetőségére és a Bizottság hivatalos vizsgálati eljárás megindítási kötelezettségére vonatkozóan, melyeket részletesen az eredeti cikk más fejezetei tárgyalnak. A szelektivitás kérdésére vonatkozóan a BAA lényegében a következő érveket hozza fel.<sup>139</sup>

Meghatározott anyagok kivételként kezelésére, vagyis az AGL hatályára vonatkozóan a BAA azt az álláspontot képviselte, hogy a díj AGL általi meghatározása nem tükrözi az elérendő célt, vagyis a sóderkitermelés környezetvédelmi költségeinek beépítését, és a kőfejtés okozta környezeti károk csökkentése érdekében az újrahasznosított vagy más helyettesítő anyagok használatának ösztönzését, mivel az AGL hasonló helyzeteket eltérően kezelt.

---

139 T-210/02. sz. ügy British Aggregates Association kontra Bizottság [EBHT 2006, II-2789. o.] 75. pontoktól.

- Először is az elsődleges termékek egy jelentős csoportja – különösen az agyag, a pala, a kaolin, a fazekasagyag és az agyagpala – ,valamint azok másodlagos termékei, nem tartoznak az AGL hatálya alá, annak ellenére, hogy ezek fejtése ugyanolyan hatással van a környezetre. Más anyagokat viszont, mint a rossz minőségű agyagpala és pala, amelyeket jelentős mennyiségben fejtenek ki az Egyesült Királyságban, és sóderként, mint elsődleges nyersanyagként hasznosítják, az AGL adómentessé tesz, még abban az esetben is, ha azok helyettesítő termékekkel pótolhatók. Ennek megfelelően a fenti termékek kizárása az AGL hatálya alól nem indokolható sem a rendszer jellegével, sem azzal, hogy az általános intézkedésnek minősül.
- Másodsor, más elsődleges nyersanyagok, mint például a vörös kavics, annak ellenére, hogy nem válthatók helyettesíthető anyagokkal, az AGL hatálya alá tartoznak.
- Harmadsor pedig az AGL hatálya olyan másodlagos termékekre is kiterjed, amelyek elsődleges nyersanyagai adómentesek, mint például a cement- vagy mészgártáshoz használt mészkő, annak ellenére, hogy az elsődleges nyersanyagok nem helyettesíthetők alternatív termékekkel.

Az adórendszer logikájának és jellegének ellentmondásossága rámutat arra, hogy az AGL hatályának meghatározása bizonyos iparágak versenyképességének megőrzését szolgálta. Ezt erősítette meg az angol hatóságok számos nyilatkozata, különösen a keresetlevélhez csatolt, a sóder megadóztatására vonatkozó rendelet hatásait értékelő anyag, amely kiemeli, hogy *„egyes [adómentes] anyagok jelentős részét képezik azoknak a termékeknek, amelyek a nemzetközi kereskedelem tárgyai, és amelyek egyesült királyságbeli előállítói kedvezőtlen versenyhelyzetbe kerülnének az importőrökkel szemben, valamint az exportpiacon.”*<sup>140</sup>

Az exportra vonatkozó kivétel tekintetében a BAA azzal érvelt, hogy az sem volt összhangban az AGL környezetvédelmi céljával, és kizárólag arra szolgál, hogy megőrizze az angol előállítók versenyképességét az exportpiacokon.

140 T-210/02. sz. ügy British Aggregates Association v. Bizottság [EBHT 2006, II-2789. o.] 87. pont.

Hivatkozva a már említett spanyol teherautókra vonatkozó esetre,<sup>141</sup> az Elsőfokú Bíróság először hangsúlyozta ki, hogy az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az alapján, hogy mi az oka vagy a célja egy intézkedésnek, mely a vállalkozások általános terheit csökkenti, hanem a hatása alapján ítéli meg azt, így sem az intézkedés fiskális természete, sem gazdasági, szociális, környezetvédelmi vagy közbiztonsági célok nem elegendőek ahhoz, hogy eleve kivonják azt az EK-Szerződés 87. cikk (1) bekezdés hatálya alól.<sup>142</sup> Ezt követően abban határozta meg a feladatát, hogy megvizsgálja, a Bizottság helyesen állapította-e meg azt, hogy a kérdéses adóintézkedés által bevezetett, a vállalkozások közötti előnyök vagy terhek terén történő megkülönböztetés az általánosan alkalmazandó adórendszer jellegéből vagy általános felépítéséből következik-e. Amennyiben ugyanis egy ilyen megkülönböztetés más célokra alapul, mint amelyek az adórendszer jellege által indokolhatóak, a kérdéses intézkedés elméletileg úgy tekinthető, mint ami teljesíti a szelektivitás feltételét.<sup>143</sup> Az Elsőfokú Bíróság fenti tesztje követte az állandó bírósági gyakorlatot, és az AGL szelektivitási teszt alapján történő vizsgálatát vetítette előre. Az Elsőfokú Bíróság ennek megfelelően megállapította, azt kell megvizsgálni, hogy az AGL tárgyi hatálya és az export kivételként kezelése összhangban van-e az intézkedés környezetvédelmi céljával.<sup>144</sup> Ennek ellenére, még mielőtt az Elsőfokú Bíróság vizsgálni kezdte volna az AGL tárgyi hatályának következetességét, előzetes észrevételként néhány nagyon érdekes és néhol meglepő megállapítást tett, ami sejtetni engedte készségét a nemzeti környezetvédelmi rendszerek jóindulatú vizsgálatára.

- Először is az Elsőfokú Bíróság a Bizottság „környezetvédelmi adó” definíciójára hivatkozott, melyet az 1997. március 26-án közzétett, a belső piac környezetvédelmi adóira és díjaira vonatkozó közleményében jelentetett meg.<sup>145</sup> „[A környezetvédelmi

141 C-409/00. sz. ügy Spanyolország kontra Bizottság [EBHT 2003, I-1487. o.] 46. pont, és T-55/99. sz. CETM kontra Bizottság [EBHT 2000, II-3207. o.] 53. pont.

142 T-210/02. sz. ügy British Aggregates Association kontra Bizottság [EBHT 2006, II-2789. o.] 106. pont.

143 Ugyanott, 107. pont.

144 Ugyanott, 109. pont.

145 COM(97) 9 végleges, 11. pont.

*adók] olyan önálló pénzügyi intézkedések, melyeket környezetvédelmi céljuk és sajátos adóalapjuk jellemez. Bizonyos termékek vagy szolgáltatások megadóztatásáról rendelkeznek annak érdekében, hogy belefoglalják azok árába a környezetvédelmi költségeket, és/vagy hogy az újrahasznosított termékeket versenyképesebbé tegyék, illetve, hogy az előállítókat, valamint a fogyasztókat az olyan tevékenységek irányába tereljék, amelyek a környezetet fokozottabban óvják.<sup>146</sup>*

- Másodsor, ami fontosabb, az Elsőfokú Bíróság hangsúlyozta, hogy a közösségi jog jelenlegi állapotában, a környezetvédelmi politika terén összehangolt közösségi politika hiányában a továbbra is hatáskörrel rendelkező tagállamok számára megengedett, hogy ágazati környezetvédelmi adókat vezessenek be a fenti környezetvédelmi célkitűzések elérése érdekében.<sup>147</sup> *„A tagállamok a különféle aktuális érdekek kiegyensúlyozásakor a környezetvédelem terén fennálló prioritásaik és ebből következően, a környezetvédelmi adóval terhelni szándékozott termékek és szolgáltatások meghatározása terén rendelkeznek különösen nagy szabadsággal. Ebből főszabály szerint az következik, hogy önmagában az a körülmény, hogy egy környezetvédelmi adó olyan pontosan meghatározott intézkedést képez, amely bizonyos meghatározott termékekre vagy szolgáltatásokra irányul, és nem lehet a környezetre összehasonlítható hatást gyakorló, hasonló tevékenységek mindegyikére alkalmazható általános adórendszerbe integrálni, nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az ezen környezetvédelmi adó alól mentes, hasonló tevékenységek szelektív előnyben részesülnek.”*
- Harmadszor, az Elsőfokú Bíróság kimondta: attól, hogy egy meghatározott termékekre kivetett környezetvédelmi adó nem alkalmazható más hasonló termékekre, még nem hasonlítható össze egy meghatározott vállalkozásoknak nyújtott adókedvezményvel (mint például a CETM – spanyol teherautók eset). *„Eltérően a környezetvédelmi adótól, melynek hatálya és célja pontosan meghatározható [...], és az elméletben nem vonatkozhat egy általános rendszerre, az adókedvezmény a [CETM esetben]*

146 Ugyanott, 114. pont.

147 Ugyanott, 115. pont.

*kivételt jelent a vállalkozások általános terhei alól.*<sup>148</sup> A CETM a rendes kereskedelmi feltételek között növekvő terhek alól nyújtott kedvezményt, azzal a feltétellel, hogy a vállalkozások megújítják szállítóeszközeiket, és ennek megfelelően az intézkedés nem képezte egy önmagában zárt rendszer részét.

- Negyedszer, a környezetvédelmi adókedvezményt állami támogatási szempontból vizsgálva, a Bizottságnak *„figyelembe kell vennie az EK-Szerződés 6. cikkében foglalt környezetvédelemmel kapcsolatos elvárásokat. Ez a cikk ugyanis kimondja, hogy ezeket a környezetvédelmi elvárásokat integrálni kell többek között annak a rendszernek a meghatározásába és működtetésébe, amely a torzulásmentes versenyt biztosítja a belső piacon”*.<sup>149</sup>
- És ötödször, ami a legmeglepőbb, az Elsőfokú Bíróság megjegyezte, hogy *„a Bizottság valamely olyan határozatának felülvizsgálatakor, amelyben úgy döntött, nem indítja meg az EK-Szerződés 88. cikk (2) bekezdésében foglalt hivatalos vizsgálati eljárást, a Bíróságnak arra kell szorítkoznia – figyelemmel arra a széles körű mérlegelési jogkörre, amellyel a Bizottság az EK-Szerződés 88. cikk (3) bekezdése alkalmazásakor rendelkezik –, hogy megvizsgálja az eljárási szabályok és az indokolási kötelezettség betartását, a vitatott döntés alapjául szolgáló tények helytállóságát, azt hogy e tények értékelésekor nem történt e nyilvánvaló értékelési hiba, valamint hogy nem történt e hatáskörrel való visszaélés”*.<sup>150</sup>

Az Elsőfokú Bíróság a fent említett szelektivitási tesztet mindezen megfontolások fényében kívánta alkalmazni.<sup>151</sup> De pontosan mit is jelentenek ezek a megfontolások?

Az ötödik és utolsó megfontolás jár bizonyosan a legkonkrétabb következményekkel, azaz a Bizottság azon döntésének limitált felülvizsgálatával, hogy nem indít hivatalos vizsgálati eljárást. Azonban ez a bizarr feltételezés egyszerűen rossz és ellentétes az állandó joggyakorlattal. A Bizottság egy olyan döntése, amely szerint egy intézkedés nem tartalmaz állami támogatást, teljes mértékben felülvizsgálható,

148 Ugyanott, 116. pont.

149 Ugyanott, 116. pont.

150 Ugyanott, 118. pont.

151 Ugyanott, 119. pont.

függetlenül attól, hogy a döntés meghozatalára előzetes vagy hivatalos vizsgálatot követően került sor. Másrészt, egy olyan engedély, amelyet a Bizottság az előzetes eljárást követően ad meg, eleve jogellenesnek minősül, amennyiben a Bizottságnak komoly kétségei merülnek fel az intézkedés állami támogatási jellegét tekintve. Az esetjog, amelyre az Elsőfokú Bíróság utal, nem támasztja alá ezt az elképzelést. A Skibsværftsforeningen ügyben az Európai Bíróság elismerte a limitált bírósági felülvizsgálatot azon esetekben, „amelyek összetett gazdasági és technikai elemzést tartalmaznak”.<sup>152</sup> Ennek semmi köze a már az előzetes eljárásban meghozott határozatok limitált felülvizsgálatához. Az összetett gazdasági és technikai elemzés iránti igény inkább a hivatalos vizsgálati eljárás megindítása melletti érv. Az Elsőfokú Bíróság hibáját lehetséges, hogy az Európai Bíróság okozta, amikor a Matra döntésben a 93. cikk (33) bekezdésére (jelenleg 88. cikk (3) bekezdés) hivatkozott a 92. cikk (3) bekezdése (jelenleg 87. cikk (3) bekezdés) helyett. Ennek ellenére nyilvánvaló, hogy a Matra ítéletben az Európai Bíróság a Bizottság 87. cikk (3) bekezdésében található kivételek alkalmazására vonatkozó diszkrecionális jogkörét kívánta kiemelni,<sup>153</sup> és nem foglalkozott semmilyen, a 88. cikk (3) bekezdése alá tartozó diszkrecionális jogkörrel. Ez következik azokból az ítéletekből is, amelyekre az Európai Bíróság a Matra ügyben hivatkozik; ezek kifejezetten a 92. cikk (3) bekezdését említik.<sup>154</sup> Összefoglalva: Az ötödik megfontolás egy kínos botlásnak is tekinthető, amely rossz fényt vet az Elsőfokú Bíróság jogi vizsgálatának pontosságára. A Matra ítélet 25. pontját mihamarabb módosítani kell, mielőtt más kamarák (a közösségi bíróságok más kamarái) ugyanezt a hibát követik el, és hibás precedensekre épül fel egy új fogalom.

A negyedik megfontolás úgy tűnik, azt jelenti, hogy az EK-Szerződés 6. cikkét – amely megköveteli a környezetvédelem más politikákba történő integrálását<sup>155</sup> – nem csupán annak eldöntésekor kell figyelembe

152 T-266/94. sz. ügy Skibsværftsforeningen és társai kontra Bizottság [EBHT 1996, II-1399. o.] 170. pont.

153 C-225/91. sz. ügy Matra kontra Bizottság [EBHT 1993, I-3203. o.] 25. pont.

154 C-303/88. sz. ügy Olaszország kontra Bizottság [EBHT 1991, I-1433. o.] 34. pont.

155 EK-Szerződés 6. cikk: A környezetvédelmi követelményeket — különösen a fenntartható fejlődés előmozdítására tekintettel — be kell illeszteni a 3. cikk-

venni, hogy egy intézkedés engedélyezhető-e, hanem annál az előzetes kérdésnél is, hogy az intézkedés egyáltalán állami támogatásnak minősül-e. Ez egy nagyon széles fogalom, ami nem valószínű, hogy összeegyeztethető a hatás-doktrínával, amelyre az Elsőfokú Bíróság az ítélet 106. pontjában utal, és amely szerint az állami támogatást nem céljai, hanem hatásai alapján kell megítélni. Mindeddig a Bizottság az EK-Szerződés 6. cikkét csak az állami támogatás közös piaccal való összeegyeztethetőségének elbírálásakor vette figyelembe, különösen a környezetvédelmi támogatásokról szóló közösségi iránymutatás megalkotásakor.<sup>156</sup> Meg kell változtatni ezt a gyakorlatot? És pontosan hogyan? Az Elsőfokú Bíróság e tekintetben nem adott meg semmilyen konkrét segítséget (paramétert).

Az első három megfontolás összekapcsolódik. Úgy tűnik, az Elsőfokú Bíróság azt az álláspontot képviseli, hogy a tagállamoknak széles diszkréciójuk van azon termékek körének meghatározásakor, amelyekre környezetvédelmi adót vetnek ki. Elméletileg a szelektivitás megállapításához nem elegendő az, hogy az adófizetés nem terjed ki hasonló termékekre. Azonban az Elsőfokú Bíróság nem szabályozza ennek a diszkréciónak a határait, és az sem világos, hogy a tagállamoknak miért van diszkréciójuk a környezetvédelmi adók tekintetében, és miért nincs azon adók esetében, amelyek más szakpolitikai célokat szolgálnak. Az Elsőfokú Bíróság álláspontja ismételten ellentétesnek tűnik a hatás-doktrínával.

E megfontolások felsorolását követően az Elsőfokú Bíróság még mindig szükségesnek találta a BAA által az AGL adórendszer tárgyí hatályában feltételezett konzisztencia hiányának figyelembe vételét. Ezt követően az Elsőfokú Bíróság egy viszonylag egyszerű értékelést végzett, amelyben az összes feltételezett ellentmondással foglalkozott. Elsősorban azt hangsúlyozva, hogy környezetvédelmi politikájának részeként az Egyesült Királyság szabadon meghatározhatta azon sóderként felhasznált anyagokat, amelyek tekintetében megfelelőnek találta az adó kivetését, de – figyelemmel a követni kívánt környezetvédelmi célokra – ki is zárhatott bizonyos anyagokat az AGL hatálya alól, az Elsőfokú Bíróság a jogszabály környezetvédelmi céljainak tükrében az

---

ben említett közösségi politikák és tevékenységek meghatározásába és végrehajtásába.

156 HL C 37., 2001.2.3. 3-15. o, 3. pont.

összes ellentmondás létjogosultságát indokoltnak találta, többek között a környezetvédelmi költségek jogszerű internalizálására és a „szennyező fizet” elvére való hivatkozással.<sup>157</sup>

Az Elsőfokú Bíróság szemszögéből az export mentesítése szintén megfelelt az általános intézkedés tesztjének. Mivel az AGL a sóder kereskedelmi forgalmazására terjedt ki, és így termékekre és nem a termelők jövedelmére vetették ki, közvetett adónak minősült, amelyre az EK-Szerződés 91. cikkében meghatározott elv, a célországban történő adóztatás elve vonatkozott.<sup>158</sup> Az export mentesítése ezért az AGL, mint közvetett adó természetéből fakadt. Bizonyos, hogy ez a mentesítés nem volt indokolható a feltételezett elsődleges céllal (környezetvédelem). Ennek ellenére, ahogyan azt a Bizottság az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló közleményének 26. pontjában megállapította,<sup>159</sup> „különbséget kell tenni az egyedi adószabályozás meghatározott külső célkitűzései (főleg a társadalmi vagy regionális célkitűzések) között, valamint azon célkitűzései között, amelyek elválaszthatatlanok magától az adórendszertől. Az adórendszer végső célja az, hogy bevételeket gyűjtsön az állami kiadások finanszírozásához. Minden vállalkozás csak egyszer köteles adót fizetni. Ezért az adórendszer logikájától elválaszthatatlan, hogy a vállalkozás adózási szempontból számított székhelye szerinti államban fizetett adók legyenek figyelembe véve.” Így az EK-Szerződés 91. cikkéből következik, hogy a közvetett adókat nem kell az exportált termékekre kivetni, mivel a célországban is megadóztathatóak. Az Elsőfokú Bíróság szerint az érintett tagállam dönt arról, hogy elsőbbséget biztosít az érintett adórendszerhez kapcsolódó megfontolásoknak az elérni kívánt környezetvédelmi célokhoz képest.<sup>160</sup> Bár az Elsőfokú Bíróság nem követeli ezt meg, logikusabb lenne az export mentesítésének azokra az országokra történő korlátozása, ahol a kettős adóztatás lehetősége ténylegesen felmerül.

157 A T-210/02. sz. ügy British Aggregates Association kontra Bizottság [EBHT 2006, II-2789. o.] 123-139. pontjai.

158 A 91. cikk szerint: Egy termék valamely tagállamba történő kivitele esetén a belső adó visszatérítése nem haladhatja meg az erre közvetlenül vagy közvetve kivetett belső adók összegét.

159 HL C 384, 1998.12.10. 3-9. o.

160 Ugyanott 151-153. pontok.

Az nem egyértelmű, hogy az Elsőfokú Bíróság pontosan hogyan vette figyelembe a fent említett speciális megfontolásokat a szelektivitási teszt AGL-re történő alkalmazása során. Úgy tűnik, hogy hozzávetőleges szabályként használta, amely szerint kétség esetén a környezetvédelmi adórendszert fenn kell tartani. Amennyiben ez az elgondolás hosszabb távon is képes lesz érvényesülni, a környezetvédelmi adók elleni panaszok csak akkor lesznek sikeresek, amennyiben a panaszos megkérdőjelezhetetlenül be tudja bizonyítani, hogy az adórendszer alóli mentesítéseknek más, és nem környezetvédelmi céljuk van.<sup>161</sup>

Úgy tűnik, hogy az Európai Bíróságnak lehetősége nyílik arra, hogy felülvizsgálja az Elsőfokú Bíróság döntését. A BAA [ugyanis] 2006. november 27-én fellebbezést nyújtott be ez ellen az ítélet ellen.<sup>162</sup>

Amennyire jóindulatú az Elsőfokú Bíróság a környezetvédelmi adóterhek irányában, annyira szigorú azokkal az adórendszerekkel szemben, amelyeket a Tanács a tagállamok közötti adóverseny káros példáiként<sup>163</sup> azonosított, és bekerültek a Bizottság állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló közleményébe. A közlemény elfogadását követően a Bizottság elvállalta a tagállamok adózási rendszereinek minden részletre kiterjedő, állami támogatási szempontú áttekintését. Ez az áttekintés kiterjed a koordinációs központokra vonatkozó belga adózási szabályokra is („A Belga Koordinációs Központok Rendszere”), amelyre a többször és különböző indokokból módosított és kiegészített 1982-es királyi rendelet szabályai vonatkoztak, és amely kivételt képezett az általános adószabályok alkalmazása alól. 2003. február 17-én a Bizottság határozatában megállapította, hogy az adóalapot képező jövedelem megállapítására vonatkozó metódus, a vagyonadó, az osztalékadó és az új részvények kibocsátására kivetett adó alóli mentesség, valamint a vélelmezett osztalékadó előnyt jelent a koordinációs központok részére. A központok azon érvelését, miszerint a rendszer nem előnyt biztosít részükre az általános adórendszerhez képest, hanem

161 Lásd még Nicolaidis, Phedon: *Developments in Fiscal Aid: New Interpretations and New Problems with the Concept of Selectivity*. ESTAL, 2007/1., 43. és azt követő oldalak.

162 C-487/06. sz ügy British Aggregates Association kontra Bizottság (az EBHT-ben még nem került közzétételre).

163 Lásd az Üzleti adózás magatartási kódexét, HL, 1998 C 2/2.

egy másik típusú rendszert alkot – amelyet a pénzügyi logika, és a nemzetközi cégcsoportokon belül nyújtott pénzügyi szolgáltatások kettős adóztatása során felmerülő problémák megoldása iránti igény követelt meg – az Európai Bíróság visszautasította, azon az alapon, hogy a fellebbezők nem szolgáltatottak elegendő magyarázatot a tekintetben, hogy a rendszer alapján meghatározott különböző intézkedések miért voltak a belga adórendszer (természetével) igazolhatóak. A fellebbezők különösen azt nem mutatták be, hogy a cégcsoporton belüli szolgáltatások kettős adóztatási problémájára vonatkozó megoldás célja mennyiben indokolja, hogy a szóban forgó rendszer előnyei csak meghatározott méretű csoportok által létrehozott központokra korlátozódjanak, valamint azt sem, hogy ez a cél mennyiben indokolja az e rendszerbe tartozó egyes kedvezményeket.<sup>164</sup>

## **5. A versenyre és a tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatás**

Az állami támogatás közösségi jogi fogalma nem határozza meg mekkora mértékű az a versenytorzítás, ami nem minősül jelentősnek. Amennyiben a támogatási intézkedés szelektivitása megállapítható, bármilyen kismértékű is legyen a versenytorzítás, az intézkedés állami támogatásnak minősül.<sup>165</sup> Továbbá az állandó joggyakorlat alapján a működési támogatások<sup>166</sup> mindig versenytorzítónak minősülnek. Az EK-Szerződés 87. cikkében szereplő feltételeket, a kereskedelem érintettségét és a verseny torzítását elkülönülten kell kezelni, ezzel is hangsúlyozva, hogy az állami támogatások ellenőrzése nem csak tagállami viszonylatban alkalmazandó. Mindazonáltal, a támogatás kereskedelemre gyakorolt hatásának nem kell a gyakorlatban észlelhetőnek lennie.<sup>167</sup> Ez már az-

164 C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Forum 187 ASBL kontra Bizottság [EBHT 2006, I-5479. o.] 124-126. pontok.

165 T-214/95 sz. ügy Het Vlaamse Gewest (Flamand régió) kontra Bizottság [EBHT 1998, II-717. o.] 42.pont.

166 Ugyanott, 43. pont további hivatkozásokkal.

167 Ugyanott, 48.-49. pontok további hivatkozásokkal; T-288/97 sz. ügy, Regione autonoma Friuli Venezia Giulia (Friuli Venezia Giulia autonóm régió) kontra Bizottság [EBHT 2001, II-1169. o.] 44.-46. pontok.