

AZ UNIÓS ÁLLAMI TÁMOGATÁSI SZABÁLYOK
ALKALMAZÁSA AZ ADÓINTÉZKEDÉSEK
TERÜLETÉN – AZ EURÓPAI BÍRÓSÁG
ESETJOGÁNAK TÜKRÉBEN

GYÜRKÉS ANITA*

Tárgyszavak: adózás, szelektivitás, Gibraltár-ügy, British Aggregates-ügy, Azori-szigetek-ügy

1. Bevezető

Az uniós belső piac működésének alapelve a *verseny szabadsága*, melynek feltétele, hogy a tagállamok gazdaságpolitikájuk alakítása keretében *támogatások nyújtásával csak* – az Unió által elismert – *speciális célok* érdekében befolyásolhassák a piac működését.

A tagállami gazdaságpolitika egyik legfontosabb eszköze az adóztatás, azaz annak meghatározása, hogy az állam politikai céljai megvalósítása érdekében mely gazdasági szereplőtől, milyen mértékben von el jövedelmet. A gazdasági szereplők *közvetlen adóztatásának területe*

* A szerző a Nemzeti Fejlesztési Minisztérium szervezeti keretén belül működő Támogatásokat Vizsgáló Iroda munkatársa. Jelen cikk a szerző saját véleményét tartalmazza, és nem tekinthető a Támogatásokat Vizsgáló Iroda hivatalos véleményének. A szerző köszönetet mond kollégáinak, Dr. Hargita Eszternek és dr. Staviczy Péternek a cikk elkészítésében nyújtott segítségükért.

A cikk alapjául szolgáló előadás a Magyar Okleveles Adószakértők egyesületének 2013. június 6-7-én megtartott *Adózás Európában – VII. Nemzetközi Adókonferencia Adóharmonizáció, adószuverenitás az Európai Unióban* konferencián hangzott el.

egyike azon kevés területeknek, amelyek uniós szinten nem harmonizáltak, azaz az Unió – elméletileg – nem avatkozhat bele egy tagállam közvetlen adóztatási politikájába.

Elvileg, mert a harmonizáció hiánya ellenére a tagállamok közvetlen adóztatási politikájuk kialakítása során az Unió működésének alapelveit, így például a verseny szabadságának alapelvét figyelembe véve kell hogy eljárjanak. Ennek megfelelően a tagállamok nem alkalmazhatnak olyan közvetlen adóztatási intézkedéseket, amelyek bizonyos vállalkozások, ágazatok vagy területek kedvezményezésével torzítják a versenyt.

Jelen cikk célja ráirányítani a figyelmet arra, hogy az *állami támogatási szabályok korlátok közé szorítják a tagállamoknak a vállalkozások közvetlen adóztatására vonatkozó szuverenitását.* Ez a figyelemfelhívás álláspontom szerint azért szükséges, mert az utóbbi időben egyre több olyan adóintézkedés kerül bevezetésre, amelyek bizonyos tulajdonságaik alapján kedvezőbb elbánásban részesítenek egyes vállalkozásokat, és amelyek ezáltal felvethetik az állami támogatás gyanúját.

Azért is elengedhetetlen ez a figyelemfelhívás, mert az uniós joggal összeegyeztethetetlen állami támogatás nyújtásának következménye, azaz az igénybe vett előny visszatérítésének kötelezettsége végső soron a kedvezményezett vállalkozásokat sújtja, így létfontosságú, hogy tisztában legyenek az állami támogatási szabályokkal.

Ennek érdekében a cikk 2. fejezetében bemutatásra kerül az állami támogatás uniós fogalma, majd a 3. fejezetben a fogalom adóintézkedésekre történő alkalmazásának szabályrendszere kerül ismertetésre. A cikk 4. fejezete az adóintézkedések állami támogatási megítélésére vonatkozó joggyakorlatot mutatja be a közelmúlt három legjelentősebb ítéletén keresztül. Végül az 5. fejezet példával illusztrálva bemutatja, hogy az állami támogatásnak minősülő adóintézkedések mely szabályok betartása esetén lehetnek összeegyeztethetőek az uniós joggal.

2. Az állami támogatás EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés szerinti tilalma

Az Európai Unió működéséről szóló Szerződés (EUMSZ¹) 107. cikk (1) bekezdése² *főszabályként tiltja állami támogatás nyújtását annak érdekében, hogy csökkentse a verseny torzulásának kockázatát a belső piacon.*

A tilalom azonban *nem abszolút érvényű*, a főszabály alóli kivételeket az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdése határozza meg. E bekezdések az Unió más politikáiban kitűzött célokkal (pl.: kohézió, környezetvédelem, foglalkoztatás stb.) összhangban – meghatározott feltételek betartása mellett – engedélyezik állami támogatások nyújtását.

Az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése³ értelmében amennyiben a tagállam úgy ítéli meg, hogy az általa tervezett intézkedés állami támogatásnak minősül, *köteles azt bejelenteni a Bizottságnak*, és a *Bizottság jóváhagyó* – az intézkedést „nem állami támogatásnak” vagy az uniós joggal összeegyeztethető támogatásnak minősítő – *határozatának kihirdetéséig azt nem léptetheti hatályba*. Ezen szabály alól kivételt csak az olyan intézkedések képeznek, amelyek megfelelnek valamely csoportmentességi rendeletnek.⁴

¹ Az Európai Unió működéséről szóló Szerződés 2009-es hatályba lépése számos változást hozott magával, többek között megváltozott a Szerződések egyes cikkeinek számozása, illetve átnevezésre kerültek az Unió bíróságai is. Jelen cikk a könnyebb érthetőség, illetve követhetőség érdekében a jelenleg hatályos számozást és a bíróságok jelenleg használatos elnevezéseit használja, függetlenül attól, hogy egyes hivatkozott joganyagok, vagy bírósági ítéletek még a régi számozást, elnevezéseket használták.

² Ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

³ A Bizottságot az észrevételei megtételéhez szükséges időben tájékoztatni kell minden támogatás nyújtására és módosítására irányuló szándékról. Ha a Bizottság úgy ítéli meg, hogy ez a szándék a 107. cikk értelmében nem egyeztethető össze a belső piaccal, haladéktalanul megindítja a (2) bekezdés szerinti eljárást. Amíg ebben az eljárásban végső határozat nem születik, az érintett tagállam a tervezett intézkedéseket nem hajthatja végre.

⁴ Az EUMSZ 109. cikke és az Európai Közösséget létrehozó szerződés 92. és 93.

Amennyiben egy tagállam figyelmen kívül hagyja a fenti bejelentési kötelezettséget (és az intézkedés nem tartozik valamely csoportmentességi rendelet hatálya alá), az intézkedés *jogellenes támogatásnyújtásnak* minősül. A jogellenes támogatások uniós joggal való összeegyeztethetősége – panaszra vagy hivatalból indított vizsgálati eljárásban – a Bizottság hatáskörébe tartozik.

Amennyiben az *összeegyeztethetőségi vizsgálat* során a Bizottság arra a megállapításra jut, hogy valamely jogcím alapján a támogatás összeegyeztethető az uniós joggal, a jogellenes támogatásnyújtásnak külön uniós jogkövetkezménye nincsen. Amennyiben azonban megállapítja az uniós joggal való összeegyeztethetlenséget, egyúttal elrendeli a *jogellenesen nyújtott támogatás visszatéríttetését*.

A jogellenesség hazai jogkövetkezménye, hogy a *nemzeti bíróságok jogorvoslatot rendelhetnek el* a jogellenes állami támogatás kedvezményezettjével szemben. A nemzeti bíróságoknak ugyanakkor az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének közvetlen hatálya alapján lehetőségük van arra, hogy a versenytársak jogos érdekének védelmében eljárjanak. Ennek megfelelően a nemzeti jog keretein belül a bíróságok elrendelhetik a jogellenes támogatás visszatéríttetését, továbbá helyt adhatnak a támogatás jogellenességével okozott károk megtérítése iránti kérelmeknek.

cikkének a horizontális állami támogatások bizonyos fajtáira történő alkalmazásáról szóló 994/98/EK tanácsi rendelet (HL L 142., 1998.05.04. 1. o.) alapján a Bizottság rendeletet, illetve határozatot (ún. csoportmentességi rendelet) adhat ki, melyekben meghatározhatja az állami támogatások uniós joggal való összeegyeztethetőségének és a Bizottság felé történő bejelentési kötelezettség alóli mentesülés feltételeit. A bejelentési kötelezettség alól mentesített támogatási intézkedések esetében az intézkedés uniós joggal való összeegyeztethetőségét a tagállami hatóságok (Magyarország esetében a Nemzeti Fejlesztési Minisztérium keretein belül működő Támogatásokat Vizsgáló Iroda) bírálja el. Ilyen csoportmentességi rendeletek a 13. lábjegyzetben hivatkozott 800/2008/EK bizottsági rendelet, vagy az Európai Unió működéséről szóló szerződés 106. cikke (2) bekezdésének az általános gazdasági érdekű szolgáltatások nyújtásával megbízott egyes vállalkozások javára közszolgáltatás ellentételezése formájában nyújtott állami támogatásra való alkalmazásáról szóló 2012/21/EU bizottsági határozat (HL L 7., 2012.01.11. 3. o.). A csoportmentességi rendeletekkel azonos módon kezelendők, azaz szintén mentesülnek a bejelentési kötelezettség alól a Szerződés 87. és 88. cikkének a de minimis támogatásokra való alkalmazásáról szóló 1998/2006/EK bizottsági rendelet (HL L 379., 2006.12.28. 5. o.), melyek esetében csekély összegű (200 000 €/kedvezményezett/3 év) miatt a Bizottság úgy ítéli meg, hogy azok nem torzítják a tagállamok közötti kereskedelmet, illetve nem befolyásolják a versenyt.

Ezen túlmenően az Európai Bíróság a *CELF-ügyben*⁵ hozott ítéletében kifejtette, hogy az uniós jog alkalmazásában a nemzeti bíróság köteles a támogatás kedvezményezettjét a jogellenes időszak tekintetében járó kamatok megfizetésére is kötelezni.

3. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazása adóintézkedésekre

3.1. Az állami támogatások és az adóintézkedések viszonya

Az adóztatás azon kevés területek közé tartozik, melyekben a Szerződések *érintetlenül hagyták a tagállamok szuverenitását*.

Ennek megfelelően minden tagállam alapvetően szabadon határozhatja meg költségvetését, illetve azt, hogy adók kivetésével hogyan finanszírozza kiadásait. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a tagállamoknak a fiskális politikájuk kialakítása során ne kellene tekintettel lenniük az uniós jog, így az állami támogatási jog előírásaira.⁶

3.1.1. Adóintézkedések

Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés alkalmazása szempontjából *az intézkedés formája irreleváns* annak megítélésakor, hogy egy adott intézkedés állami támogatásnak minősül-e vagy sem. Ennek megfelelően az adóintézkedések formáját öltő támogatási aktusok a feltételek teljesítése esetén ugyanúgy állami támogatásnak minősülnek, mint a direkt támogatások.

Adóintézkedések esetében a támogatás jellemzően abból fakad, hogy az állam úgy alkotja meg, illetve úgy alkalmazza az adószabályokat, hogy egyes adózóknak nem, vagy kevesebb adót kell fizetniük, mint másoknak, amelynek következtében előbbiek versenytársaikhoz képest gazdasági előnyben részesülhetnek.

⁵ Lásd a C-199/06. számú CELF kontra Bizottság ügyben hozott ítéletet [EBHT 2008., I-00469. o.]

⁶ Lásd a T-67/94. számú Landbroke Racing kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 1998., II-1. o.] 54. pontját.

3.1.2. Adó fogalma

Az adó fogalmát állami támogatási szempontból *kiterjesztően* kell értelmezni, beletartozik minden klasszikus értelemben vett adó és parafiskális díj, azaz minden az állami főhatalom – beleértve önkormányzatokat is – útján beszedett *adó, illeték, díj, illetve járulék* ide értendő.

3.1.3. Állami támogatások

Hangsúlyozandó továbbá, hogy adóintézkedések formáját öltő állami támogatások az adóztatás valamennyi fázisában nyújthatóak, így az *adótényállás meghatározásakor*,⁷ a *fizetendő adó mértékének meghatározásakor*,⁸ illetve az *adó beszedéskor*.⁹ Ennek következtében a tagállamok állami támogatást nyújthatnak akár adókedvezmény, adómentesség, adóalap csökkentése, halasztott adóbefizetés (adóhitel), beruházási adókedvezmény vagy eltérő adómértékek bevezetésével.

Külön adóteher bevezetése egyes gazdasági tevékenységekre vagy szereplőkre ezzel szemben – a joggyakorlat szerint általában – nem minősül negatív (extra terhet nem fizető versenytársak részére nyújtott) állami támogatásnak.¹⁰

Kiemelendő, hogy az egyes intézkedések állami támogatási szempontú vizsgálata során *nincsen relevanciája* annak, hogy az intézkedés – pl. a korábbi szabályozáshoz képest – összességében, illetve köz-

⁷ Például személyi (lásd a C-387/92. számú Banco Exterior de España-ítélet [EBHT 1994, I-877. o.] 14. pontját) és tárgyi adómentességek [lásd a Bizottság K(2001) 4475 számú határozatát az Avala tartományban újonnan alapított vállalkozások részére nyújtott támogatásokról – HL L 17/20. 2003.01.22.] kialakítása.

⁸ Például kedvezményes adókulcs meghatározása.

⁹ Lásd például a C-256/97. számú DM Transport-ügyben hozott ítéletet [EBHT 1991, I-03913. o.]

¹⁰ Mindaddig egyetlen esetben került kimondásra, hogy egy adott ágazatot terhelő különadó bevezetése támogatást valósíthat meg a versenytársak részére: lásd a C-128/03 és C-129/03. számú AEM SpA és AEM Torino kontra Autorità per l'energia elettrica e per il gas és társai egyesített ügyekben hozott ítéletet [EBHT 2005. II-02861. o.].

vetett hatásai tekintve *növeli vagy csökkenti-e az állami bevételeket*.¹¹ Szintén alapelvnek tekintendő, hogy az állami támogatásokat objektív tényezők alapján kell vizsgálni,¹² továbbá a vizsgálat során az állami intézkedéseket nem céljuk vagy formájuk, hanem *hatásaik alapján* kell megítélni.¹³

Bár az *adóintézkedések sosem képeztek kivételt az állami támogatások tilalma alól*, az első releváns bírósági ítélet mégis csak a ,70-es évek elején született meg.¹⁴ Ezt követően – egészen a ,90-es évek közepéig – relatíve kevés tagállami adóintézkedés képezte bizottsági vizsgálat tárgyát.

3.1.4. Magatartási kódex

A bizottsági gyakorlat alakulására erősen hatott a *Tanács által 1997. december 1-jén elfogadott, a vállalkozások közvetlen adóztatására vonatkozó magatartási kódexre* (magatartási kódex).¹⁵

A magatartási kódex egyrészt meghatározta a belső piac szempontjából *káros adóversenyt okozó intézkedés* fogalmát, felállított egy *munkacsoportot*¹⁶ az ilyen intézkedések vizsgálatára, illetve kötelezve a tagállamokat a bizottság által *károsnak ítélt adóintézkedések megszüntetésére*. Másrészt – tekintettel arra, hogy a káros adóintézkedések számos esetben állami támogatásnak minősülnek – felkérte a Bizottságot a vállalkozások közvetlen adóztatásának állami támogatási megítélésére vonatkozó *Közlemény* kiadására.

A magatartási kódex alapján olyan adóintézkedések minősülnek az egységes belső piac létrehozása szempontjából károsnak, amelyek cél-

¹¹ Lásd a C-143/99. számú *Adria-Wien Pipeline and Weitersdorfer & Peggauer Zementwerke*-ügyben hozott ítélet [EBHT 2001., I–8365. o.] 41. pontját.

¹² Lásd a T-274/01. számú *Valmont Nederland BV kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet [EBHT 2004, II–03145. o.] 37. pontját.

¹³Lásd a 173/73. számú *Olaszország kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet [EBHT 1974. 709. o.] 13. pontját, illetve a C-75/97. számú *Belgium kontra Bizottság (Maribel bis/ter)* ügyben hozott ítélet [EBHT 1999., I–3671. o.] 25. pontját.

¹⁴ Lásd a 13. lábjegyzetben hivatkozott *Olaszország kontra Bizottság* ügyben hozott ítéletet.

¹⁵ Code of Conduct on business taxation. HL C 2/1., 1998.01.06.

¹⁶ A bizottságot a szakirodalom általában angol nevén Code of Conduct Groupként, vagy elnöke Dawn Primarolo asszony után Primarolo-csoportként emlegeti.

*ja a vállalkozások székhelyválasztásának, illetve gazdasági tevékenység helye megválasztásának befolyásolása, és ennek elérése érdekében ezen vállalkozásokra vonatkozóan a tagállamban érvényes adótehernél lényegesen alacsonyabb adóterhet állapítanak meg*¹⁷.

A kódex értelmében bármely tagállam kérhette egy másik tagállam általa károsnak ítélt adóintézkedése vizsgálatát és megvitatását a *Primarolo-csoportban*, mely vizsgálatot követően a Tanács – adóügyekről lévén szó – egyhangúlag károssá nyilváníthatta az adott adóintézkedést és felhívhatta a tagállamot annak megszüntetésére.

A Primarolo-csoport több száz tagállami intézkedést vizsgált meg, melyek közül 270-et minősített potenciálisan károsnak, és végül 65 intézkedésről állapította meg, hogy a magatartási kódex hatálya alá tartozik.¹⁸ A kódex hatálya alá tartozó 65 intézkedésből a Bizottság 2011-ben 12 tagállam 15 társaságiadó-intézkedése vonatkozásban indított vizsgálatot, melyekből 8-at az uniós joggal összeegyeztethetetlen állami támogatást tartalmazónak minősített, 4-et pedig az érintett tagállam az állami támogatási szabályoknak való megfelelés érdekében átalakított, illetve megszüntetett¹⁹.

3.1.5. Korlátok

A fentiek alapján megállapítható, hogy a tagállamok adóztatási jogsultságait a közösségi jog két oldalról korlátozza. Egyrészt a *káros, adóversenyt okozó adóintézkedések megszüntetésével*, másrészt az *állami támogatási szabályok alkalmazásával*.

Hangsúlyozandó, hogy e két célkitűzés hasonló megfontolásokat követ, azonban egymástól teljesen független. Logikai összefüggés a minősítés szintjén nincs a két fogalom között – azaz egy károsnak minősülő adóintézkedés nem biztos, hogy egyben állami támogatásnak is minősül, és viszont –, azonban amennyiben egy állami támogatásnak

¹⁷ Lásd 15. lábjegyzetben hivatkozott magatartási kódex B. pontját.

¹⁸ Lásd P. NICOLAIDES: Essays on law and economics of state aid (<http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=13483>) 288., illetve Európai Parlament: Tax coordination in the EU: The latest position, Working Paper ECON 128, March 2002, (Bussels).

¹⁹ Lásd M. MONTI: EU policy towards fiscal state aids, speech of 22.1. 2002, Speech/02/15, 4.

minősülő adóintézkedésről megállapítják, hogy káros adóversenyt idéz elő, abban az esetben az állami támogatást – egyéb uniós szabályba ütközés miatt – nem lehet az uniós joggal összeegyeztethetővé nyilvánítani.

3.2. A Bizottság Közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról

A magatartási kódexben történt felkérés alapján a Bizottság 1998. december 10-én adta ki az adóintézkedések állami támogatási szempontú megítélésére vonatkozó közleményét²⁰ (Közlemény). A Közleménnyel a Bizottság célja egyértelműen az adóintézkedésekre vonatkozó állami támogatási szabályok átláthatóbbá tétele volt, ezt azonban nem új szabályok alkotásával, hanem a korábbi joggyakorlatból leszűrt elvek összefoglalásával kívánta elérni.

3.2.1. Állami támogatás fogalmának adóintézkedésre történő értelmezése

A Közlemény B. pontja sorra veszi az állami támogatás fogalmi elemeit, kiemelve azoknak az adóintézkedések sajátosságaiból adódó jellegzetességeit.

Az *előny* fogalma esetében leszögezi, hogy az olyan teher alóli mentesítést jelent, melyet a vállalkozásnak általános esetben saját költségvetéséből kellene finanszíroznia, illetve megemlíti annak néhány tipikus formáját is, mint pl. az adóalap csökkentését, az adó összegének csökkentését, illetve az adótartozás halasztását, törlését és átütemezését.²¹

Az *állami forrás*, illetve az *államnak való betudhatóság* kapcsán kiemeli, hogy az állami támogatási szabályok ugyanúgy vonatkoznak a regionális vagy helyi szervek intézkedéseire is, illetve, hogy adóinté-

²⁰ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról. (HL C 384., 1998.12.10. 3 o.)

²¹ Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott közlemény 9. pontját.

kedés formájában támogatást nyújtani nemcsak jogszabályi úton, hanem az adóhatóság gyakorlatán keresztül is lehetséges.²²

A *tagállamok közötti kereskedelem érintettsége*, illetve a *verseny torzulása* tekintetében leszögezi, hogy ezen fogalmi elemek teljesüléséhez elegendő, ha a kedvezményezett olyan tevékenységet folytat, melynek piacán a tagállamok között kereskedelem folyik. A Közlemény hangsúlyozza, hogy a kereskedelem, illetve a verseny érintettségét nem befolyásolja a támogatás csekély összege, a kedvezményezett kis mérete vagy alacsony piaci részesedése, valamint az a tény sem, ha egyáltalán nem végez exporttevékenységet, vagy épp ellenkezőleg, az összes termékét az EU-n kívülre exportálja.²³

A fenti fogalmi elemekhez fűzött magyarázatok gyakorlatilag megfelelnek az egyes elemek általános – azaz bármely más formában nyújtott támogatások esetében alkalmazott – értelmezésnek.

Nem ez a helyzet azonban az adóintézkedések állami támogatási megítélése kapcsán legtöbb problémát okozó *szelektivitás* fogalmi elemének esetében. A Közlemény rögzíti, hogy a valamennyi vállalkozásra vonatkozó általános intézkedések nem minősülnek állami támogatásnak. A bizonyos vállalkozást vagy ágazatot előnyben részesítő adótámogatások azonban szelektívnek minősülnek. Az általános szabályoktól eltérően azonban e szelektivitás indokolható lehet „a rendszer jellege vagy általános felépítése által”.²⁴ Amennyiben a *rendszer jellegével*, illetve *általános felépítésével való indoklás* sikeres, a szelektivitás feltétele az állami támogatás fogalom szempontjából nem teljesül, azaz az intézkedés nem minősül állami támogatásnak.

Az általános intézkedésnek minősülés, illetve a rendszer jellegével vagy általános felépítésével való indokolhatóság az adóintézkedések állami támogatási megítélésének kulcselemei, ezért a Közlemény is részletesebben foglalkozik velük, igazán részletes képet azonban csak az ezen fogalmakra vonatkozó bírósági esetjog megismerése útján kaphatunk.

²² Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott közlemény 10. pontját.

²³ Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott közlemény 11. pontját.

²⁴ Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott közlemény 12. pontját.

3.2.2. Általános intézkedések

A Közlemény kimondja, hogy általános intézkedésnek tekintendők azon adóintézkedések, amelyek egy adott tagállam valamennyi vállalkozására egyenlő mértékben és ténylegesen vonatkoznak, illetve hatályuk elvileg *de facto* (pl. az adóhatóság diszkrecionális jogköre útján) sem csökkenthető.

Ilyen általános intézkedésnek tekintendők a teljesen *technikai jellegű adóintézkedések* (adókulcsok szabályozása, értécsökkenés leírására vonatkozó szabályok, veszteség-átviteli szabályok, kettős adóztatást, illetve adóelkerülést megakadályozó rendelkezések), illetve az *általános gazdaságpolitikai célkitűzéseket az egyes termelési költségekre vonatkozó adóteher csökkentésén keresztül elérő intézkedések* (kutatás-fejlesztés, környezetvédelem, oktatás, foglalkoztatás).²⁵ A Közlemény kiemeli, hogy az a tény, hogy egy-egy fenti intézkedés néhány vállalkozás vagy ágazat számára nagyobb előnyt juttat (pl. a K+F költségek jövedelemadóból való levonhatósága jobban kedvezményezi a kutatásintenzív ágazatokat), nem feltétlenül zárja ki azok általános intézkedésnek minősülését.²⁶

A Közlemény alapján egyes intézkedések megkülönböztető jellege nem feltétlenül vonja maga után azok állami támogatássá minősítését, amennyiben azokat az adórendszer belső logikája indokolja. Példaként sorolja fel a Közlemény az *adók progresszivitását*, amelyet az adó újraelosztó jellege indokol, illetve az *eszközök értékcsökkenése leírására vagy a készletezésre vonatkozó szabályokat*.

Szintén megalapozhatja az adórendszer jellegével való indokolhatóságot, ha az adózók közötti különbségtételt az azok közötti *objektív különbségek* indokolják.²⁷ Jó példa a rendszer logikájából fakadó selektivitásra a non-profit vállalkozások nyereségadó mentessége, hiszen nyereségadót csak nyereség esetén lehet beszédni.²⁸

Kiemelendő az *adórendszer jellegével és belső felépítésével való indokolhatóság kulcsa*, miszerint el kell különíteni egymástól az adóbeszedés célját képező külső (jellemzően politikai vagy társadalmi)

²⁵ Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott közlemény 13. pontját.

²⁶ Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott közlemény 14. pontját.

²⁷ Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott közlemény 24. pontját.

²⁸ Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott közlemény 25. pontját.

célkitűzést az adórendszerrel elválaszthatatlan céloktól, vagyis végső soron a bevételgyűjtés céljától.²⁹

A szelektivitás indoklására kizárólag utóbbi alkalmas, míg előbbieket kizárólag az állami támogatás uniós joggal való összegezethetőségének megállapításakor vehetőek figyelembe.

4. A szelektivitás fogalmának értelmezése a Bíróság gyakorlatában

4.1. A *British Aggregates*-ügy

Az Egyesült Királyságban a 2001. évi adótörvény környezetvédelmi célú adót (AGL) vetett ki a sóderre. A díjfizetési kötelezettség a törvény szerint akkor keletkezett, amikor a sódert az Egyesült Királyságban kereskedelmi forgalomba hozták, ennek megfelelően mind az import, mind az Egyesült Királyságban előállított (kibányászott) sóderre alkalmazandó volt, azonban az exportált árura nem számítottak fel díjat.

A törvény célja – tekintettel annak káros környezetvédelmi hatásaira – az *elsődleges sóderkitermelés csökkentése, és a kereslet másodlagos sóderkitermelés, illetve sóderként történő újrahasznosítás felé terelése* volt. Ennek megfelelően díjfizetési kötelezettség csak az elsődleges sóderkitermelés után keletkezett.

A 2002. évi adótörvény annyiban módosította az AGL-t, hogy egyes speciális eljárásokra és anyagokra vonatkozóan *kivételeket* állapított meg. Ezen kivételek közé tartozott az agyag, a pala, a kaolin, a fazekasagyag és az agyagpala, mely termékeket elsődlegesen nem sóderként használnak fel, azonban elsődleges kitermelésük során belső tulajdonságaik (törekenységük) miatt jelentős mennyiségű hulladék keletkezik, amely sóderként felhasználható, így a törvény *'kvázi másodlagos kitermelésként'* kivételként kezelte őket, és rájuk vonatkozóan díjfizetési kötelezettséget nem állapított meg.

A British Aggregates Association (BAA), melynek tagjai független brit kőfejtő vállalkozások, 2001. szeptember 24-én az AGL-re vonatkozóan panaszt nyújtott be a Bizottsághoz, melyben azzal érvelt, hogy *bizonyos anyagok, illetve az export kivétele az AGL hatálya alól állami támogatásnak minősül.*

²⁹ Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott közlemény 16. pontját.

4.1.1. A Bizottság határozata

A Bizottság 2002. április 24-én azzal a határozattal³⁰ zárta le előzetes vizsgálati eljárását, hogy nem emel kifogást az AGL ellen. Álláspontja szerint az *adó nem tartalmaz állami támogatásnak minősülő elemet, mert a benne rejlő eltéréseket az adórendszer jellege és belső felépítése indokolja.*

A Bizottság indoklásában rámutatott, hogy az AGL kizárólag a sóderként felhasznált kőzetdarabok, homok és kavics kereskedelmi célú kitermelése után kerül kivetésre. Ezen kívül az AGL csak a tiszta (elsődleges kitermelés útján nyert) sóderre kerül kivetésre, a melléktermékként vagy más eljárások hulladékaként kitermelt sódert (másodlagos sóder), sem az újrahasznosított sódert nem terheli az adó.

A fentiek alapján a Bizottság megállapította, hogy az AGL csak bizonyos tevékenységi ágazatokat és vállalkozásokat érint, azaz *szeliktív*, majd megvizsgálta, a különbségtétel indokolható-e a rendszer jellegével. Rámutatott, hogy az Egyesült Királyság az AGL-t azzal a szándékkal vezette be, hogy maximalizálja az újrahasznosított sóder és a tiszta sódert kiváltó egyéb alternatív megoldások használatát, és ezzel előmozdítsa a tiszta sóder – amely nem megújuló természeti erőforrás – gazdaságos felhasználását.³¹

A Bizottság megállapította, hogy az ilyen adó jellegéből és általános felépítéséből következik, hogy az nem alkalmazható a másodlagos sóderre, sem az újrahasznosított sóderre. Az adó tiszta sóder kitermelésére történő kivétele hozzájárul az elsődleges sóderkitermelés, valamint a nem megújuló természeti erőforrások felhasználásának és azoknak a környezetre gyakorolt káros hatásainak csökkentéséhez, ezért azok az előnyök, amelyek egyes vállalkozások tekintetében az AGL alkalmazási körének meghatározása folytán keletkeznek, *igazoltak az adórendszer jellege és általános felépítése által.*³²

³⁰ Lásd az N 683/01. számú ügyben hozott C(2002) 1478fin számú bizottsági határozatot.

³¹ Lásd a 30. lábjegyzetben hivatkozott határozat 29-31. pontjait.

³² Lásd a 30. lábjegyzetben hivatkozott határozat 34. pontját.

4.1.2. A Törvényszék 2006. szeptember 13-án hozott ítélete³³

A BAA 2002. július 12-én beadott keresetével kérte a *Bizottság határozatának hatályon kívül helyezését*.

A Törvényszék az állandó ítélkezési gyakorlatra való hivatkozással kifejtette, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget a valamely vállalkozás terheit csökkentő intézkedések okai vagy célkitűzései szerint, hanem az *intézkedést annak hatása alapján ítéli meg*. Ebből az következik, hogy sem az ilyen intézkedés által esetlegesen megvalósítani szándékozott adójelleg, sem a gazdasági vagy társadalmi, környezetvédelmi, illetve közbiztonsági célkitűzések nem elegendők az idézett cikk alkalmazási köréből való kizáráshoz.³⁴

Valamely intézkedés szelektív jellegének elemzésekor a Bíróság azt vizsgálja, hogy a Bizottság jogosan állapította-e meg, hogy az intézkedés által bevezetett vállalkozások közötti különbségtétel az előnyök vagy a terhek terén az alkalmazandó általános rendszer jellegéből vagy felépítéséből következik. *Ha ez a különbségtétel más célokon alapul, mint az általános rendszer által kitűzött célok, akkor a szóban forgó intézkedés főszabály szerint olyannak minősül, amelyre nézve teljesül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében foglalt szelektivitási feltétel.*³⁵

A Törvényszék leszögezte, hogy a Bizottság valamely olyan határozatának felülvizsgálatakor, amelyben úgy döntött, hogy nem indítja meg az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében foglalt hivatalos vizsgálati eljárást, a Törvényszéknek arra kell szorítkoznia – figyelemmel arra a széles körű mérlegelési jogkörre, amellyel a Bizottság az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése alkalmazásakor rendelkezik –, hogy *megvizsgálja az eljárási szabályok és az indokolási kötelezettség betartását, a vitatott döntés alapjául szolgáló tények helytállóságát, illetve e tények ér-*

³³ Lásd a T-210/02. számú British Aggregates kontra Bizottság ügyben hozott ítéletet [EBHT 2006., II-2789. o.].

³⁴ Lásd a 13. lábjegyzetben hivatkozott Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontját, a 13. lábjegyzetben hivatkozott Maribel-ügyben hozott ítélet 25. pontját, a C-409/00. számú Spanyolország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 2003., I-1487. o.] 46. pontját, valamint a T-55/99. számú CETM kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 2000., II-3207. o.] 53. pontját.

³⁵ Lásd a C-280/00 számú Altmark Trans GmbH és Regierungspräsidium Magdeburg kontra Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH ügyben hozott ítélet [EBHT 2003, I-7747. o.] 107. pontját.

tékelésekor *nem történt-e nyilvánvaló értékelési hiba, hatáskörrel való visszaélés*.³⁶

Vagyis a Törvényszék feladata annak megvizsgálása, hogy a *Bizottság nem lépte-e túl mérlegelési jogkörének határait* annak megállapításával, hogy az AGL alkalmazási körének körülhatárolását a kifejtett környezetvédelmi célok megvalósításának szándéka indokolja.³⁷

Vizsgálata keretében a Törvényszék hangsúlyozta, hogy tekintettel arra, hogy a *környezetvédelmi politika jelenleg nem harmonizált*, a tagállamoknak jogában áll ágazati környezetvédelmi adók bevezetése környezetvédelmi célkitűzéseik elérése érdekében. Ebben a körben különösen arra vonatkozóan rendelkeznek hatáskörrel, hogy meghatározzák a környezetvédelmi adóval terhelt termékek és szolgáltatások körét.

Ebből az következik, hogy önmagában az a körülmény, hogy egy környezetvédelmi adó bizonyos meghatározott termékekre vagy szolgáltatásokra irányul, és nem integrálható a környezetre összehasonlítható hatást gyakorló, hasonló tevékenységek mindegyikére alkalmazható általános adórendszerbe, nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az ezen környezetvédelmi adó alól mentes, hasonló tevékenységek szelektív előnyben részesülnek.³⁸

A Törvényszék továbbá kimondta, hogy *attól, hogy egy meghatározott termékekre kivetett környezetvédelmi adó nem alkalmazható más hasonló termékekre, még nem hasonlítható össze egy meghatározott vállalkozásoknak nyújtott adókedvezménnyel*.³⁹

A fentiek alapján a Törvényszék *elutasította a fellebbezést*, jóváhagyva ezzel a Bizottság határozatát. A BAA 2006. november 27-én fellebbezést nyújtott be ez ellen az ítélet ellen.

³⁶ Lásd a C-225/91. számú, Matra kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 1993., I-3203. o.] 25. pontját, valamint a T-266/94. számú, Skibsværftsforeningen és társai kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 1996., II-1399. o.] 169. és 170. pontjait.

³⁷ Lásd a 33. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 119. pontját.

³⁸ Lásd a 33. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 115. pontját.

³⁹ Lásd a 33. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 116. pontját.

4.1.3. Az Európai Bíróság ítélete⁴⁰

A Bíróság – Törvényszékhez hasonlóan – leszögezte, hogy az állami támogatási intézkedéseket nem azok célja, hanem hatása alapján kell értékelni, és megállapította, hogy ez alapján a Törvényszék nem vehette volna figyelembe az Egyesült Királyság által követett környezetvédelmi célkitűzést ahhoz, hogy igazolja a szelektív előnyt tartalmazó intézkedéseknek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése hatálya alól történő kizárását.

Ez a megközelítés ugyanis *a priori* kizárja, hogy 'szelektív előnynek' minősülhessen egy adó személyi hatályának korlátozása olyan vállalkozásokra, akik az elérni kívánt cél tekintetében hasonló helyzetben vannak az adó fizetése alól mentes piaci szereplőkkel. Az elmélet nincs tekintettel a kérdéses adójogi intézkedés hatásaira, miközben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami intézkedések okai és céljai alapján, hanem azokat hatásaiktól függően határozza meg.⁴¹

A Bíróság a fentiek alapján leszögezte, hogy a környezetvédelemmel kapcsolatos követelmények figyelembevételének szükségessége – még akkor is, ha azok jogszerűek – *nem indokolja a szelektív jellegű intézkedések kizárását az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alól*, azonban ezen célok figyelembevételének az uniós joggal való összeegyeztethetőség EUMSZ 107. cikk (3) bekezdése szerinti értékelésénél kell megjelennie.⁴²

A továbbiakban a Bíróság kimondta, hogy a Törvényszék tévedett az állami támogatás fogalmával kapcsolatban gyakorlandó bírósági felülvizsgálat terjedelmével kapcsolatban is, amely fogalom jogi természetű, ezért azt *objektív körülmények* alapján kell értelmezni. Emiatt a Bíróság álláspontja szerint a közösségi bíróságnak főszabály szerint teljes felülvizsgálatot kell gyakorolnia azon kérdés vonatkozásában, hogy valamely intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik-e.

⁴⁰ Lásd a C-487/06. P. sz., British Aggregates kontra Bizottság ügyben [EBHT 2008., I-10505. o.] hozott ítéletet.

⁴¹ Lásd a 40. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 84–87. pontjait.

⁴² Lásd a 40. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 92. pontját.

Ezen elv a Bizottság által az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése szerinti előzetes vizsgálati eljárás eredményeképpen hozott határozatokra is alkalmazandó, mivel a Bizottság *mérlegelés nélkül köteles megindítani* az e cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást, amennyiben az előzetes vizsgálat nem teszi lehetővé számára valamennyi értékelési nehézség leküzdését. A Bíróság álláspontja szerint e téves jogalkalmazás a megtámadott határozat Törvényszék általi érdemi vizsgálatának egészére kihatott.⁴³

A Bíróság a fentiek alapján *hatályon kívül helyezte a Törvényszék ítéletét*, és mivel két vonatkozásban is téves jogalkalmazást állapított meg, ezért visszautalta az ügyet a Törvényszék elé.

4.1.4. A Törvényszék 2012. március 7-én hozott ítélete⁴⁴

Az intézkedés szelektivitásának ismételt vizsgálatát megelőzően a Törvényszék leszögezte, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján a *támogatás fogalma általánosabb, mint a szubvencióé*, mivel nemcsak az olyan pozitív juttatásokat foglalja magában, mint maguk a szubvenciók, hanem azon állami beavatkozásokat is, amelyek különböző módon könnyítik a vállalkozás költségvetésére általában nehezedő terheket, és amelyek ugyanolyan természetűek és azonos hatásúak, de nem minősülnek a szó szoros értelmében vett szubvenciónak.⁴⁵ Ennek megfelelően nem kizárt az adókedvezmények állami támogatásként való értékelése.

4.1.4.1. A szelektivitás vizsgálatának lépései

Az előny szelektivitásának szempontját illetően a Törvényszék álláspontja szerint azt kell megvizsgálni, hogy az adott jogrendszer keretein belül valamely állami intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdé-

⁴³ Lásd a 40. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 109–115. pontjait.

⁴⁴ Lásd a T-210/02. RENV számú British Aggregates kontra Bizottság ügyben hozott ítéletet [EBHT-ban publikálásra még nem került].

⁴⁵ Lásd a C-328/99. és C-399/00. számú, Olaszország és SIM 2 Multimedia kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2003., I-4035. o.] 35. pontját, a C-222/04. számú, Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítélet [EBHT 2006., I-289. o.] 131. pontját, valamint a C-393/04. és C-41/05. számú, Air Liquide Industries Belgium egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2006., I-5293. o.] 29. pontját.

se értelmében véve *előnyben részesíthet-e „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”* az érintett intézkedés által követett célkitűzés szempontjából *hasonló ténybeli és jogi helyzetben található más vállalkozásokhoz képest.*⁴⁶

Nem tesz azonban eleget e szelektivitási feltételnek az az intézkedés, amely bár előnyt jelent a kedvezményezettjének, a *vonatkozó adórendszer természetével vagy általános belső felépítésével igazolható.*⁴⁷ A bizonyítás az érintett tagállamot terheli, neki kell alátámasztania, hogy az intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye, e tekintetben azonban különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívülálló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez.⁴⁸

4.1.4.2. A Törvényszék értékelése

A Törvényszék ezt követően leszögezte, hogy egy adórendszer szelektivitásának megítéléséhez elengedhetetlen azon *általános rendszer meghatározása*, amelyhez képest az adott intézkedés eltérést mutat. Megállapította, hogy a vizsgált ügyben viszonyítási alap maga az AGL.

Leszögezte, hogy az a tény, hogy az AGL egy adott gazdasági ágazatra korlátozott rendkívüli adótehernek tekinthető, önmagában nem mentesíti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt tilalom hatálya alól,⁴⁹ mivel e rendszer az érintett ágazaton belül olyan különbségeket tehet, amelyek megfelelhetnek az előny és szelektivitás kritériumainak.⁵⁰

⁴⁶ Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott *Adria-Wien*-ítélet 41. pontját, C-172/03. számú *Heiser*-ügyben hozott ítélet [EBHT 2005., I-1627. o.] 40. pontját; a C-182/03. és C-217/03. számú, *Belgium és Forum 187 kontra Bizottság* egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2006., I-5479. o.] 119. pontját; a C-88/03. számú, *Portugália kontra Bizottság (Azori-szigetek)* ügyben hozott ítélet [EBHT 2006., I-7115. o.] 54. pontját és a C-428/06–C-434/06. számú, *UGT-Rioja és társai* egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2008., I-6747. o.] 46. pontját.

⁴⁷ Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott *Adria-Wien*-ítélet 42. pontját és az 57. lábjegyzetben hivatkozott *Portugália kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet 52. pontját.

⁴⁸ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott *Portugália kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet 81. pontját.

⁴⁹ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott *Heiser*-ügyben hozott ítélet 42. pontját.

⁵⁰ Lásd a 44. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 52. pontját.

Ennél fogva meg kell vizsgálni, hogy az AGL bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelése vonatkozásában *kedvezőbb adójogi bánásmódot ír-e elő*, mint olyan más vállalkozások vagy más áruk termelése esetében, amelyek az AGL környezetvédelmi célkitűzése szempontjából hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.⁵¹

A díjfizetési kötelezettség hatálya alá tartozó, illetve hatálya alól kivett termékek azonos ténybeli és jogi helyzetére, azaz helyettesíthetőségére vonatkozóan a Törvényszék megállapította, *a törvény célja a környezetvédelem szintjének növelése a nagyobb környezetterhelést jelentő elsődleges sóder-kitermelés megadóztatása útján*.

A Törvényszék megállapította, hogy az agyag, a pala, a kaolin, a fazekasagyag és az agyagpala sóderei főszabály szerint megfelelnek az AGL szerinti általános adóztatási elv feltételének, mivel a törvény értelmében vett „sódernek” minősülnek, annak ellenére, hogy ezen anyagokat általában nem sóderként való felhasználás céljából állítják elő. Amennyiben ezen termékeket sóderként használják és forgalmazzák, pl. épületek vagy utak építésére, azok az egyéb adóköteles helyettesítő sóderekéhez hasonló, sőt azokéval azonos helyzetben vannak.⁵²

Ebből következik, hogy a pala, a fazekasagyag, a kaolin és az agyagpala sódereinek az adó alóli mentesítése, és más anyagok sódereinek az adó hatálya alá vonása annak ellenére, hogy az AGL környezetvédelmi célkitűzésének szempontjából e különböző sódereket „sóderként” történő felhasználásukat tekintve hasonló helyzetben vannak, olyan *adójogi megkülönböztetést eredményez, amely szelektív előnyök biztosításához vezethet*.⁵³

Mindazonáltal ez az adójogi megkülönböztetés csak akkor biztosít szelektív előnyt bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelése javára, ha nem igazolható az AGL-lel bevezetett adórendszer jellegével és felépítésével. A Bizottság és az Egyesült Királyság nem tudta bizonyítani, hogy az agyag, a pala, a kaolin, a fazekasagyag és az agyagpala sódereinek adómentességéből eredő adójogi megkülönböztetést igazolja az AGL alapját képező „általános” adóztatási elv (azaz a sódereket megadóztatása) vagy az AGL környezetvédelmi célkitűzése.

⁵¹ Lásd a 44.. l. ábrában hivatkozott ítélet 67. pontját.

⁵² Lásd a 44.. l. ábrában hivatkozott ítélet 71–72. pontjait.

⁵³ Lásd a 44.. l. ábrában hivatkozott ítélet 75. pontját.

A Törvényszék álláspontja szerint egyfelől ezen adójogi megkülönböztetés egyértelműen eltér az AGL általános adóztatási logikájától, mivel az adómentes anyagok sódereinek mindegyike – legalábbis potenciálisan – a törvény értelmében vett kereskedelmi célú kitermelés tárgyát képező „sódernek” minősül.⁵⁴

Másfelől ezen adójogi megkülönböztetés ellentétes az AGL környezetvédelmi célkitűzésével, mivel az agyag, a pala, a kaolin, a fazekasagyag és az agyagpala sódereinek mentessége az építőiparban növelheti a keresletet az ilyen típusú „elsődleges” sóderek iránt, a „másodlagos” sóderek kárára. Ezáltal növelheti az említett „elsődleges” sóderek kitermelésének volumenét, amely éppen ellentétes az AGL környezetvédelmi célkitűzésével, illetve pusztán a „másodlagos” sóderek használatának ösztönzésére irányul.⁵⁵

A fentiek alapján tehát a Törvényszék megállapította, hogy az intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti *állami támogatásnak minősül, mivel szelektivitása nem indokolható az adórendszer jellege és általános felépítése által*⁵⁶ és ennek következtében megsemmisítette a Bizottság határozatát. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy amennyiben az Egyesült Királyság továbbra is be kívánja vezetni az intézkedést a Bizottságnak meg kellene vizsgálnia a Törvényszék által állami támogatásnak minősített intézkedés uniós joggal való összeegyeztethetőségét.

4.2. Az Azori-szigetek-ügy

4.2.1. Az ügy háttere

A Portugál Köztársaság alkotmánya értelmében az Azori-szigetek *saját kormányzattal és politikai-közigazgatási státussal rendelkező autonóm régió*, amely többek között saját adóbevéttel és a hatékony nemzeti szolidaritás elve alapján az állami adóbevétel egy részével rendelkezik, valamint a portugál országgyűlés által elfogadott kerettörvény alapján *saját adóztatási joga*, illetve az állami adók regionális sajátosságokhoz való alakítására vonatkozó joga van.

⁵⁴ Lásd a 44. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 87. pontját.

⁵⁵ Lásd a 44. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 89. pontját.

⁵⁶ Lásd a 44. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 91. pontját.

A portugál állam 1998-ban törvényben határozta meg a pénzügyi autonómia pontos feltételeit, melyben lefektetésre került a központi állam és az autonóm régiók közötti szolidaritás elve, utóbbiak gazdasági fejletlenségének, illetve elszigeteltségük miatti egyenlőtlenségük csökkentése érdekében. Ezen törvény alapján a nemzeti szolidaritás különösen költségvetési transferek útján valósul meg.

A törvény szintén kimondta, hogy a személyi jövedelemadó és a társasági adó a régiók saját bevétele, amelyeket a régiók jogalkotó szervei maximum a nemzeti adókulcs 30%-ával csökkenthetnek. Az Azori-regió jogalkotó szerve ezen jogszabályi felhatalmazás alapján *1999. január 1-jétől a szigeteken érvényben lévő személyi jövedelemadót 20%-kal, a társasági adót pedig 30%-kal csökkentette*, annak érdekében, hogy kompenzálja a természetes személyeket, illetve vállalkozásokat a régió elszigeteltsége miatt érő hátrányok miatt.

A Bizottság 1999. december 7-én sajtóhír alapján vizsgálni kezdte a portugál adórendszer Azori-szigeteket érintő módosítását. A vizsgálat eredményét a portugál hatóságok 2000. január 5-én bejelentették a Bizottság felé. Többszöri levélváltást követően a Bizottság, mivel a Portugáliától kapott információk nem oszlatták el a kételyeit, az *intézkedés uniós joggal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősülését* illetően 2000. április 26-án hivatalos vizsgálati eljárást indított az ügyben.

4.2.2. A Bizottság határozata

A vizsgálati eljárás a Bizottság 2002. december 11-én meghozott határozatával⁵⁷ zárult. A Bizottság megállapította, hogy az adott ügyben vizsgált intézkedés teljesíti az állami támogatás EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés szerinti fogalma elemeit.⁵⁸

A szelektivitás kritériumára vonatkozóan a Bizottság külön hivatkozott a Közleményre, mely alapján azon intézkedések, amelyek regionális, vagy helyi hatályúak néhány vállalkozást előnyben részesíthetnek, így szelektívnek minősülnek.⁵⁹

⁵⁷ Lásd a Bizottság 2003/442/EK számú határozatát.

⁵⁸ Lásd az 57. lábjegyzetben hivatkozott határozat 24. pontját.

⁵⁹ Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott Közlemény 17. pontját.

A Bizottság álláspontja szerint az Azori-régió által bevezetett intézkedés olyan előnyt biztosít Portugália egy adott régiójában székhellyel rendelkező vállalkozásoknak, amelyben nem részesülhetnek a Portugália más régióiban hasonló gazdasági tevékenységet folytató vállalkozások, ennek megfelelően az intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében az *Azori-szigetek régióban adóköteles vállalkozásoknak nyújtott állami támogatásnak minősül*.⁶⁰

A Bizottság a továbbiakban megállapította, hogy a támogatás – amennyiben az Azori-szigetek régió elszigeteltségéből és a kontinensen található gazdasági központoktól való távoli fekvése miatti állandó strukturális hátrányok ellensúlyozására irányul a vállalkozások folyó kiadásainak csökkentése révén – *működési támogatásnak minősül*. Ezen támogatás abban az esetben egyeztethető össze az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdés a) pontja alapján az uniós joggal, ha az a gazdasági tevékenység gyakorlása – az Azori-szigetek földrajzi helyzete miatti – többletköltségének ellensúlyozására irányul, és a regionális állami támogatásokról szóló iránymutatás szabályai betartásra kerülnek.⁶¹

A Bizottság úgy ítélte meg, hogy a *jövedelemadó-kedvezmény* biztosítása a pénzügyi ágazat, illetve a vállalatcsoporton belül történő szolgáltatásnyújtás esetében nem rendelkezik pozitív regionális hatásokkal, ezért a támogatási program ezen elemeit az uniós joggal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősítette és elrendelte annak visszatéríttetését.

A támogatási program *egyéb* részeit a Bizottság az uniós joggal összeegyeztethető állami támogatásnak minősítette.⁶²

4.2.3. A Bíróság ítélete⁶³

Portugália megtámadta a Bíróság előtt a Bizottság határozatát, kérve annak megsemmisítését, mivel álláspontja szerint a jövedelemadó-csökkentés nem minősül állami támogatásnak.

⁶⁰ Lásd az 57. lábjegyzetben hivatkozott határozat 34. pontját.

⁶¹ Lásd az 57. lábjegyzetben hivatkozott határozat 35. és 38. pontját.

⁶² Lásd az 57. lábjegyzetben hivatkozott határozat 1. és 2. határozati pontját.

⁶³ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott Azori-szigetek-ítéletet.

A Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatra hivatkozva kiemelte, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése tiltja a „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesítő” állami támogatásokat, vagyis a szelektív támogatásokat,⁶⁴ azonban az *állami támogatás fogalma nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a vállalkozások között, és következésképpen a priori szelektív jellegűek, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer természetéből vagy belső felépítéséből ered.*⁶⁵

4.2.3.1. Szelektivitás vizsgálata

A Bíróság ezt követően megvizsgálta, hogy az azori-szigeteki *jövedelemadó-csökkentés szelektív-e*. A szelektivitás fogalmára vonatkozóan kiemelte, hogy azt mindig az intézkedés céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokhoz viszonyítva kell értékelni.⁶⁶

Egy intézkedés szelektivitása megállapítása érdekében mindig meg kell határozni azt a *referenciarendszert*, amelyhez képest az adott intézkedés szelektív, azaz jelen esetben meg kellett a Bíróságnak határozni a földrajzi területen hatályban lévő általános adókulcsot.

Ehhez kapcsolódóan a Bíróság kimondta, hogy a viszonyítási alapot nem kell szükségszerűen az érintett tagállam határaival megegyezően meghatározni, következésképpen valamely intézkedés, amely a nemzeti terület csupán egy része számára biztosít előnyt, kizárólag ezen tény alapján nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív intézkedésnek.

A Bíróság álláspontja szerint ugyanis nem zárható ki, hogy egy államon belüli testület *de jure* és *de facto* olyan jogállással rendelkezik, amely annak valamely tagállam központi kormányával szemben kellő autonómiát biztosít ahhoz, hogy az általa elfogadott intézkedések révén ez a testület, nem pedig a központi kormány játszik meghatározó sze-

⁶⁴ Lásd a C-66/02. számú Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 2005., I-10936. o.] 94. pontját.

⁶⁵ Lásd a C-148/04. számú Unicredito Italiano-ügyben hozott ítélet [EBHT 2005., I-11137. o.] 51. pontját.

⁶⁶ Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Adria-Wien-ítélet 41. pontját; a C-308/01. számú GIL Insurance és társai ügyben hozott ítélet [EBHT 2004., I-4777. o.] 68. pontját és a 46. lábjegyzetben hivatkozott Heiser-ítélet 40. pontját.

repet azon politikai és gazdasági környezet kialakításában, amelyben a vállalkozások működnek.

Ebben az esetben az *intézkedést elfogadó regionális vagy helyi testület illetékességi területe – nem pedig az egész állam – vonatkozásában* kell azt vizsgálni, figyelemmel az intézkedés céljára, valamint az érintett jogrendszerre, hogy a fenti testület által elfogadott intézkedések előnyben részesítenek-e bizonyos vállalkozásokat a *de jure* és *de facto* összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokkal szemben.⁶⁷

4.2.3.2. Autonómia teszt

Ezen megállapítást követően a Bíróság felvázolta azt a *feltételrendszert*, melynek teljesülése esetén egy adott regionális vagy helyi hatóság által a központi hatalomhoz viszonyítva kellően autonóm hatáskörének gyakorlása során elfogadott a nemzeti szinten alkalmazott adókulcsnál alacsonyabb adókulcs – amely csak az illetékessége alá tartozó területen jelen lévő vállalkozásokra vonatkozik – nem minősül szelektív intézkedésnek és ezáltal állami támogatásnak.

Ez esetben ugyanis a referenciarendszer az *adott esetben érintett földrajzi területre korlátozódhat*, amennyiben az államon belüli testület, különösen jogállása és hatásköre miatt meghatározó szerepet játszik az illetékességi területén azon politikai és gazdasági környezet kialakításában, amelyben a vállalkozások működnek.⁶⁸ Ahhoz, hogy az ilyen körülmények között elfogadott intézkedést kellően autonóm hatáskör gyakorlása körében elfogadottnak lehessen tekinteni, szükséges mindenekelőtt, hogy

1. az intézkedést olyan *regionális vagy helyi hatóság* fogadja el, amely alkotmányos síkon a központi kormánytól eltérő politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik;
2. ezen felül az intézkedés elfogadása során a *központi kormány nem avatkozhat be közvetlenül annak tartalmát illetően*;
3. végül, a régióban működő vállalkozásokra vonatkozó *csökkentett adókulcs pénzügyi következményei nem kompenzálhatók más régióból vagy a központi kormánytól eredő hozzájárulásokkal vagy szubvenciókkal*.⁶⁹

⁶⁷ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 57. és 58. pontját.

⁶⁸ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 65. és 66. pontját.

⁶⁹ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 67. pontját.

4.2.3.3. Autonómia teszt eredménye

Ezt követően a Bíróság megvizsgálta, hogy az Azori-szigetek adóki-
vetési rendszere kielégíti-e a fenti feltételeket. Ennek keretében meg-
állapította, hogy a portugál alkotmány értelmében az Azori-szigetek
saját politikai és közigazgatási jogállással és kormányzati szervekkel
rendelkező autonóm régió, mely saját kormányzati szervekkel rendel-
kezik, így az *1. feltétel teljesül*.

A Bíróság a továbbiakban megállapította, hogy a portugál jog alapján
amennyiben az adókulcs-csökkenések következtében az Azori-szigetek
*régió adóbevételeinek esetleges csökkenése befolyással volna a gazdasá-
gi egyenlőtlenségek kiküszöbölését célzó intézkedésekre*, azt egy közpon-
ti szinten működtetett finanszírozási mechanizmus révén *kompenzálják*.

Ezen megállapítás alapján a Bíróság kimondta, hogy a fenti *3. feltétel
nem teljesül*, azaz az azori-szigeteki jövedelemadó-rendszer nem te-
kinthető kellően autonómnak, így nem képezheti a vizsgált intézkedés
referencia rendszerét.⁷⁰ Ez pedig azt a megállapítást kellett, hogy maga
után vonja, hogy Portugália jövedelemadó-rendszerét referencia rend-
szerként tekintve a vizsgált *intézkedés szelektív*.⁷¹

Következő lépésként a Bíróság megvizsgálta, hogy az intézkedés
szelektivitása indokolható-e az adórendszer jellegével és általános fel-
építésével, azaz az adórendszer alapelvének, vagy vezérlő elvének köz-
vetlen következménye-e.

A Bíróság megállapította, hogy a jövedelemadó-rendszerek esetében
az egyes eltéréseket az adó újraelosztó és teherviselő képességet figye-
lembe vevő célja indokolhatja. Tekintettel azonban arra, hogy az azori-
szigeteki *adókedvezmény célja a földrajzi helyzetből fakadó hátrányok
kompenzálása, de a kedvezmény a vállalkozások tényleges pénzügyi
helyzetét nem veszi figyelembe, így az adó újraelosztó jellegével nem
indokolható*.⁷²

A Bíróság megállapította, hogy az intézkedés szelektivitása nem in-
dokolható az adórendszer jellegével, így *állami támogatásnak minő-
sül*.⁷³ Ennek megfelelően a Bíróság *helyben hagyta a Bizottság határo-
zatát*, és a keresetet elutasította.

⁷⁰ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 74–78. pontjait.

⁷¹ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 79. pontját.

⁷² Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 82. pontját.

⁷³ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 83. és 84. pontját.

4.3. A Gibraltár-ügy

4.3.1. Az ügy háttere

A Magatartási kódex, illetve a Közlemény megjelenését követően a Bizottság számos társasági adó intézkedést vizsgált meg. Ezek között szerepelt az Egyesült Királyság társasági adó reformja, amelyet 2002. augusztus 12. napi bejelentésében terjesztett a Bizottság elé. Bejelentésében jelezte, hogy új alapokra kívánja helyezni társasági adózási rendszerét, és kérte annak megerősítését, hogy a tervezett intézkedés nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak.

A Bizottság egyfelől javaslatokat tett a reform bizonyos elemeinek uniós joggal való összhangba hozatalára.⁷⁴ A reform egyes tényezőit ugyanakkor összeegyeztethetetlennek nyilvánította az uniós joggal, és elrendelte azok megszüntetését.⁷⁵

A reform értelmében a korábbi két vállalkozási csoportra kihegyezett társasági adó rendszer helyett Gibraltár egy *három adóból álló rendszer* dolgozott ki. A rendszer,⁷⁶ amely *munkáltatói adóból*⁷⁷ (payroll tax), *vállalkozási ingatlanhasználati adóból*⁷⁸ (business property occupation tax) és *nyilvántartási díjből*⁷⁹ (registration fee) áll, valamennyi gibraltári székhellyel rendelkező társaságra vonatkozott. Ezen általános adómértékeket két vállalkozási kör – a pénzügyi szolgáltató társaságok és a közműtársaságok – tekintetében kiegészítő adókkal fejezték meg.

⁷⁴ Lásd HL C 228., 2005.09.17. 9. o.

⁷⁵ Lásd a Bizottság 2005/77/EK határozatát, HL L 29., 2005.02.02. 24. o.

⁷⁶ Lásd a C-106/09. és C-107/09. számú Bizottság kontra Gibraltár egyesített ügyekben hozott ítélet 3. és azt követő pontjait.

⁷⁷ Minden gibraltári társaságnak a Gibraltáron foglalkoztatott valamennyi teljes- és részmunkaidős foglalkoztatottja után évente 3000 fontot kell fizetnie.

⁷⁸ Minden vállalkozásnak, amely Gibraltáron üzleti célból ingatlant használ, vállalkozási ingatlanhasználati adót kell fizetnie, amelynek mértéke százalékban megegyezik a Gibraltáron az ingatlanra kivetett általános adókulcsok szerinti mértékkel.

⁷⁹ Minden gibraltári vállalkozásnak éves nyilvántartási díjat kell fizetnie, amelynek mértéke évi 150 font a nem nyereségérdekelt társaságoknál, és évi 300 font a jövedelemérdekelt társaságoknál.

Szintén a reformcsomag részét képezte az a rendelkezés, hogy a *munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó együttesen nem haladhatta meg az adózó nyereségének 15%-át*. Gibraltár kifejtette, hogy a tervezett adórendszer kettős logikán alapul, miszerint az adó alapja a foglalkoztatott személyek száma, és a vállalkozási célra használt ingatlan mérete (két helyi viszonylatban szűkös jószág), amelyek alapján kalkulált adómértéknek a vállalkozás nyereségessége szab határt.⁸⁰

4.3.2. A Bizottság határozata

A Bizottság azonban határozatában⁸¹ az offshore vállalatoknak nyújtott, az uniós joggal *összeegyeztethetetlen* állami támogatásnak minősítette a tervezett intézkedést és megtiltotta annak bevezetését. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy az intézkedés *mind materiális, mind regionális szempontból szelektív*.

A materiális szelektivitás egyrészt abból adódott, hogy az adó megfizetésére *csak a nyereséges vállalkozások* voltak kötelezve, amely előnyt jelent a nyereséget nem termelő vállalkozások részére. Ezen túlmenően az adófizetés *nyereség 15%-ában történő maximálása* előnyt jelent a kiemelkedően nyereséges élőmunka-, vagy terület intenzív vállalkozások részére. Végezetül a két vizsgált adónem jellegénél fogva az *offshore* társaságokat részesíti előnyben, amelyek nem rendelkeznek tényleges fizikai jelenléttel Gibraltáron, és ezért *nem kötelezettek* az adó megfizetésére.⁸²

A Bizottság álláspontja szerint regionális szempontból pedig azért szelektív a tervezett rendszer, mert olyan társasági adó rendszert ír elő, amely alapján a *gibraltári vállalkozásokat általánosan alacsonyabb kulcs szerint adóztatják, mint a brit vállalkozásokat*.⁸³ A Bizottság a fentiek alapján megállapította, hogy egy ilyen típusú adórendszer nem tekinthető a tagállam általános adórendszerének, mert ebben az esetben a jelentős méretű offshore ágazat az adórendszeren kívül kerülne.

⁸⁰ Lásd Gibraltár nyilatkozatát a Bizottság 2005/2061/EK határozatában (HL L 85/6., 2005.04.02. 37., 40. és 90. pontok).

⁸¹ Lásd a 80. lábjegyzetben hivatkozott bizottsági határozatot.

⁸² Lásd a 80. lábjegyzetben hivatkozott bizottsági határozat 128–150. pontjait.

⁸³ Lásd a 80. lábjegyzetben hivatkozott bizottsági határozat 127. pontját.

4.3.3. A Törvényszék ítélete

A Törvényszék az Egyesült Királyság és Gibraltár fellebbezése tárgyában hozott ítéletében⁸⁴ gyökeresen ellentétes álláspontot képviselt, és *hatályon kívül helyezte* a Bizottság határozatát.

Kiemelte, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül valamely nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését” előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel jogilag és tényszerűen azokkal összehasonlíthatók.⁸⁵

4.3.3.1. A szelektivitás vizsgálatának lépései

A bizottsági vizsgálat módszerével kapcsolatban leszögezte, hogy a Közlemény 16. pontja kimondja, ahhoz, hogy a Bizottság valamely adóintézkedést szelektívnek minősítsen, első lépésként meg kell határoznia az adott viszonyítási alapot képező *földrajzi területen hatályban lévő általános adózási rendszert*. Második lépésként ehhez az általános adórendszerhez viszonyítva kell értékelnie, hogy a *szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny szelektív jellegű-e*, amihez azt kell bizonyítania, hogy az intézkedés eltér az általános adórendszertől, mivel különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kitűzött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között.⁸⁶

Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az ilyen különbségtétel nem szelektív, ha annak a tehermegosztási rendszernek a jellegéből vagy felépítéséből következik, amelynek része. Ennek megfelelően a Bizottságnak harmadik lépésként meg kell vizsgálnia, hogy

⁸⁴ Lásd a T-211/04. és T-205/04. számú Gibraltár és Egyesült Királyság kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítéletet [EBHT 2008., II–3745. o.].

⁸⁵ Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Adria-Wien-ítélet 41. pontját, a 34. lábjegyzetben hivatkozott Spanyolország-ítélet 47. pontját, a 46. lábjegyzetben hivatkozott Heiser-ítélet 40. pontját, valamint a 46. lábjegyzetben hivatkozott Belgium és Forum 187 ítélet 119. pontját.

⁸⁶ Lásd a 64. lábjegyzetben hivatkozott Olaszország ítélet 100. pontját, a 46. lábjegyzetben hivatkozott Belgium és Forum 187 ítélet 120. pontját, illetve a 46. lábjegyzetben hivatkozott Azori-szigetek-ítélet 56. pontját.

a kérdéses állami intézkedés esetlegesen mégsem szelektív jellegű-e, annak ellenére, hogy előnyhöz juttat bizonyos vállalkozásokat.⁸⁷

E tekintetben a tagállamnak kell bizonyítania, hogy a *különbségtételt az adózási rendszerének jellege és felépítése indokolja*, mivel az adózási rendszer alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye. Ebben a tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívül álló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez.⁸⁸

A Törvényszék azonban kiemelte, hogy mivel a Bizottság a vizsgált ügyben nem hajtotta végre az intézkedések szelektív jellegére vonatkozó vizsgálat első és második lépését, nem foghat neki az értékelés harmadik és negyedik lépésének, mert azzal túllépné a bizottsági határozat felülvizsgálatának kereteit.

Ez a megközelítés ugyanis egyrészt lehetővé tehetné, hogy a tagállam helyett ő határozza meg a tagállam általános adózási rendszerét, ideértve annak céljait, a célok elérésére irányuló, rendszeren belüli mechanizmusokat és az adózási alapjait. Másrészt így lehetetlenné tenné a tagállam számára, hogy az adott különbségtételt a bejelentett adózási rendszer jellegével és felépítésével indokolja, mivel előzőleg nem határozta meg, mi minősül általános adórendszernek, és nem bizonyította, hogy az említett különbségtétel eltérést jelent ettől.⁸⁹

4.3.3.2. *Materiális és regionális szelektivitás*

A Törvényszék a továbbiakban leszögezte, hogy a közösségi jog jelenlegi állapota szerint a *közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak*, így kizárólag ők, illetve regionális szerveik rendelkeznek hatáskörrel olyan társaságiadó-rendszer létrehozására, amely gazdasági szükségleteiknek a legjobban megfelel. Ezen jogkörüket – mint ahogyan azt a Közlemény 13. pontja is kimondja – az állami támogatásokra vonatkozó közösségi szabályok alkalmazása nem korlátozza.⁹⁰ Ezen szabály, illet-

⁸⁷ Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Adria-Wien-ítélet 42. pontját, a 34. lábjegyzetben hivatkozott Spanyolország-ítélet 57. pontját, illetve a 46. lábjegyzetben hivatkozott Azori-szigetek 52. pontját.

⁸⁸ Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott Azori-szigetek-ítélet 81. pontját.

⁸⁹ Lásd a 84. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 145. pontját.

⁹⁰ Lásd a 84. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 146. pontját.

ve azon tény alapján, hogy a vállalkozások közvetlen adóztatása uniós szinten nem harmonizált, a Bizottságnak nem áll jogában megállapítania egy hibrid adórendszerről, hogy az *a priori* szelektív.⁹¹

A Bizottság *regionális szelektivitás* tekintetében tett megállapításaira vonatkozóan kifejtette, hogy a Bíróság Azori-szigetek-ügyben hozott ítélete⁹² alapján, mivel Gibraltár az Egyesült Királyság vonatkozásában teljesíti a jogi, politikai és gazdasági autonómiára vonatkozó feltételeket, az intézkedés nem tekintendő regionálisan szelektívnek.⁹³

A *materiális szelektivitás* tekintetében a Törvényszék megállapította, hogy egy adóintézkedés szelektivitása megállapításának nélkülözhetetlen eleme a tagállam általános adórendszerének meghatározása, hiszen e nélkül lehetetlen megállapítani, hogy a tervezett intézkedés ehhez képest szelektív előnyt jelent-e, illetve ezen szelektív előny indokolható-e az adórendszer jellegével és belső felépítésével.⁹⁴ E vizsgálatot ugyanakkor a Bizottság elmulasztotta.

A fentiek alapján a Törvényszék *hatályon kívül helyezte* a Bizottság határozatát. A Bizottság és Spanyolország fellebbezést nyújtott be a Bírósághoz kérve a Törvényszék ítéletének megsemmisítését.

4.3.4. A Bíróság ítélete

A Bíróság a Bizottság fellebbezése alapján ítéletében a tervezett adóform materiális szelektivitását vizsgálta. Leszögezte, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján a szelektivitás vizsgálatakor azt kell megállapítani, hogy *az adott intézkedés az azonos ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások közül részesít-e előnyben valakit*.⁹⁵

Ezt követően megvizsgálta a tervezett gibraltári adórendszer nyereséges vállalkozások kötelezésére, illetve az adókötelezettségnek a nyereség 15%-ában történő maximálására vonatkozó elemeit. Megállapította, hogy azok önmagukban olyan általános intézkedések, amelyek megkülönböztetés nélkül valamennyi gazdasági szereplőre alkal-

⁹¹ Lásd a 84. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 179. pontját.

⁹² Lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott Azori-szigetek-ügyben hozott ítéletet.

⁹³ Lásd a 84. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 114. és 116. pontjait.

⁹⁴ Lásd a 84. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 145. és 170. pontjait.

⁹⁵ Lásd a 76. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 75. pontját.

mazandóak, és ezért nem alkalmasak arra, hogy szelektív előnyöket nyújtsanak.⁹⁶

A látszólag adózási szempontból hasonlóan semleges adóztatási feltételek, mint a munkavállaló foglalkoztatása, vagy a terület vállalkozási célra történő használata tekintetében azonban más eredményre jutott. Megállapította, hogy a gibraltári adórendszer alapvető jellemzője, hogy *nincsen valamennyi társaságra kiterjedő, általánosan alkalmazandó adóalapja*, hanem a rendszer – önmagában általánosnak tekinthető – e két adóalap kombinációjára épül.

Ezen két adóalap jellemzőire tekintettel pedig azt a következtetést vontta le, hogy a gibraltári adórendszer ezeknek az alapoknak a társításával valójában *hátrányos megkülönböztetést valósít meg a hasonló helyzetben lévő társaságok között* az adóreform-tervezet által kitűzött célra, azaz a gibraltári székhellyel rendelkező valamennyi társaságra vonatkozó, általános adózási rendszer bevezetésére tekintettel.⁹⁷ Az adóalapok ilyen módon történő megválasztása egy olyan adórendszert eredményez, amely eleve kizárja az offshore társaságok adóztatását, mivel azok nem rendelkeznek munkavállalóval, és nem használnak vállalkozási célra ingatlant sem.

Tekintettel azonban arra, hogy valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésből eredő előnyök nem minősülnek az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak⁹⁸ ahhoz, hogy az adó alapjaként meghatározott kritériumok szelektív előnyt biztosítónak minősülhessenek, az is szükséges, hogy a kedvezményezett vállalkozásokat azok jellegzetes vagyontárgyai alapján kiváltságos kategóriaként jellemezzék.⁹⁹

A Bíróság a továbbiakban leszögezte, hogy az a körülmény, hogy az offshore társaságokat nem adóztatják meg, nem a szóban forgó rendszer véletlen velejárója. Ez ugyanis az adóalap oly módon történt meghatározásának egyenes következménye, amely az offshore társaságoknál (amelyek jellegüknél fogva nem alkalmaznak munkavállalót,

⁹⁶ Lásd a 76. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 80. pontját.

⁹⁷ Lásd a 76. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 100–101. pontjait.

⁹⁸ Lásd a C-156/98. sz., Németország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [EBHT 2000., I-6857. o.] 22. pontját, és a 45. lábjegyzetben hivatkozott Air Liquide-ítélet 32. pontját.

⁹⁹ Lásd a 76. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 102–104. pontjait.

és nem használnak vállalkozási céllal ingatlant) nem teszi lehetővé az adóalap megállapítását.

Így az alapján, hogy az offshore társaságok, amelyek az adóreform-tervezettel meghatározott adótárgyak tekintetében külön társaságcsoporthoz tartoznak, éppen az erre a csoportra jellemző sajátosságok miatt mentesülnek az adózás alól, azt lehet megállapítani, hogy ezek a társaságok *szelektív előnyt élveznek*.¹⁰⁰

A fentiek alapján a Bíróság téves jogalkalmazásnak minősítette a Törvényszék azon megállapítását, hogy az adóreform-tervezet nem biztosít az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt az offshore társaságoknak. Ennek megfelelően a Bíróság *hatályon kívül helyezte a Törvényszék ítéletét*.

Az intézkedés regionális szelektivitása tekintetében a Bíróság nem foglalt állást, mivel a Törvényszék ítéletét egyéb ok miatt (materiális szelektivitás) már hatályon kívül helyezte. Az állásfoglalás hiányát azonban lehet úgy is értelmezni, hogy hallgatásával jóváhagyta a Törvényszék azon álláspontját, miszerint az Azori-szigetek-ügyben felsorolt kritériumok teljesítése miatt a *gibraltári adórendszer az Egyesült Királysághoz képest autonóm adórendszernek tekintendő*.

5. Az uniós joggal összeegyeztethető állami támogatási adóintézkedések

A cikk jelen fejezete arra az esetre mutat be hazai példát, hogy hogyan lehet egy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján állami támogatásnak minősülő intézkedést a fentiekben bemutatott ítélkezési gyakorlat elveinek megfelelően, az uniós joggal összeegyeztethető módon nyújtani.

5.1. Összeegyeztethetőségi jogalapok

Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése abban az esetben tiltja meg az állami támogatás nyújtását, ha a Szerződések másként nem rendelkeznek. Ennek megfelelően, amennyiben a Szerződések és az azok alapján megalkotott részletszabályok kivételt engednek, a tagállamoknak még-

¹⁰⁰ Lásd a 76. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 106–107. pontjait.

iscsak lehetőségük nyílna az uniós joggal összeegyeztethető támogatás nyújtására.

Ilyen összeegyeztethetőségi jogalapokat tartalmaz az EUMSZ 93. cikke¹⁰¹ a *szállítási közszolgáltatások* vonatkozásában, az EUMSZ 106. cikk (2) bekezdése¹⁰² az *egyéb közszolgáltatások* vonatkozásában, illetve az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdése.¹⁰³ Az utóbbi körben adóked-

¹⁰¹ A Szerződésekkel összeegyeztethetők azok a támogatások, amelyek megfelelnek a közlekedés összehangolására irányuló igényeknek, vagy amelyek a közszolgáltatás fogalmában benne rejlő bizonyos kötelezettségek terheinek megtérítését szolgálják.

¹⁰² Az általános gazdasági érdekű szolgáltatások működtetésével megbízott vagy a jövedelemtermelő monopólium jellegű vállalkozások olyan mértékben tartoznak a Szerződések szabályai, különösen a versenyszabályok hatálya alá, amennyiben ezek alkalmazása sem jogilag, sem ténylegesen nem akadályozza a rájuk bízott sajátos feladatok végrehajtását. A kereskedelem fejlődését ez nem befolyásolhatja olyan mértékben, amely ellentétes az Unió érdekeivel.

¹⁰³ 107. cikk (2) A belső piaccal összeegyeztethető:

- a) a magánszemély fogyasztóknak nyújtott szociális jellegű támogatás, feltéve hogy azt a termék származásán alapuló megkülönböztetés nélkül nyújtják;
- b) a természeti csapások vagy más rendkívüli események által okozott károk helyreállítására nyújtott támogatás;
- c) a Németországi Szövetségi Köztársaság felosztása által érintett egyes területei gazdaságának nyújtott támogatás, amennyiben a támogatásra a felosztásból eredő gazdasági hátrányok ellensúlyozásához szükség van. Öt évvel a Lisszaboni Szerződés hatálybalépését követően e pontot a Tanács a Bizottság javaslata alapján elfogadott határozattal hatályon kívül helyezheti.

(3) A belső piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető:

- a) az olyan térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás, ahol rendkívül alacsony az életszínvonal vagy jelentős az alulfoglalkoztatottság, valamint a 349. cikkben említett térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás, ezek strukturális, gazdasági és társadalmi helyzetére tekintettel;
- b) valamely közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósításának előmozdítására vagy egy tagállam gazdaságában bekövetkezett komoly zavar megszüntetésére nyújtott támogatás;
- c) az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás, amennyiben az ilyen támogatás nem befolyásolja hátrányosan a kereskedelmi feltételeket a közös érdekekkel ellentétes mértékben;
- d) a kultúrát és a kulturális örökség megőrzését előmozdító támogatás, ha az az Unión belüli kereskedelmi és versenyfeltételeket nem befolyásolja a közös érdekekkel ellentétes mértékben;

vezmény formájában biztosított támogatások túlnyomórészt valamely régió vagy gazdasági ágazat fejlesztése érdekében kerülnek nyújtásra.

Előbbiek közül kiemelkedő jelentősége van az uniós átlaghoz képest elmaradott régiók felzárkóztatást lehetővé tevő EUMSZ 107. cikk (3) bekezdés a) pontjának, illetve a tagállam vonatkozásában elmaradott régiók, illetve bizonyos ágazatok támogatását lehetővé tevő EUMSZ 107. cikk (3) bekezdés c) pontjának.

Ezen pontok alapján történő támogatásnyújtás részletes feltételeit a Bizottság *iránymutatásokban* (regionális beruházásokra vonatkozó iránymutatás, környezetvédelmi támogatásokra vonatkozó iránymutatás, K+F támogatásokra vonatkozó iránymutatás), illetve úgynevezett *csoportmentességi rendeletben* (általános csoportmentességi rendelet) határozta meg¹⁰⁴. Az alábbiakban bemutatásra kerül Magyarország legrégibb és legjelentősebb adókedvezmény formájában nyújtott támogatási programja.

5.2. Fejlesztési adókedvezmény¹⁰⁵

A fejlesztési adókedvezmény¹⁰⁶ jelenlegi formájában 2003. január 1-jével került bevezetésre, felváltva az Unió által kifogásolt korábbi társaságiadó-kedvezmény rendszert.

e) a támogatás olyan egyéb fajtái, amelyeket a Tanács a Bizottság javaslata alapján hozott határozatával határoz meg.

¹⁰⁴ Lásd például az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdés a) és c) pontját, a 2007–2013 közötti időszakra vonatkozó nemzeti regionális támogatásokról szóló iránymutatást – HL C 54., 2006.03.04. 13. o.), a Kutatáshoz, fejlesztéshez és innovációhoz nyújtott állami támogatások közösségi keretrendszerét, (HL C 323/1., 2006.12.30.); a környezetvédelem állami támogatásáról szóló közösségi iránymutatást (HL C 82., 2008.04.01. 1. o.); a kis- és középvállalkozásokba történő kockázatiitőke-befektetések előmozdítását célzó állami támogatásokról szóló közösségi iránymutatást (HL C 194., 2006.08.18. 2. o.); továbbá a Szerződés 87. és 88. cikke alkalmazásában a támogatások bizonyos fajtáinak a közös piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánításáról (általános csoportmentességi rendelet) szóló 800/2008/EK bizottsági rendeletet (HL L 214., 2008.08.09. 3. o.).

¹⁰⁵ Lásd a Bizottság N651/2006. számú határozatát, HL C 157/2., 2007.07.06.

¹⁰⁶ A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. Törvény 22/B. §-a szerinti adókedvezmény, melynek részletes szabályait a fejlesztési adókedvezményről szóló 206/2006. (X.16.) Korm. Rendelet szabályozza.

A támogatási program még Magyarország uniós csatlakozását megelőzően került bejelentésre a Bizottság felé, és azt követően több alkalommal került a Bizottság engedélyével módosításra (megváltoztak a létszámnövekedés teljesítésére vonatkozó feltételek, a filmágazatot érintő, a szélessávú internethez kapcsolódó, illetve a szabályozott piacra bevezetett társaságok által végrehajtott beruházások tekintetében a program feltételeinek könnyítésére került sor, valamint kizárásra kerültek a programból a szerencsejátékhoz kapcsolódó beruházások).

5.2.1. Jogalapok

Az uniós viszonylatban gazdaságilag elmaradott területek felzárkóztatása érdekében nyújtott támogatások kereteit egyrészt az *EUMSZ 107. cikk (3) bekezdés a) és c) pontja*, másrészt a 2007–2013 közötti időszakra vonatkozó *nemzeti regionális támogatásokról szóló iránymutatás*,¹⁰⁷ valamint *Magyarország Bizottság által jóváhagyott támogatási térképe*¹⁰⁸ szabályozza. A magyar hatóságok által 2006-ben tett bejelentés ezen szabályoknak való megfelelést szolgálta.

A 2006. október 2-án tett bejelentésben, illetve ezt követően a Bizottsággal való 7 hónapos egyeztetés alatt bemutatásra került a támogatási program, illetve alátámasztásra került annak uniós szabályokkal való összhangja.

5.2.2. Főbb szabályok

A támogatási program célja egy adóösztönző-rendszer kialakítása, mely elősegíti *új beruházások* megvalósítását és ezáltal *új munkahelyek* teremtését. Az adókedvezményt a *beruházás befejezését követő 10 évben* lehet igénybe venni, az *évente igénybe vehető kedvezmény azonban nem haladhatja meg a fizetendő adó 80%-át*. A kedvezményezett körbe olyan vállalkozások tartoznak, amelyek

- olyan *3 milliárd* (kedvezményezett településeken *1 milliárd*) *fő* *rint értékű beruházást* valósítanak meg, amely legalább *150 fő*

¹⁰⁷ Lásd HL L C/54/13., 2006.03.04.

¹⁰⁸ Lásd a Bizottság N 487/2006. számú határozatát, HL C 256/7., 2006. 10.24.

(kedvezményezett településeken 75 fős) *átlagos foglalkoztatott-létszám növekedést*, vagy az adózó adóévre számított *béreköltségének a minimálbér hatszorosával* (kedvezményezett települések esetében háromszorosával) *való emelkedését* vonja maga után;

- *legalább 100 millió forint értékben*
 - korábban már használatba vett állati eredetű élelmiszert előállító létesítmény élelmiszer-higiéniai fejlesztését valószínűsítják meg;
 - önálló környezetvédelmi beruházást hajtanak végre;
 - szélessávú internet szolgáltatást szolgáló beruházást valószínűsítanak meg;
 - alapkutatást, alkalmazott kutatást vagy kísérleti fejlesztést szolgáló beruházást hajtanak végre.

Nem vehető azonban *igénybe* az adókedvezmény az EUMSZ I. mellékletében szereplő mezőgazdasági termékek előállításához, a halászati ágazatban, a szén-, az acél-, a hajógyártási és szintetikusszál-iparban, illetve nem nyújtható támogatás 1000 négyzetméter szintterületet meghaladó nagy-, illetve kiskereskedelmi célt szolgáló beruházási projektekhez, valamint nehéz helyzetben lévő vállalkozásoknak.¹⁰⁹ A kizárás egy része az uniós szabályokban szerepel (pl. nehéz helyzetben lévő vállalkozás), másik részét hazai megfontolások indokolják.

A 100 millió eurót meg nem haladó elszámolható költségű beruházás esetén a támogatás nyújtása automatikus, azaz amennyiben az adófizető a beruházási projekt megkezdését megelőzően¹¹⁰ – a kormányrendeletben meghatározott tartalmú – bejelentést tesz a Nemzetgazdasági Minisztérium felé, az adókedvezményt automatikusan igénybe veheti.

Amennyiben az *elszámolható költségek meghaladják a 100 millió forintot*, az adófizetőnek – a kormányrendeletben meghatározott tartalmú – *kérelmet kell előterjesztenie*, melyről a Minisztérium határozatot hoz. Nem utasíthatja el azonban azt, ha a program jogszabályi feltételei teljesülnek, illetve – egyedi bizottsági bejelentés szükségessége¹¹¹ esetén – amennyiben a Bizottság jóváhagyta a projektet.

¹⁰⁹ Vesd össze a 107. lábjegyzetben hivatkozott iránymutatás 8. és 9. pontjával.

¹¹⁰ Vesd össze a 107. lábjegyzetben hivatkozott iránymutatás 38. pontjával.

¹¹¹ Egyedileg be kell jelenteni a Bizottság felé azokat a támogatási programból nyújtott támogatásokat, melyek összes forrásból származó támogatásának összege

Az adókedvezményt csak olyan beruházások megvalósítása esetén lehet igénybe venni, melyek induló beruházásnak minősülnek. *Induló beruházásnak* az olyan tárgyi eszközbe vagy immateriális javakba történő beruházások minősülnek, amelyek új létesítmény létrehozására, meglévő létesítmény bővítésére, a létesítmény termelésének további, új termékkel történő diverzifikációjára vagy egy meglévő létesítmény teljes termelési folyamatának alapvető megváltoztatására irányulnak.¹¹²

5.2.3. Elszámolható költségek

A beruházás elszámolható költségei *kétféle módon határozhatók meg*. Elszámolható költségnek minősül egyfelől a beruházás kapcsán megszerzett tárgyi eszközök és immateriális javak költsége. Ezen túlmenően elszámolható költségnek minősül a beruházást megkezdését követően az üzembe helyezést követő harmadik adóév végéig az újonnan létrehozott munkakörben foglalkoztatott munkavállalók bérköltségének 24 havi összege is.

Tárgyi eszköznek minősülnek a földterülethez, épületekhez, üzemhez, illetve gépekhez kapcsolódó eszközök, melyeknek – a föld, KKV kedvezményezett és a felvásárlás esetét kivéve – újnak kell lenniük. Az *immateriális javak* kategóriába a szabadalmi jog, licenz, know-how vagy nem szabadalmaztatott technikai ismeretek megszerzésén keresztül megvalósuló technológiatranszfer tartozik. *Nagyvállalkozás kedvezményezett* esetében az immateriális javak költsége nem haladhatja meg a tárgyi eszközök költségének 50%-át. Mind tárgyi eszközök, mind immateriális javak esetében a bérlet kizárólag pénzügyi lízing formájában számolható el.¹¹³

meghaladja azt az összeget, amelyet egy 100 millió eurós elszámolható költségű beruházás kaphat. A beruházás elszámolható költségeinek 50 millió euróig terjedő részére a regionális térképben szereplő intenzitás 100%-a, 50 000 001 – 100 millió euró közötti részére a regionális térképben szereplő intenzitás 50%-a adható. Lásd a 107. lábjegyzetben hivatkozott iránymutatás 64. és 67. pontját.

¹¹² Vesd össze a 107. pontban hivatkozott iránymutatás 34. pontjával.

¹¹³ Vesd össze a 107. pontban hivatkozott iránymutatás 34. pontjával.

5.2.4. A támogatás mértéke

A nyújtható támogatás maximális mértékét az elszámolható költségek és a támogatási intenzitás hányadosa határozza meg.

A maximális támogatási intenzitás a regionális támogatási térkép alapján nagyvállalkozások esetében az alábbiak szerint alakul:¹¹⁴



Regionális támogatási térkép

A fenti támogatási intenzitások – a szállítási ágazat és a nagyberuházások kivételével – *kisvállalkozásnak* minősülő kedvezményezetttek esetében *20 százalékponttal*, *középvállalkozásnak* minősülő kedvezményezetttek esetében *10 százalékponttal* növelhetők.

Nagyberuházások esetében az alkalmazható maximális támogatási intenzitás *ötvenmillió euró elszámolható költségrézig* a támogatási térkép által meghatározott mérték száz százaléka, az *ötvenmillió euró és a százmillió euró közötti elszámolható költségrézre* a támogatási térkép által meghatározott mérték ötven százaléka és a *százmillió euró*

¹¹⁴ Lásd az *európai uniós versenyjogi értelemben vett állami támogatásokkal kapcsolatos eljárásról és a regionális támogatási térképről* szóló 37/2011. (III. 22) Korm. rendelet 25. §-át.

feletti elszámolható költségrészre a támogatási térkép által meghatározott mérték harmincnégy százaléka. Amennyiben a kedvezményezett több forrásból részesül támogatásban, a fent említett maximális támogatási intenzitások a kapott támogatás teljes összegére vonatkoznak.¹¹⁵

A kedvezményezettnek minden esetben az *elszámolható költségek 25%-át kitevő, mindenfajta állami támogatástól mentes saját forrással kell hozzájárulni* a beruházás megvalósításához.¹¹⁶

Tekintettel arra, hogy a támogatási program feltételei összhangban vannak a Bizottság regionális beruházási támogatásokra vonatkozó iránymutatásával, a Bizottság határozatában megállapította, hogy az az uniós joggal összeegyeztethető támogatási programnak minősül.

5.2.5. Támogatási program módosítása

A támogatási program *jelentős módosítására került sor 2010-ben*, amikor a magyar hatóságok jelezték a Bizottság felé, hogy a gazdasági válság hatására a kedvezményezett vállalkozások jelentős része nem tudja teljesíteni az alkalmazotti létszám vállalt növelését.

A visszamenőleges hatályú módosítás a 2008. október 1. előtt megkezdett, valamint a 2009. január 1. és 2010. december 31. között befejezett beruházások esetében lehetővé tette, hogy a *bázisadat*, amelyhez képest a létszámnövekedést el kell érni, *a beruházást megelőző év helyett a beruházást megelőző három év átlaga legyen*.

Tekintettel arra, hogy a kedvezményezetteket a vállalás időpontjában előre nem látható körülmények akadályozzák a támogatásnyújtás nem jelentős – és nem az uniós jogból következő – feltételének teljesítésében, illetve a módosítás viszonylag kismértékű, a Bizottság engedélyezte¹¹⁷ a támogatási program módosítását.

¹¹⁵ Vesd össze a 107. lábjegyzetben hivatkozott iránymutatás 74. pontjával.

¹¹⁶ Vesd össze a 107. lábjegyzetben hivatkozott iránymutatás 39. pontjával.

¹¹⁷ Lásd az N 685/2009. számú ügyben hozott Bizottsági határozatot (hivatalos verzió még nem jelent meg). A Bizottság határozatának részletes elemzését lásd STAVICZKY P.: A fejlesztési adókedvezmény létszámfeltételeinek visszamenőleges hatályú módosítása. *Állami támogatások Joga*, 2011/1. 63.

6. Konklúzió

A fentiekben bemutatásra került az adóintézkedések állami támogatási szempontú megítélésére vonatkozó szabályhalmaz, mely egyrészt egy lassan 15 éves (az állami támogatási joganyag egyik legrégebbi darabja!) *Közleményből*, másrészt a Bíróság és a Törvényszék néha egymásnak, és a Közleménynek is ellentmondó *ítélkezési gyakorlatából* áll.

Tovább árnyalja a képet, hogy az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése szerinti bejelentési kötelezettség csak azokra az intézkedésekre vonatkozik, melyekről a tagállam úgy ítéli meg, hogy állami támogatásnak minősülnek. Ennek megfelelően esetleges, hogy bizonyos esetekről – panasz alapján vagy hivatalból – tudomást szerez-e Bizottság, azaz egyáltalán *lehetőség nyílik-e az intézkedés állami támogatási szempontú vizsgálatára*, illetve eljut-e egy ügy az uniós jog kizárólagos értelmezője, a Bíróság elé.

A jogbiztonság – elsősorban az adózók jogbiztonsága – megteremtése érdekében mindenképpen szükséges a *szabályok konszolidációja*, de legalább ugyanennyire szükséges a *szabályok konzekvens alkalmazása* is.

Tarthatatlan állapot, hogy például a Közlemény 13. pontja kimondja, miszerint egy intézkedés abban az esetben minősül általános intézkedésnek, ha az a tagállamon belül működő összes gazdasági szereplő számára nyitva áll. Ezzel szemben az Bíróság egyrészt az Adria-Wien-ítéletben kifejtette az azóta az ítélkezési gyakorlat szerves részévé vált tételt, hogy egy *intézkedés szelektivitásának vizsgálatakor a referenciacsoportot a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások képezik*.

Másrészt az Azori-szigetek-ítéletében kimondta és azóta számos ítéletében megerősítette, hogy a *tagállam egy adott regionális egysége esetében is értelmezhető az általános intézkedés fogalma, amennyiben a terület valamennyi vállalkozására alkalmazható az intézkedés és az intézkedés kibocsátója megfelelő autonómiával rendelkezik*.

A fentiek alapján *elengedhetetlen a Közlemény módosítása, illetve új soft law¹¹⁸ elfogadása*, amelyre a Bizottságnak az állami támogatá-

¹¹⁸ A Bizottság által kiadott közlemények nem minősülnek jogszabálynak, kötelező erővel csak a Bizottságra nézve rendelkeznek.

si szabályok megújítására vonatkozó folyamat¹¹⁹ keretében alkalma is lenne, de úgy tűnik egyelőre nem él vele, illetve késlekedik a jogbiztonság növelését elősegítő munkával. Várható, hogy a Bizottság az állami támogatás fogalmára vonatkozó közleményében szentel figyelmet a szelektivitás adóügyek esetében speciális kérdéseinek, ez a megoldás azonban, mivel a két közlemény egymáshoz való viszonya kérdéses, valószínűleg csak bonyolítja majd a helyzetet különösen, ha a Bizottság nem helyezi hatályon kívül a régi közleményét.

Minden esetben tehát meg kell bizonyosodni arról, hogy az adott adóintézkedés (pl. adóalap-megállapítás, eltérő adókulcs vagy adóbeszedési gyakorlat) *összhangban van-e az uniós állami támogatási szabályokkal*, ugyanis a tiltott – jogellenes és az uniós joggal összeegyeztethetetlen – állami támogatás nyújtásának szankciója nem a támogatást nyújtó tagállamot, hanem az azt igénybe vevő kedvezményezettet sújtja, azaz neki kell vissza-, illetve megfizetnie a kapott támogatást.

Ezen jogkövetkezmény elkerülése céljából – amennyiben egy adóintézkedés az uniós joggal összeegyeztethető támogatást tartalmaz – magának az érintett intézkedésnek pontosan kell hivatkoznia *az összeegyeztethetőség alapját képező uniós szabályra*. Ugyanakkor a hivatkozás hiánya nem jelenti egyértelműen azt, hogy az adott intézkedés nem minősül állami támogatásnak, ezért mindenképpen szükséges információt kérni a támogatást nyújtótól, illetve a Támogatásokat Vizsgáló Irodától.

¹¹⁹ Lásd a Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak – Az állami támogatások uniós szabályozásának korszerűsítése COM(2012) 209 final.