

A SZELEKTIVITÁS ÉRTELMEZÉSE A TÖRVÉNYSZÉK SPANYOL ADÓINTÉZKEDÉSEKRE VONATKOZÓ 2014-ES ÍTÉLETEIBEN

Meddig szűkül a de facto szelektivitás?

STAVICZKY Péter*

Tárgyszavak: állami támogatás, általános intézkedés, adóintézkedés, de jure szelektivitás, de facto szelektivitás, előny, Törvényszék, kedvezményezettek körének meghatározottsága, részesedés amortizációja

1. Bevezetés

2014 második felében a Törvényszék két spanyol adóintézkedésre vonatkozó ítéletet is hozott, amelyek alapján tovább finomodik az elmúlt tíz évben a joggyakorlat által meghatározott szelektivitás-fogalom. Az állami támogatás Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (EUMSZ) 107. cikk (1) bekezdésében meghatározott konjunktív fogalmi elemei¹ közül talán a szelektivitás értelmezése változott, bővült, illetve mélyült leginkább az elmúlt tíz év során.² Mindazonáltal és tekintettel

* A szerző Magyarország Európai Unió mellett működő Állandó Képvisletének munkatársa. Jelen összefoglaló a szerző saját véleményét tartalmazza, és nem tekinthető az Állandó Képvislet hivatalos véleményének.

¹ EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés: Ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

² A szelektivitásra vonatkozó joggyakorlat áttekintésére lásd STAVICZKY Péter: Szelektivitás az állami támogatásokra vonatkozó uniós joggyakorlatban. *Számvitel*

arra, hogy a szelektivitás kérdését az uniós bíróságok leggyakrabban nem harmonizált adóintézkedésekhez kapcsolódóan értelmezik, nem várható, hogy ez a folyamat leáll, legfeljebb lelassul. A bíróságok ítéletei egyre újabb és újabb vetületeit tárják fel a szelektivitásnak, ami üdvözlendő az állami támogatási és adózási kérdésekkel foglalkozó szakemberek számára. Ugyanakkor egyes esetekben – amint az alábbiakban ismertetett ítéletekből is kitűnik – egyes ítéletek kérdések megválaszolása mellett újabbakat is vetnek fel, illetve a szelektivitás értelmezésén belül bizonyos hangsúly-e ltolódásokra engednek következtetni. E kérdésekre, valamint a fogalom még tisztább értelmezésére pedig csak esetlegesen másodfokon, vagy újabb eljárásokban hozott ítéletek adhatnak választ.

2. A szelektivitás fogalma röviden

Egy állami intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján akkor minősül állami támogatásnak, ha vállalkozásokat szelektív módon („bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”) részesít állami források felhasználásával a piacon meg nem szerezhető gazdasági előnyben és ezzel torzíttja vagy torzíthatja a versenyt és érintheti a tagállamok közötti kereskedelmet. Tehát ha az állam egyes gazdasági szereplőknek biztosít csak bizonyos előnyöket és nem általánosan teszi azokat mindenki számára elérhetővé, akkor teljesül a szelektivitás kritériuma. Sem a támogatást igénybe vevő vállalkozások nagy száma, sem az érintett ágazatok különbözősége nem zárja ki a szelektivitást, ha egyes vállalkozások nem részesülhetnek az intézkedés által biztosított előnyből.³ Emellett az a tény, hogy egy intézkedés alkalmazási körét objektív módon határozták meg, önmagában nem elegendő az intézkedés általános jellegének megállapításához, és szintén

Adó könyvvizsgálat, 2010/3. 38. és GYÜRKÉS Anita: Az uniós állami támogatási szabályok alkalmazása az adóintézkedések területén – az Európai Bíróság esetjogának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 2013/1. 3.

³ Lásd pl. a C-75/97. sz., Belgium kontra Bizottság, ún. Maribelügyben hozott ítéletet [ECLI:EU:C:1999:311] vagy a T-55/99. sz., CETM kontra Bizottság ügyben hozott ítéletet [ECLI:EU:T:2000:223].

nem zárja ki a szelektivitást.⁴ A szelektivitás különböző típusai közül a leggyakrabban vizsgált az ún. tárgyi (materiális) szelektivitás, vagyis ha egy intézkedés csak egyes vállalkozásokra vagy azok bizonyos csoportjaira terjed ki. A tárgyi szelektivitás két altípusa a de jure és a de facto szelektivitás. Az első típus esetében az intézkedés jogi feltételei egyes vállalkozásokra korlátozzák annak alkalmazását (pl. csak kis- és középvállalkozások, csak termelő vállalkozások). A de facto szelektivitás már kissé nehezebben felismerhető, mivel ebben az esetben az intézkedés elméletileg objektív feltételek teljesítésével nyitott mindenki számára, azonban ténylegesen hatásai csak vállalkozások egy csoportját, vagy csoportjait részesítik előnyben.⁵

3. A szelektivitás megállapításának folyamata

Viszonylag hosszú folyamat és bírósági ítéletek sora vezetett el odáig, hogy elmondható legyen: a szelektivitás vizsgálatának bevett módszerre három lépésből áll és melyik lépés során pontosan mit kell értékelni. Először, meg kell határozni, hogy mi a referenciarendszer,⁶ az általános (adó)szabályozás, amihez viszonyítva a kérdéses intézkedést vizsgálni kell.⁷ Második lépésként azt kell felmérni, hogy a vizsgált intézkedés eltérést jelent-e a referenciarendszertől, és ha igen, akkor biztosít-e bármilyen szelektív előnyt, megkülönböztet-e a referenciarendszer szem-

⁴ A T-55/99. sz. CETM-ítélet 54. pontja.

⁵ Pl. csak bizonyos összeghatárt meghaladó beruházás után igénybe vehető adókedvezmény, ami feltételezi, hogy nagyobb vállalkozások vehetik azt igénybe.

⁶ A Bizottság állami támogatás fogalmával foglalkozó közleménye tervezete 133. pontja szerint: „A referenciarendszer olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell. Ezek a szabályok jellemzően nem csak az adott rendszer hatályát, hanem egyúttal a rendszer alkalmazásának feltételeit, a hatálya alá tartozó vállalkozások jogait és kötelezettségeit, valamint a rendszer működésének gyakorlati szabályait is meghatározzák.” A tervezet elérhető: http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/index_en.html

⁷ A Bíróság először a gibraltári adórendszer vizsgálata során mondta ki azt, hogy bizonyos esetekben az adórendszer maga is vizsgálat tárgyát képezheti, nem csak az attól való eltérés. Lásd a ⁷06/09. P. és C-107/09. P. Bizottság kontra Government of Gibraltar és mások ügyben hozott ítéletét [ECLI:EU:C:2011:732].

pontjából vagy céljait tekintve azonos ténybeli vagy jogi helyzetben lévő vállalkozásokat, jellemzően adózókat. Harmadik lépésként pedig annak vizsgálatára kerül sor, hogy amennyiben az intézkedés szelektív, akkor igazolható-e ez a szelektivitás – jogalanyok közötti különbségtétel – a referenciarendszer jellegével és felépítésével. Amennyiben a szelektivitás igazolható, az intézkedés nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett állami támogatásnak. A joggyakorlat a következő esetekben tekinti a szelektivitást elfogadhatónak az arányosság elvének figyelembe vételével: „a család vagy az adóelkerülés elleni küzdelem szükségessége, a különleges számviteli követelmények figyelembevételének szükségessége, a közigazgatási szempontú kezelhetőség, az adósemlegesség elve, a jövedelemadó sávossága és annak újraelosztási célja, a kettős adózás elkerülése, valamint az adótartozások behajtásának optimalizálása.”⁸ Kiemelendő, hogy a tagállamok külső, a referenciarendszeren kívüli, politikai okokra nem hivatkozhatnak az indoklás során.⁹

4. A külföldi részesedésszerzéshez kapcsolódó gyorsított amortizáció

Spanyolországban 2001 óta a társasági adó szabályozás lehetővé teszi, hogy a spanyol társaságok a külföldi vállalatokban való részesedés-szerzésből származó üzleti és cégértéket (goodwill) amortizációként levonhassák az adóalapjukból, amennyiben a részesedésszerzés legalább 5%-os és azt legalább egy évig birtokolták. Részesedésszerzés alatt a spanyol jog a szavazati jogok többségének megszerzése nélküli részvényszerzést érti. A goodwill értéke a részesedésszerzésért kifizetett összegnek a felvásárolt vállalat tárgyi eszközeinek és immateriális javainak piaci együttes értékéből történő levonásával határozható meg. A goodwillt elkülönített immateriális jószágként kell az érintett vállalkozás könyveiben feltüntetni. Amennyiben belföldi részesedésszerzés valósul meg a goodwill elkülönített könyvelése és amortizációja nem lehetséges csak összefonódás (fúzió) esetén.

⁸ A bizottsági közlemény tervezetének 139. pontja.

⁹ A bizottsági közlemény tervezetének 138. pontja.

Az Európai Bizottság (a továbbiakban: Bizottság) hosszas vizsgálódást követően az intézkedést a belső piaccal összeegyeztethetetlen, szelektív előnyt biztosító, állami támogatásnak minősítette.¹⁰ A Bizottság határozatát több vállalkozás is megtámadta, a keresetek egy részét a Törvényszék a megengedhetőség (kereseti jog) hiányában elutasította.¹¹ Ugyanakkor a Törvényszék két keresetet érdemben is vizsgált (Autogrill España- és Banco Santander-ítéletek).¹² A két ítélet tartalmilag hasonló – az alábbiakban a Banco Santander-ítélet pontjaira hivatkozom – és mindkettő főként a fenti intézkedés szelektivitásának vizsgálatával foglalkozik és érdemben módosítja az eddig kialakult értelmezési gyakorlatot.

A Törvényszék – miután ismertette az állami támogatás fogalmára és az EUMSZ 107. cikkében felsorolt feltételek kumulatív jellegének alátámasztására vonatkozó releváns ítélkezési gyakorlatot – bemutatta az adóintézkedések esetében a szelektivitás elemzésére vonatkozó, korábban kifejtett három lépésből álló módszert (referenciarendszer meghatározása, eltérés és előny elemzése a ténybelileg és jogilag hasonló helyzetben lévő vállalkozások között, a szelektivitás esetleges indokolt-sága). Ezt követően azonban egy fontos kitéltet is megállapított, mivel pontosította, hogy a szelektivitás – és így az állami támogatás fennállása – megállapításának feltétele, hogy az előnyben részesített vállalkozások kategóriája azonosítható legyen. A törvényszék ezen feltételt elengedhetetlennek tekintette az úgynevezett általános intézkedések és a szelektív intézkedések elhatárolásához. Ebből a szempontból a Törvényszék a korábbi joggyakorlat alapján megállapította, hogy a szelektivitás akkor is megállapítható, ha az előnyben részesített vállalkozások

¹⁰ A Bizottság 2011/282/EU határozata a külföldi vállalkozásban való részesedés-szerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról ([2011] HL L 135/1., 21. 05. 2011.).

¹¹ Lásd például a T-174/11. sz. Modelo Continente Hipermercados, SA, sucursal en España ügyben hozott végzést (ECLI:EU:T:2012:143), a T-236/10. sz. Asociación Española de Banca ügyben hozott végzést (ECLI:EU:T:2012:176), a T-400/11. sz. Altadis SA-ügyben hozott végzést (ECLI:EU:T:2013:490) vagy a T-221/10. sz. Iberdola kontra Bizottság ügyben hozott ítéletet (ECLI:EU:T:2012:112).

¹² A T-219/10. sz. Autogrill España kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2014:939) és a T-399/11. sz. Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2014:938).

köre nem korlátozódik pontosan körülírt tevékenységi ágazatokra,¹³ vagy nem csak meghatározott földrajzi területen található vállalkozásoknak biztosít előnyt,¹⁴ illetve nem csak korlátozott időtartam alatt vehető igénybe.¹⁵ Bizonyos esetekben, az is elegendő a szelektivitás megállapításához, ha vannak vállalkozások, amelyek kizárásra kerülnek a kedvezményezett körből.¹⁶ A Törvényszék szerint ebből következően, amennyiben egy, az általános adószabályozástól eltérő adóintézkedés minden vállalkozás számára ténylegesen hozzáférhető, nem végezhető el az intézkedésből részesülő és nem részesülő vállalkozások ténybeli és jogi helyzetének összehasonlítása. A szelektivitás vizsgálata tehát mindenképpen megköveteli az „intézkedéssel kizárólagosan előnyben részesített vállalkozások” kategóriájának azonosítását. Az általános vagy referenciaszabályozástól való eltérés a Törvényszék szerint önmagában nem elegendő a szelektivitás megállapításához.¹⁷ Emellett a Bizottság feladata az állami támogatás fennállásának vizsgálata során annak bizonyítása, hogy egy „intézkedés különbségtételt vezet be a követett célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között.”¹⁸ A Törvényszék ezért megvizsgálta, hogy a Bizottság határozatában megfelelő indokok alapján állapította-e meg az intézkedés szelektivitását.

A Bizottság első érve a referenciarendszertől való eltérés volt, mivel az intézkedés – ellentétben a spanyol adórendszer általános szabályaival

¹³ A C-143/99. sz. *Adria-Wien Pipeline GmbH és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH kontra Finanzlandesdirektion für Kärnten* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2001:598) 40. pontja.

¹⁴ A C-156/98. sz., *Németország kontra Bizottság* ügyben ítélet (ECLI:EU:C:2000:467) 23. pontja. Ugyanakkor a joggyakorlat lehetővé teszi egyes autonómiával rendelkező területi egységek szabályozásának mélyebb vizsgálatát. Lásd a C-88/03. sz. *Portugália kontra Bizottság* ügyben hozott ítéletet (ECLI:EU:C:2006:511).

¹⁵ Lásd például a T-211/05. sz., *Olaszország kontra Bizottság* ügyben hozott ítéletet (ECLI:EU:T:2009:304) vagy a T-297/02. sz. *ACEA SpA kontra Bizottság* ügyben hozott ítéletet (ECLI:EU:T:2009:189).

¹⁶ Lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott CETM ítélet 39., 40. és 47. pontjait.

¹⁷ Az ítélet 49. pontja.

¹⁸ Az ítélet 50. pontja. Ez a kötelezettség abból fakad, hogy a Bizottság feladata az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése összes feltételének teljesülését vizsgálni és megállapítani. E tekintetben lásd a C-279/08. P. sz., *Bizottság kontra Hollandia* ítélet (ECLI:EU:C:2011:551) 62. pontját.

– külföldi részesedésszerzés egyes eseteiben lehetővé tette a goodwill amortizációját. Ezt követően a Bizottság a korábban ismertetett három lépésből álló módszert alkalmazta a szelektivitás megállapításához. A Törvényszék szerint azonban jelen esetben ez a módszer nem vezethet a szelektivitás megállapításához. Ennek oka abban keresendő, hogy a referenciarendszertől való eltérés, még nem „teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a vitatott intézkedés az EUMSZ 107. cikk értelmében véve előnyben részesít „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését”, mivel ezen intézkedés *a priori* minden vállalkozás számára hozzáférhető.”¹⁹ A Törvényszék megállapította, hogy az intézkedés vállalkozások nem áruk termelésének egy bizonyos kategóriájára, hanem gazdasági ügyletek egy csoportjára (legalább 5%-os és egy éves külföldi részesedésszerzés). Ezt követően pedig arra a következtetésre jutott, hogy jelen esetben nem áll fenn a *de facto* szelektivitás esete, mivel tisztán pénzügyi ügyletről van szó, ami nem kényszeríti a részesedést megszerző vállalkozást, hogy módosítsa tevékenységét (pl. egy cipőgyártó vállalat szerezhethet részesedést egy informatikai vállalkozásban).²⁰ Az intézkedés mindössze a részesedésszerzés mértékére vonatkozóan állapít meg minimális küszöböt, de ehhez nem kapcsolódik minimális összeg, ami a potenciális kedvezményezettek körét *de facto* korlátozná és az intézkedést szelektívvé tenné.²¹ Az a tény pedig, hogy az intézkedés csak külföldi társaságokban való részesedések vásárlásához vehető igénybe a Törvényszék szerint szintén nem zár ki *a priori* egyetlen vállalkozást sem a lehetséges kedvezményezettek közül.²²

A Bizottság másik érve szerint a szelektivitás arra is volt visszavezethető, hogy az intézkedés kizárólag külföldi befektetésekhez kapcsolódott. Vagyis *de jure* volt szelektív, ezért nem volt „szükséges megbizonyosodni arról, hogy hatásai útján előnyben részesíthetett-e

¹⁹ Az ítélet 56. pontja.

²⁰ A tevékenység jellegétől függetlenül alkalmazható intézkedés a 13. lábjegyzetben hivatkozott Adria-Wien-ítélet 36. pontja alapján nem tekinthető *a priori* szelektívnek.

²¹ Ellentétben például a T-227/01–T-229/01., T-265/01., T-266/01. és T-270/01. sz. Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben (ECLI:EU:T:2014:880) vizsgált intézkedéssel.

²² Az ítélet 65. pontja.

kizárólag bizonyos vállalkozásokat, vagy bizonyos áruk termelését.”²³ A Törvényszék azonban ezt az érvet sem fogadta el, mivel rámutatott arra, hogy egyrészt az állami intézkedéseket az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szempontjából hatásaik alapján kell értékelni²⁴ másrészt az a tény, hogy egy intézkedés alkalmazási feltételeit teljesítő adóalanyok részesülnek az intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektívvé.²⁵ Emellett a joggyakorlat alapján „nem minden adózási különbségtételből következik támogatás, és ahhoz, hogy az adózási különbségtétel támogatásnak minősülhessen, szükséges, hogy a vállalkozások sajátos kategóriája egyedi kritériumok alapján azonosítható legyen.”²⁶ A Törvényszék értelmezésében a Bizottság megközelítése azonban ezzel szemben minden olyan adóintézkedés szelektivitásának megállapításához vezet, amelyek alkalmazása feltételekhez kötött, függetlenül attól, hogy a lehetséges kedvezményezettet e feltételek teljesítésén kívül egyéb jellemzőjük nem különbözteti meg más vállalkozásoktól.

Harmadrészt, a Bizottság utalt arra, hogy az intézkedés a Spanyolországból induló tőkeexportot kívánja elősegíteni, erősítve a kedvezményezettek versenyképességét és külföldi pozícióját. A Törvényszék ebből a szempontból viszont kiemelte, hogy amennyiben egy intézkedés a belföldi vállalkozások összességét előnyben részesíti, az nem lehet szelektív.²⁷ A Törvényszék éles határvonalat húzott az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének két feltétele a kereskedelem érintettsége és a szelektivitás között. Míg az első vizsgálata során az előnyt a belföldi és a külföldi vállalkozások, addig a második esetében csak a belföldi vállalkozások²⁸ között kell vizsgálni. Tehát a szelektivitás szempontjából nem releváns, hogy az intézkedés jelen esetben külföldi

²³ Az ítélet 67. pontja.

²⁴ Ez az elv a 173/73. sz. Olaszország kontra Bizottság ítélet (ECLI:EU:C:1974:71) elfogadása óta az állami támogatási doktrína részét képezi.

²⁵ A C-417/10. sz. Ministero dell’Economia e delle Finanze és Agenzia delle Entrate kontra 3M Italia SpA ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2012:184) 42. pontja.

²⁶ A 7. lábjegyzetben hivatkozott Government of Gibraltar-ítélet 103–104. és 107. pontjai.

²⁷ A 13. lábjegyzetben hivatkozott Adria-Wien-ítélet 35. pontja.

²⁸ Amennyiben regionális vagy helyi adóintézkedésről van szó, akkor az intézkedést bevezető szerv területi illetékessége szerinti vállalkozásokat.

részesedésszerzést és ezáltal külföldi vállalkozásokhoz képest spanyol vállalkozásokat részesít előnyben. A Törvényszék szerint a Bizottság a korábbi, exporttevékenység támogatására vonatkozó joggyakorlat²⁹ hivatkozása során nem vette figyelembe, hogy ezen ítéletek az exporthoz kötöttséget a verseny és a kereskedelem érintettségének és nem a szelektivitásnak a feltételéhez kapcsolódóan értékelték.

A Törvényszék végül azt is felrótta a Bizottságnak, hogy az általa hivatkozott joggyakorlat alapján szelektívnek minősítette a vitatott intézkedést, anélkül, hogy az a vállalkozások vagy áruk termelésének egy sajátos kategóriáját érintené. A Törvényszék szerint ugyanis a vitatott intézkedés által támogatott tőkeexportot – vélhetőleg tekintettel arra, hogy nem igényli adott esetben vállalkozások tevékenységének módosítását – nem lehet az áruexporthoz hasonlóan szelektívnek tekinteni. Ezzel az érveléssel a Törvényszék tehát visszautalt az első kifogáshoz, amely szerint az intézkedés által érintett vállalkozások, szemben pl. az exportáló vállalkozásokkal, nem voltak kellőképpen elkülöníthetőek, egyedi jellemzőik alapján megkülönböztethetőek. A Bizottság által példaként felhozott ítéletben³⁰ értékelt intézkedés alapján a „kedvezményben való részesüléshez ugyanis a vállalkozásoknak termékek és szolgáltatások exportjához közvetlenül kapcsolódó társaságokban kellett részesedést szerezniük” vagy egyéb exporttevékenységet kellett végezniük vagy ehhez kapcsolódó költségekkel kellett rendelkezniük.³¹

E négy megfontolás alapján a Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság nem bizonyította megfelelően, hogy a vitatott intézkedés szelektív volt, ezért a megtámadott határozatot megsemmisítette.

²⁹ Az ítélet 78. pontjában említett francia és görög intézkedésekre vonatkozó ítéletek.

³⁰ Az ítélet 86. pontja.

³¹ Például külföldi fióktelep vagy állandó telephely létrehozása, termékek és szolgáltatások exportjához közvetlenül kapcsolódó leányvállalatok alapítása, továbbá termékek forgalomba hozatalának, külföldi piacok megnyitásának és felmérésének, valamint a vásárokon, kiállításokon és más hasonló rendezvényeken való részvételnek a reklámköltsége.

5. Lízingelt eszközökhöz kapcsolódó korai értékcsökkenés

A szelektivitás szempontjából releváns másik ítélet hollandiai hajógyárak szövetségének (Netherlands Maritime Technology Association) keresetén alapult, amelyben kifogásolta, hogy a Bizottság az általa vizsgált spanyol adóintézkedést nem minősítette állami támogatásnak.³² A felperes már 2006-ban kifogásolta a spanyol adójog egy korábbi rendelkezését, ami lehetővé tette, hogy a spanyol hajógyártás 20-30%-os árelőnnyel dolgozzon. A Bizottság a korábbi rendelkezést állami támogatásnak minősítette,³³ és megállapította, hogy azt szinte kizárólag spanyol gyárakban készülő hajók finanszírozására használták. A korábbi rendszerben a hajógyártó és hajó későbbi tulajdonosa mellett külön befektetők által létrehozott céltársaság állt kapcsolatban a finanszírozást biztosító lízingtársasággal. Az intézkedés eredményeként az adóhatóság engedélye alapján céltársaság veszteségeit a tulajdonos befektetők leírhatták, míg a gyorsított értékcsökkentéssel csökkentették adófizetési kötelezettségüket. Ennek következtében a lízingtársaság által a hajóért fizetett vételár 30%-át elérő adóelőnyre tettek szert, ami aztán megosztásra került a befektetők és a hajó megrendelője között.³⁴

A Bizottság határozatát követően Spanyolország bejelentette az intézkedés módosítását és a régi intézkedés hatályon kívül helyezését. A módosított intézkedés alapján bármilyen pénzügyi lízing keretében finanszírozott tárgyi eszköz legyártásától megkezdődhet annak értékcsökkentése feltéve, ha az eszköz legyártásának megkezdését megelőzően a szerződéses árat a felek nagyrészt rendezik, az eszköz gyártása legalább 12 hónapig tart, és egyedi technikai és megjelenési jellemzői alapján nem alkalmas tömeggyártásra. Az új rendelkezés alkalmazása az adózó választásán múlik és nem feltétele a spanyol adóhatóság előzetes jóváhagyása. A Bizottság a második és a Netherlands Maritime Technology Association által kifogásolt határozatában megállapította, hogy az új intézkedés bármely spanyol adóalany számára alkalmazható

³² A T-140/13. sz. Netherlands Maritime Technology Association kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2014:1029).

³³ A Bizottság 2014/200/EU határozata a spanyol adólízing-rendszerként is ismert, bizonyos pénzügyi lízingmegállapodásokra alkalmazandó adórendszerrel ([2014] HL L 114/1., 16. 04. 2014.).

³⁴ Az intézkedés leírását az ítélet 2–16. pontjai tartalmazzák.

és az a tény, hogy hatálya pénzügyi lízing keretében finanszírozott eszközökre korlátozódik, nem teszi szelektívvé, mivel bármilyen eszköz tárgya lehet ilyen szerződésnek, finanszírozásnak és bármely ágazatban, bármely méretű cég alkalmazhatja ezt a kivételt. Az intézkedés továbbá más tagállamokban gyártott eszközökre is alkalmazható. A Bizottság ezt követően az intézkedés igénybe vételét korlátozó feltételeket (tömeggyártott eszközök kizárása) úgy tekintette, hogy csak azokra az esetekre korlátozzák az intézkedés hatályát, amikor a lízingbevevőnek előfinanszíroznia kell az eszközt és viselnie kell a finanszírozás költségét, mielőtt az eszközt üzembe helyeznék. Ezek a korlátozások a Bizottság szerint a spanyol adójog természetével és belső logikájával igazolhatóak. A Bizottság emellett azt is megállapította, hogy az intézkedés feltételei kellőképpen pontosan meghatározottak és objektívek, így alkalmazása nem igényel semmilyen diszkrecionális mérlegelést vagy előzetes engedélyt a spanyol adóhatóság részéről. A Bizottság ennek megfelelően az intézkedést nem minősítette állami támogatásnak.

Ezt követően a Netherlands Maritime Technology Association megtámadta a Bizottság határozatát a Törvényszék előtt és kérte annak megsemmisítését. A felperes első sorban arra hivatkozott, hogy a Bizottságnak az intézkedésre vonatkozó döntése előtt meg kellett volna indítania az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást. A Törvényszék azonban úgy látta, hogy az előzetes vizsgálat hosszúsága és körülményei nem alapozták meg objektív nehézségek fennállását, amelyek miatt kötelező lett volna hivatalos vizsgálati eljárást indítani, így ez erre vonatkozó jogalapot elutasította.³⁵

A felperes ugyanakkor kritizálta, hogy ellentétben a korábbi intézkedésre vonatkozó hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozattal, az új intézkedést értékelő határozatban a Bizottság nem szentelt figyelmet a szabályozás körülményeinek, csak önmagában a bejelentett cikkeket értékelt. A Törvényszék szerint azonban a Bizottság megfelelő mélységben ismertette a korábbi rendelkezést és az új szabályozás releváns eltéréseit (pl. hatósági jóváhagyás hiánya), valamint azt, hogy a régi szabályozást Spanyolország hatályon kívül helyezte.

A felperes emellett kritizálta, hogy a Bizottság nem vizsgálta eléggé alaposan az intézkedés *de facto* szelektivitását csak a *de jure* szelektivitásra koncentrált. A felperes szerint mivel az új intézkedés a régihez

³⁵ Az ítélet 44–7 pontjai.

eléggé hasonló és azonos adózási kört céloz a Bizottságnak meg kellett volna vizsgálnia, hogy a spanyol hajógyárak, hajótársaságok és befektetők továbbra is részesülnek-e az intézkedés előnyeiből. A felperes szerint erre azért is lett volna szükség, mert az új intézkedésről beszámoló kereskedelmi újságcikkek a célzott alkalmazást sugallták. A felperes szerint az intézkedést érdemben csak nagy és egyedi eszközt használó, tehát jelentős anyagi erővel bíró, vállalkozások alkalmazhatják, ami szintén a *de facto* szelektivitást támasztja alá. A felperes szerint a szelektivitást továbbra is a referenciarendszerhez képest kell megállapítani.

A Törvényszék a felperes állításainak értékelése során ismertette a vonatkozó esetjogot, amely szerint közvetlen állami források átutalása nélküli is nyújtható állami támogatás, amennyiben a tagállam egyes adózókat kedvezőbb adóelbírálásban részesít.³⁶ Ezzel szemben az általános, minden adózó számára nyitott rendelkezések nem valósítanak meg állami támogatást.³⁷ Ezt követően a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság vizsgálta is az intézkedés szelektivitását, azonban arra a következtetésre jutott, hogy az általános intézkedésnek minősül, mivel hatálya minden spanyol adóalanyra kiterjed, bármilyen lízingelt eszközre alkalmazható, bármely ágazatban. Az intézkedés alkalmazhatóságát korlátozó rendelkezéseket a Bizottság pedig a spanyol adójog logikájából konzisztens módon levezethetőnek tekintette, mivel az intézkedés az eszköz használat előtti finanszírozási költségeinek ellentételezésére szolgál.³⁸ A Törvényszék a Bizottság vizsgálatát alaposnak tartotta és hangsúlyozta, hogy az új rendelkezést önmagában kell alkalmazni és értékelni is és teljesen független az előző korai értékcsökkentésre vonatkozó szabályozástól.³⁹ Vagyis az intézkedés szelektivitása nem a jogelőd rendszer keretei között vizsgálandó, a szelektivitás megállapítása során a korábbi szabályok nem relevánsak. A Törvényszék szerint a bizottsági vizsgálat során nem is szükséges a két intézkedés összehasonlítása vagy egymásra épülő értékelése. Mivel az intézkedés személyi hatálya nem korlátozódott adózók egy csoportjára, a Törvényszék szerint a Bizottságnak nem is kellett vizsgálnia,

³⁶ Lásd az ítélet 90. pontjában hivatkozott joggyakorlatot.

³⁷ Lásd az ítélet 90. pontjában hivatkozott joggyakorlatot.

³⁸ A szelektivitás elemzésének harmadik lépését illetően lásd STAVICZKY i. m. 132.

³⁹ Az ítélet 93. pontja.

hogy egyes befektetőket előnyben részesített-e, vagy sem. A Törvényszék ugyancsak kiemelte, hogy az intézkedés, bár alkalmazható volt hajókra, de hatálya nem korlátozódott csak ezekre az eszközökre, hanem bármilyen lízingelt eszköz esetében igénybe vehető volt. Így a Bizottságnak nem kellett megvizsgálnia, hogy a hajógyártóknak és a hajózási társaságoknak előnyt jelentett-e. Mivel az intézkedés kedvezményezettjei nem a lízingbe adó, hanem a lízingbe vevő vállalkozások voltak, és ezek köre nem volt korlátozva (méret, ágazat stb. szerint) így a Bizottságnak a lízingbe adó cégekre gyakorolt hatást sem kellett vizsgálnia. Ami a referenciarendszer meghatározására vonatkozó állítást illeti a Törvényszék szerint az intézkedés általános jellegű volt, és nem részesített előnyben egy vállalkozás csoportot sem.

A Törvényszék ugyanis a joggyakorlat alapján⁴⁰ úgy értékelte, hogy az általános adóintézkedésből származó eltérő adóterhelés még nem elegendő a szelektivitás megállapításához, ehhez ugyanis a kedvezményezett (privilegizált) vállalkozások körét definiálni kell, mivel csak így teljesül az EUMSZ 107 cikk (1) bekezdésének "bizonyos vállalkozásoknak" kitétele. Az adózók egy bizonyos körülhatárolható körének definiálhatósága viszont a Törvényszék álláspontja alapján a bejelentett intézkedés esetében nem áll fenn, ezért a Bizottságnak nem kellett vizsgálata során a referenciarendszert sem meghatároznia.⁴¹ A Törvényszék ugyancsak elutasította az intézkedéssel kapcsolatos sajtóértékelésekre vonatkozó felvetést, mivel az állandó joggyakorlat alapján a Bizottságnak az intézkedéseket az állami támogatási szempontú vizsgálat során pusztán azok tartalma és hatásai alapján kell értékelnie. Ugyanakkor, mivel a bejelentett intézkedés csak bizonyos feltételeket teljesítő eszközökre terjedt ki, ami bizonyos szintű szelektivitást eredményez, a Bizottság értékelte, hogy az általános intézkedés részét képező szelektivitás indokolható-e az adórendszer természetével vagy logikájával. A felperes szerint az erre vonatkozó bizottsági vizsgálat elégtelen és hiányos volt. A felperes szerint a lízingelt eszközök használat előtti finanszírozási költségeire, mint indokra a Bizottság a korábbi döntési gyakorlata⁴² és az üzleti adózás állami támogatási szempontú

⁴⁰ Lásd az ítélet 90. és 99. pontjában hivatkozott joggyakorlatot.

⁴¹ Az ítélet 100. pontja.

⁴² A Bizottság egy korábbi német esetben az értékvesztési szabályt azért tekintette indokolhatónak, mert nem egy ágazatra vonatkozott és objektív feltételek alapján

értékelését összefoglaló közleményének 23. pontja⁴³ alapján nem hivatkozhatott volna. A felperes szerint az intézkedést bár nem kifejezetten egy ágazatra ‘szabták’, azonban csak nagyon korlátozott számú eszközre lehet alkalmazni, mivel azok gyártási időszakának meg kell haladnia a 12 hónapot. A Bizottság továbbá nem fejtette ki, hogy miért kell eltérést alkalmazni a lízingelt eszközökre az egyéb módon finanszírozott eszközökhöz képest, ezzel szemben az ítéletben hivatkozott arra, hogy a spanyol számviteli jog szerint az eszközök használatából fakadó költségekre az eszköz finanszírozásának módja nem lehet hatással.⁴⁴ A Bizottság továbbá nem vizsgálta azt sem, hogy az intézkedés időben korlátozott-e vagy sem. A felperes arra is felhívta a figyelmet, hogy a Bizottság nem vizsgálta, hogy az általános adóelvek alóli szelektív kivétel mennyiben volt indokolt az adózók közötti objektív különbségekkel, amit korábbi döntéseiben kulcsfontosságúnak tartott.⁴⁵

A Törvényszék értékelésében kiemelte, hogy a Bizottság értékelte az intézkedés részét képező korlátozások indokoltak-e. A Bizottság megközelítését a Törvényszék a korábbi intézkedéshez képest viszonyítva tartja elfogadhatónak. Az új szabályozás csak a gyorsított értékcsökkentés megkezdésének időpontjában tartalmaz eltérést, tekintettel arra, hogy a lízingelt eszközök esetében az eszköz használatának megkezdése előtt a lízingdíj megfizetése – a Törvényszék szerint nagy részének megfizetése – már megtörténik. Így koherensnek tekinthető az értékcsökkentés kezdő időpontját a lízingdíj fizetésének megkezdésével összhangba hozni. A Törvényszék szerint a Bizottság adózásra vonatkozó közleményének 23. pontja éppen hogy lehetővé teszi az adórendszeren belüli eltéréseket, továbbá a Bizottságnak nem kötelessége

határozták meg, továbbá időben nem volt korlátozott. Lásd az ítélet 103. pontját.

⁴³ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról ([1998] HL C 384., 10. 12. 1998. 3. o.) 23. pont: „Egyes intézkedések megkülönböztető jellege nem jelenti feltétlenül azt, hogy állami támogatásnak kell azokat tekinteni. Ez a helyzet azoknál az intézkedéseknél, amelyeknek a gazdasági alapjai szükségessé teszik azokat az adórendszer működéséhez és hatékonyságához [...]. Mindenesetre a tagállam kötelezettsége, hogy ilyen indokolást adjon.

⁴⁴ Az ítélet 11. pontja.

⁴⁵ Lásd az ítélet 105. pontjában hivatkozott, külföldi részesedésszerzés esetében alkalmazható értékcsökkenési rendelkezéseket, amelyek a cikkben elemzett Banco Santander-ítélet tárgyát képezték.

a korábbi döntései mentén az új döntését meghoznia, hanem minden intézkedést annak körülményei alapján kell értékelni.⁴⁶ A Törvényszék ezt követően arra hivatkozással, hogy a bejelentett intézkedés kizárólag a lízingelt eszközökre vonatkozik, elutasította a felperes azon érvét is, amely szerint a Bizottság objektív módon nem indokolta meg, hogy az intézkedés csak a lízingelt eszközökre terjed ki.⁴⁷

A felperes utolsó érve szerint a Bizottságnak vizsgálnia kellett volna az intézkedés belső piaci szabályozással való – tágabb értelemben vett, állami támogatásokon kívüli – összeegyeztethetőségét is. Amennyiben az intézkedés csak spanyol bankok, közvetítők vagy hajógyártók számára biztosít előny, akkor ellentétes az áruk szabad áramlásával, a szolgáltatások szabad áramlásával.⁴⁸ A Törvényszék erre vonatkozóan elmondta, hogy az uniós jog egyéb rendelkezéseinek való megfelelést a Bizottságnak akkor kell figyelembe vennie, amennyiben az intézkedés összeegyeztethetőségéről dönt. A jelen esetben azonban a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a bejelentett intézkedés nem valósít meg állami támogatást. Ebből következően, nem volt szükség az uniós jog egyéb rendelkezéseinek való megfelelés értékelésére.

A Törvényszék tehát a felperes összes érvének elutasítását követően a keresetet is elutasította.

6. Következtetések

A két bemutatott ítélet véleményem szerint alapvetően megváltoztatja a joggyakorlat által a szelektivitás megállapítására korábban kialakított értékelési módszertant, fontos elemekkel gazdagítva azt. Mindamellett

⁴⁶ A T-81/07. Jan Rudolf Maas és társa kontra Bizottság (KG Holding) ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2009:237) 201. pontja.

⁴⁷ Az ítélet 115. pontja.

⁴⁸ Bár az ítélet nem hivatkozik erre közvetlenül a joggyakorlat alapján az unós jog egyéb rendelkezéseit (pl. a négy szabadság elvét, a közbeszerzési vagy környezetvédelmi előírásokat) megsértő állami intézkedéseket a Bizottság nem minősítheti összeegyeztethető támogatásnak még akkor sem, ha az állami támogatási jog előírásainak egyébként megfelel. Lásd a C-333/07. sz. Société Régie Networks kontra Direction de contrôle fiscal Rhône-Alpes Bourgogne ügyben hozott ítéletet (ECLI:EU:C:2008:764).

az ítéletek várható hatása mellett a bennük megfogalmazott megállapítások kritikai elemzése is szükséges.

Az első ítélet legfontosabb, joggyakorlatot építő következtetése az, hogy a szelektivitás vizsgálata során elvárja a Bizottságtól egy állami intézkedés kedvezményezett körének meghatározását, beazonosítását. A Törvényszék szerint, amennyiben a kedvezményezettek köre nem határozható meg, akkor nem beszélhetünk szelektivitásról és állami támogatásról sem. A Törvényszék jelen ügyben – a gibraltári adórendszerre vonatkozó ítéletéhez hasonlóan – túllépett a három lépéses (főszabály, kivétel, indokolhatóság) vizsgálati rendszer alkalmazásán, és egy újabb vizsgálati feltételt írt elő. A Törvényszék megállapítása azt is jelenti – ahogyan az az ítéletben is kimondásra került – hogy a Bizottságra mostantól nagyobb bizonyítási teher hárul, hiszen nem elegendő azt bemutatnia, hogy egy intézkedés kedvezményezettjei az általános szabályhoz képest kedvezőbb elbírálásban részesültek, hanem azt is bizonyítania kell, hogy létezik a kedvezményezetteknek egy előre meghatározható, tényleges köre és nem minden vállalkozás (adózó) élhet az intézkedés által biztosított kedvezménnyel. Ellenkező esetben, bár az adott intézkedés eltér a főszabálytól és előny nyújtásával jár, mégsem minősül szelektívnek, és nem valósít meg állami támogatást. Tehát az értékelés első lépése, vagy tekinthetjük ezt akár nulladik lépésnek is, kibővül a kedvezményezettek meghatározhatóságának vizsgálatával.

Álláspontom szerint – figyelemmel a vizsgált konkrét intézkedés feltételeire – a Törvényszék értelmezése megfelelő és egyben a tagállamok számára előnyös is, mivel nagyobb mozgásteret élveznek állami támogatásnak nem minősülő adóintézkedéseik kialakítása során. A vizsgált esetben valóban minden spanyol adófizető vállalkozás számára, aktuális tevékenységének megváltoztatása nélkül, nyitva állt a lehetőség, hogy értékhatártól függetlenül legalább 5%-os részesedést szerezzen külföldi vállalkozásokban és ezt a részesedést legalább egy évig megtartsa. Az ítélet azonban, mivel a Bizottság nem vizsgálta a *de facto* szelektivitás kérdését, nem foglalkozott azzal, hogy lehetséges, hogy a szabályozással a gyakorlatban mégis csak adózóknak egy jól lehatárolható része élt csak. A *de facto* szelektivitást megalapozhatná a részesedésszerzés (tranzakciós, jogi, fordítási stb.) és az ehhez szükséges előzetes információk begyűjtésének költségei, amelyek bizonyos mérethatár alatt meghaladják az intézkedés által biztosított előnyt. A *de facto* szelektivitást megalapozhatta volna az is, hogy kisebb

vállalkozások határon átnyúló aktivitása valószínűleg alacsonyabb, mint a multinacionális vállalkozásoké. A Bizottság szintén nem vizsgálta, hogy mekkora méretű vállalkozásokban történő részesedésvásárlás során jelentkezhet goodwill, és jelenthet-e ez valamilyen rejtett korlátot a kisebb piaci szereplők részére, hogy legalább 5%-os részesedést szerezzenek. A Törvényszék eléggé kiterjesztően értelmezte a 3M ítéletben⁴⁹ megfogalmazott feltételt, amely szerint „[A]z a tény, hogy kizárólag az e feltételeket teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé. [...]”⁵⁰ A hasonló adójogi intézkedések szelektivitásának vizsgálata során álláspontom szerint nem az a legfőbb kérdés, hogy vannak-e az igénybevételnek feltételei, hiszen minden adószabály vagy kedvezmény feltételeket ír elő az az igénybevételre vonatkozóan. A releváns kérdés ezekben az esetekben, hogy a feltételek olyan módon kerültek-e meghatározásra, hogy valóban minden adózó számára nyitva állnak, vagy olyan szűkítéseket tartalmaznak, amelyek az érdemi, tényleges alanyi kört az összes adózónál lényegesen szűkebbre vonják. A *de facto* szelektivitás vizsgálatát előíró megközelítés egyébként a Bizottság korábbi megközelítésében is felismerhető, mivel a Bizottság több intézkedés általános intézkedésnek minősítéséhez azt követelte meg, hogy az minden adózó számára ténylegesen és egyenlő feltételek mellett kell nyitva álljon, illetve gyakorlatilag is élhessenek vele.⁵¹

⁴⁹ Lásd a 25. lábjegyzetet.

⁵⁰ A 3M ítélet 42. pontja.

⁵¹ A Bizottság IRAP olasz helyi adó csökkentésére vonatkozó döntésének (SA.34249) (25) preambulumbekkezdése: „In principle, a tax measure which is open to all economic operators within a Member State is considered a general measure. However, in order to be considered a general measure, the tax measure must be effectively open to all firms on equal access basis. This means that tax exemptions applicable to all undertakings, capable of satisfying the relevant criteria, are not normally regarded as entailing State aid.” Hasonló érvelés található a Bizottság 2005/919/EK határozatában a külföldi kereskedelmi vásárokon részt vevő vállalatoknak közvetlen adózási ösztönzők formájában nyújtott állami támogatási programra vonatkozóan (HL L 335., 21. 12. 2005.). A határozat (24) preambulumbekkezdése szerint: „Alapos elemzést követően a Bizottság megerősíti, hogy az Olaszország által megvalósított, kivételes, adólevonó intézkedés kivételező jellegű, amely csak azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyeknek bizonyos, a külföldi vásárokon való részvételre vonatkozó elszámolható költségeik merülnek fel, kizárva más vállalkozásokat, amelyek nem vesznek

Tehát, az első ítélet *de facto* szelektivitás eddig kialakított fogalmára gyakorolt hatása az ítélet mögöttes tárgyát képező intézkedés és az erre vonatkozó bizottsági vizsgálat hiánya miatt még mindig nyitott kérdés. Ennek a kérdésnek mélyebb elemzése azonban már átvezet a második ítélet értékeléséhez.

A második ítélet értékelésem szerint már nem csak épít a Banco Santander-ítéletben elvárt új bizonyítási elemekre (kedvezményezetek tényleges körének meghatározása szükséges a szelektivitáshoz), hanem jelentős mértékben túl is lép azokon, és ezzel alapjaiban módosítja a joggyakorlat által eddig alkalmazandónak tartott három lépésből álló értékelési folyamatot, azonban több szempontból is felveti az inkoherenca kérdését. Azzal a megállapítással, hogy az intézkedés – véleményem szerint első ránézésére – nem korlátozódott adózók egy csoportjára egyet lehet érteni, mivel bármely adózó lízingelt eszközére vonatkozott. Tehát alanyi oldalról az intézkedés nem tartalmazott megkötést. Ugyanakkor az ítéletben tett azon megállapítás, hogy az általános jelleg miatt nem kellett például a lízingbe adó vállalkozásokra vagy hajógyártókra gyakorolt hatást vizsgálni, csak annyiban tekinthető igaznak, amennyiben az intézkedés valóban általános jellegű. Ez az a pont, ahol a *de facto* szelektivitás vizsgálatára sor kellene kerülnön. Emellett a Bizottság is vizsgálta, hogy az intézkedés által létrehozott eltérés indokolható-e az adórendszer természetével. Mivel a két ítélet által kialakított új elv megfogalmazása előtti vizsgálatról van szó, a Bizottság számára nem róható fel, hogy az szelektivitás indokoltságát vizsgálta, vagyis elvégezte a „harmadik lépést”. Ez azonban az ítéletek fényében – amelyek kimondják, hogy az általános rendszertől eltérő szabályok, amennyiben alanyi körük továbbra is általános, nem tekinthetőek szelektívnek, amiből következően az eltérés indokoltságát sem kell vizsgálni, nem lett volna szükséges a Törvényszék részéről, hiszen az értékelési folyamat egy korábbi pontján állapította meg, hogy nem áll fenn szelektivitás. Tehát a Törvényszék bár azt mondja, hogy az in-

részt az említett vásárokon. Még ha elérhető is – elméletileg – minden olyan vállalkozásnak, amely önkéntes alapon külföldi vásáron vesz részt, az intézkedés valójában csak azokat a cégeket részesíti előnyben, amelyek az exportszektorban működnek és nem érhető el más gazdasági szektorokban.” A fentiek alapján az ítélet fényében úgy tűnik, hogy a tőkeexport számára kedvezmény biztosítása a szelektivitás szempontjából eltérő elbírálás alá esik, mint az áru- vagy szolgáltatásexport.

tézkedés általános jellege miatt nem tekinthető eltérésnek az általános adórendszerrel, mégis ez utóbbi logikájából vezeti le az eltérés indokoltságát és a *de facto* szelektivitásának igazolhatóságát. Ezt az inkoherenciát az ítélet tovább mélyíti, mivel a Törvényszék amellet, hogy elfogadja a Bizottság azon érvelését, arra is utal, hogy az új intézkedés esetében az eltérés indokoltságát a korábbi szabályozáshoz képest, annak fényében lehet igazán megérteni.⁵² Az érvelés során a Törvényszék azt is feltételezi, hogy az új intézkedés esetében azért indokolt az eltérés, mert a hosszú gyártási időtartamú eszközök tekintetében a 12 hónapos időszak során az eszköz lízingdíjának nagyobb része már kifizetésre kerül. Ez a feltételezés azonban semmivel sincs alátámasztva és a bizottsági határozatból sem következik. Emellett, tekintettel az állami támogatás objektív fogalmára valamit arra, hogy a Törvényszék is hangsúlyozta, a Bizottságnak nem a korábbi döntései alapján, hanem az adott intézkedés részleteit elemezve kell értékelését meghoznia,⁵³ és korábban az ítéletben maga is jelezte, hogy az intézkedés önálló, a korábbi intézkedéstől független, azt hatályon kívül helyezi,⁵⁴ a szelektivitás értékelése során mindenképpen kerülnö lenne a régi és az új rendszer összehasonlítása.⁵⁵

A Törvényszék ugyancsak nem foglalkozott érdemben azzal a felperesi felvetéssel, hogy miért pont a lízingelt eszközöket kellett az általános szabálytól eltérően kezelni. Mi indokolta, hogy az intézkedés nem terjed ki például a hitelből finanszírozott eszközökre, amikor a hiteltörlesztő részletek fizetése már az eszköz elkészültét és használatát megelőzően megkezdődik. Ez esetben ugyanis az Adria-Wien-ítélet értelmében vett azonos ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokról beszélünk, mégis eltérően kezeli őket az adórendszer. Ebből következően az sem biztos, hogy az indokolt szelektivitás ebből a szempontból fennáll. Vagyis kisebb a jelentősége annak, hogy bármely lízingbe vevő cég az intézkedés alanya lehet, a kérdés, hogy más, külső finanszírozásra szoruló vállalkozások miért nem élvezhetik ugyanezt az előnyt.

⁵² Az ítélet 108. pontja.

⁵³ Az ítélet 110. pontja.

⁵⁴ Az ítélet már hivatkozott 93. pontja.

⁵⁵ A 24. lábjegyzetben hivatkozott 173/73. sz. ítélet 36. pontja alapján egy intézkedés szelektivitásának vizsgálata során a vállalkozások korábbi helyzete nem releváns.

A Törvényszék érezhetően nem akart foglalkozni a szelektivitás objektivitásának kérdésével, és egyes felperesi felvetésekre tautologikus választ adott. Azt a felvetést, amely szerint az intézkedés kizárólag lízingelt eszközökre történő korlátozása objektív módon nem indokolható, azzal a meglehetősen megalapozatlan érveléssel utasította el, hogy az intézkedés csak lízingelt eszközökre terjed ki.⁵⁶

Visszatérve a *de facto* szelektivitás kérdéskörére, ebből a szempontból sajnálatos módon a felperesi állítás első része kevésbé megalapozott volt, mivel arra koncentrált, hogy az intézkedés – ahogy arról a sajtó is beszámolt – továbbra is a hajógyártóknak kedvez.⁵⁷ Így a Törvényszék könnyedén utasíthatta el, mivel – véleményem szerint helyesen – kimondta, hogy a sajtóértesülések megállapításai nem relevánsak, és az intézkedés egyébként sem korlátozódik hajók lízingjére, hiszen bármely eszköz tekintetében igénybe vehető, amely a részletfeltételeket teljesíti.⁵⁸ Ez utóbbi megállapítás, amely álláspontom szerint kevésbé megalapozott, viszont felveti, hogy a *de facto* szelektivitás megállapíthatósága a jövőben sokkal korlátozottabb lesz. Hiszen elegendő egy intézkedés alanyi hatályát teljesen általánosan megfogalmazni, és ezt követően lehetséges az igénybevétel részletszabályait szűkíteni, bizonyos objektív indokok mentén. A Törvényszék szerint az intézkedés tárgyát képező eszközök köre nyitott és nem meghatározott. Ez még elméletben sem biztos, hogy igaz, mivel nem sok egyedi specifikációval bíró és tömegtermelés során történő előállításra nem alkalmas eszközt kell legalább tizenkét hónapig készíteni, de a valóságban ezek köre minden valószínűség szerint jól behatárolható.

A két ítélet jelentős mértékben módosítja a szelektivitás megállapítására vonatkozó kritériumrendszert és vizsgálat folyamatának rögzültnek tekintett lépéseit, valamint azok viszonyát egymáshoz. A változás egyrészt abban testesül meg, hogy az általános adószabályozástól eltérő adóintézkedések is minősülhetnek általános jellegűnek, amennyiben alanyi körük meghatározása annyira tág, hogy bármely vállalkozás élhet az intézkedés adta előnyökkel. Másrészt az is új elem, hogy a széles alanyi kör mellett létezhet az igénybevételnek egy olyan szűkítő feltételrendszere, amely még nem módosítja az általános

⁵⁶ Az ítélet már hivatkozott 115. pontja.

⁵⁷ Az ítélet 84. pontja.

⁵⁸ Az ítélet 91. pontja.

jelleget. Az ítéletek alapján a nemzeti szabályozás állami támogatásnak nem minősülő intézkedéseinek, ezen belül is az adóintézkedéseknek egy újabb csoportjával bővíthet, ami a tagállami mozgásteret növeli a Bizottság állami támogatásokra vonatkozó egyébként hagyományosan széles értékelési jogosítványaihoz képest. A legfontosabb kérdés természetesen az igénybevétel feltételeinek megfogalmazásában rejlik, amelyek, mint az a második ítéletben meghatározásra került, mégis az általános adórendszer természetéből kell származzanak.

A fentiek mellett hosszabb távon a tagállami mozgástér növekedése mellett az is fontos kérdés még, hogy az ítéletekben található inkoherencia, illetve a *de facto* szelektivitás érdemi vizsgálatának szinte egyértelmű figyelmen kívül hagyása mennyiben válik a joggyakorlat állandó elemévé, ezen belül is az Európai Bíróság is megerősíti-e az azokban található megközelítés minden elemét.

Dogmatikailag kisebb, a gyakorlat számára azonban szintén jelentős kérdés, hogy a két ítélet hogyan hat a Bizottság állami támogatások fogalmát összefoglaló közleményének⁵⁹ végleges tartalmára. Ezt a dokumentumot az állami támogatásokkal foglalkozó, vagy a témát csak érintő döntés-előkészítők és döntéshozók is sokkal gyakrabban fogják olvasni, mint a bíróságok ítéleteit. Ennek következtében nem elhanyagolható, hogy a közlemény milyen szövegezéssel kerül véglegesítésre például az általános intézkedések, az indokolt szelektivitás vagy az ítéletek által úgy tűnik jelentősen szűkített *de facto* szelektivitás tekintetében.

⁵⁹ Lásd a 6. lábjegyzetet.