

A SÁVOS ADÓRENDSZEREK ÁLLAMI TÁMOGATÁSI SZEMPONTÚ VIZSGÁLATA*

A tanulmány a sávos adórendszerek állami támogatási szempontú vizsgálatának újabb fejleményeit kívánja összefoglalni az Európai Bizottság újabb határozatzatali gyakorlata alapján. Az elemzett határozatok alapján arra tesz kísérletet, hogy megvizsgálja, hogy a Bizottság megfelelően alkalmazta-e az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatában kimunkált, az adóintézkedések állami támogatási szempontú vizsgálatára bevett háromlépcsős elemzést, és hogy az öt terhelő bizonyítási tehernek és indoklási kötelezettségnek eleget téve megfelelően mutatta-e be a teszt alkalmazását, valamint a vizsgált intézkedések esetében állami támogatási értelemben vett előny és szelektivitás teljesülését. A tanulmány áttekinti, hogy egyáltalán mennyiben alkalmazható ez a teszt olyan fizetési kötelezettséget teremtő intézkedésekre, amelyek sávos szerkezetű adóintézkedésekkel kapcsolatosak, és meddig terjed az Európai Bizottság mozgástere az ilyen adóintézkedések esetében.

BEVEZETÉS

Az Európai Bizottság az elmúlt időszakban több olyan határozatot is hozott, amelyekben állami adóintézkedések, illetve díj fizetésére vonatkozó kötelezettségek uniós állami támogatási joggal való összeegyeztethetőségét vizsgálta.¹ Ezeknek az intézkedéseknek a különlegessége abban állt, hogy egy sávos szerkezetben meghatározott adóalaphoz (jellemzően meredeken) progresszív díjmértéket társítottak.

* Köszönettel tartozom *Staviczky Péternek* (EU Állandó Képviselőt szakdiplomatája) észrevételeiért, és hogy gondolataival segítette a tanulmány megírását.

¹ A Bizottság (EU) 2016/1848. határozata (2016. július 4.) az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – a magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása. A továbbiakban: Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat.

A Bizottság (EU) 2016/1846. határozata (2016. július 4.) a Magyarország által végrehajtott SA.41187 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú, a dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulásáról szóló intézkedésről. A továbbiakban: Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása határozat.

A Bizottság (EU) 2017/329. határozata (2016. november 4.) Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről. A továbbiakban: Reklámadó-határozat.

Commission decision of 30.6.2017 on the state aid SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) implemented by Poland for the tax on the retail sector. A továbbiakban: Lengyel kiskereskedelmi adó határozat.

Az Európai Bizottság ezen határozatait az érintett tagállamok – részben különböző megfontolások alapján – jellemzően megtámadták.² Ennek egyik oka – több más egyéb felhívott jogalap mellett –, hogy a Bizottság tévesen minősítette állami támogatásnak a vitatott intézkedést; az objektív kritérium szerinti sávokkal és mértékekkel rendelkező sávosan progresszív mértékrendszer az érintett tagállamok szerint nem valósít meg állami támogatást.

A jelen tanulmány annak vizsgálatára irányul, hogy a miként teljesülhetnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatás fogalmi elemei az említettekhez hasonló intézkedések esetében. Elsősorban is a négy azon feltétel közül, amelyek egyidejű teljesülése szükséges az adott intézkedés állami támogatással minősítéséhez, az előny és a szelektivitás érdemel különös figyelmet.

Kérdéses a hivatkozott eljárások alapján, hogy Bizottság megfelelően alkalmazta-e az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatában kimunkált háromlépcsős elemzést, és hogy az őt terhelő bizonyítási tehernek és indoklási kötelezettségnek eleget téve megfelelően mutatta-e be a teszt alkalmazását és a két kiemelt feltétel teljesülését. A tanulmány megvizsgálja, hogy mennyiben alkalmazható egyáltalán ez a teszt olyan fizetési kötelezettséget teremtő intézkedésekre, amelyek sávok szerkezetű adóintézkedésekkel kapcsolatosak.

Az Európai Bíróság kialakult ítélkezési gyakorlata alapján egyértelmű, hogy egy adóintézkedés, illetve az egyes díjfizetési kötelezettségek alóli mentesülés lehet állami támogatás. Nemcsak a pozitív juttatások lehetnek állami támogatások, de azok az intézkedések is, amelyek különböző formában enyhítik a vállalkozás által rendes körülmények között viselendő terheket. Az intézkedés hatálya alá tartozó adóalanyok ugyanis adott esetben kedvezőbb pénzügyi helyzetbe kerülnek azáltal, hogy az állam – forrásainak terhére – mentesíti ezeket az adóalanyokat valamely pénzügyi teher alól, ezáltal előnyben részesítve őket.³

A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján az adóintézkedések szelektivitása a háromlépcsős teszttel vizsgálendő. A szelektivitás az állami támogatásnak minősítés előfeltétele, annak vizsgálata szükséges, hogy az 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 hasonló ténybeli és

² A T-554/15. számú Magyarország kontra Európai Bizottság ügyben, a T-555/15. számú Magyarország kontra Bizottság ügyben és a T-836/16. számú Lengyel Köztársaság kontra Európai Bizottság ügyben a tagállamok az állami támogatási eljárás megindításáról szóló határozatnak az intézkedés felfüggesztését elrendelő részét támadták, míg a T-20/17. sz. Magyarország kontra Európai Bizottság és a T-624/17. sz. ügyben Lengyelország kontra Európai Bizottság ügyben a szelektivitás feltételének nyilvánvalóan téves értékelése miatt a határozat érdemére irányulnak az eljárások.

³ SA 40018 (2015/C) (korábbi 2014/NN) számú állami támogatás A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj 2014. évi módosítása. Felhívás észrevételek benyújtására az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének (2) bekezdése értelmében. A továbbiakban: Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 22. pont és a 8. lábjegyzet.

jogi helyzetben vannak.⁴ A szóban forgó intézkedések sajátossága azonban az, hogy nem illeszkednek a fizetési kötelezettség és az alól kivételt teremtő szabály sémájába.

Lévén hogy a közvetlen adók nem harmonizáltak, szükséges egy viszonyítási pont meghatározása, azonban ezen intézkedések esetében a jogalkotó nem határozott meg egyetlen olyan pontot sem, amely a Bizottság számára egyértelmű referencia-rendszerként szolgálhat. A sávós adórendszerben az egyes sávokhoz tartozó adómértékek nem értékelhetők kivételként. Nem lehet szó kivételről, ha nem határozható meg egyetlen, az adóalanyok lehető legszélesebb körét terhelő referencia.⁵ Nem létezik a sávós adórendszerek esetében egy közös vagy általános adórendszer, illetve az egész a maga összességében tekintendő ilyennek. Az alapvető kérdés tehát az, hogy a háromlépcsős elemzést a Bizottság mennyiben alkalmazhatja általános, a szelektivitás vizsgálatára általában alkalmazható, netán kizárólagos tesztként, vagy vannak-e olyan adóintézkedések, amelyek esetében a szelektivitás ezzel a módszerrel nem értékelhető.

Ennek azért van jelentősége, mert a háromlépcsős elemzés valójában olyan adóintézkedések esetén alkalmazható, amelyek illeszkednek a fent említett sémába. Ilyen főszabály-kivételen alapuló megoldás (például adómentességek, adókedvezmények) esetében a jogalkotó maga jelöl meg egy általánosan alkalmazandó referencia-rendszert, amelyhez viszonyít, és amelyhez képest az adott kivétel eltérés, és amelynek létjogosultsága önmagában ellenőrizhető.

- ♦ „Az ilyen intézkedések értékelése összehasonlítást igényel egyrészt az intézkedések alkalmazása esetén az érintett vállalkozások helyzete, másrészt pedig egy referencia-szempont, vagyis egy olyan objektív mérce között, mint például az általános jogi adózási rendszer vagy a magánbefektető magatartásának kritériuma. A pénzügyi támogatási intézkedések értékelése ugyanis a tagállamok által elfogadott intézkedések kedvezményezettjeinek tényleges helyzete és az azonos viszonyítási területen alkalmazandó jog szerinti adózási rendszer közötti összehasonlításon alapul.”⁶

A háromlépcsős teszt Bíróság által kialakított formájában a tagállamok közvetlen adóztatással kapcsolatos kizárólagos hatáskörét tiszteletben tartó megoldás. Amennyiben az adózási rendszer általános jellegű, az intézkedések az egész adózási rendszert érintik, akkor azok az általános adópolitika alakítását jelentik, nem tartoznak

⁴ A Bíróság ítélete a C-106/09 P – Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság ügyben, [ECLI:EU:C:2011:732]. (A továbbiakban: Gibraltár-ítélet, vagy Gibraltár-ügy) 73–75. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

⁵ Ha létezik egy olyan közös adósv, amelybe valamennyi adóalany beletartozik, az éppen a legáltalósabb kulcshoz tartozó sáv volna, ebben az esetben viszont nem értelmezhető olyan kivétel, amely ehhez a sávhoz viszonyítva kedvezőbb helyzetben volna.

⁶ Jääskinen főtanácsnok indítványa a C-106/09 P – Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ügyben [ECLI:EU:C:2011:215]. A továbbiakban: Gibraltár-indítvány, 121. pont.

az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá. Az ilyen általános adóintézkedés alól kivételt teremtő adómentesség vagy más támogatás azonban állami támogatás, ha nem vonatkozik valamennyi piaci szereplőre, és nem általános gazdaságpolitikai intézkedés.⁷

A helyzet különlegessége, hogy a vitatott határozatok esetében a Bizottság tudatában volt annak, hogy nem képes meghatározni egy olyan adókulcsot, illetve adósávot (legalábbis a rendszeren belül egyetlen ilyen), amely a további vizsgálat során referenciául szolgálhatna.⁸ Jóllehet a Bizottság sem volt képes a sávos adózás lényegi sajátosságát figyelembe véve megállapítani egy referencia-rendszert, ez nem akadályozta annak, hogy továbbra is a háromlépcsős elemzést alkalmazva, lefolytassa a vizsgálatot, és tulajdonképpen Magyarország terhére értékelje, hogy az nem terjesztett elő semmiféle konkrét díjmértéket referencia- vagy „általános” mértékként.⁹

Mindez felveti annak kérdését, hogy a háromlépcsős teszt mennyiben alkalmazható egyáltalán olyan helyzetekre, amikor az adott intézkedés nem jelöli meg egyértelműen a jogalkotó által választott, általánosan alkalmazandó referenciapontot, és mennyiben helyettesítheti ezt a Bizottság a saját maga által megállapított referenciaszinttel. Kérdéses, hogy ilyen esetekben a Bizottságnak van-e lehetősége arra, hogy a tagállami jogalkotó helyett maga határozza meg az egységes referenciaszintet, és milyen megfontolások alapján teheti ezt. A másik lehetőség, hogy a Bizottság a háromlépcsős teszt helyett más módszert alkalmaz egyes adóintézkedések szelektivitásának vizsgálatára. A Bizottság e választása alapvetően határozza meg a vizsgálat kimenetelét, és kétségesse teheti, hogy a Bizottság rendeltetésszerűen használja az állami támogatási intézkedések vizsgálatára irányuló kompetenciáját.

A vitatott határozatok sávosan progresszív adórendelkezéseket érintenek. A díjfizetés alapja a határozat által érintett rendelkezések esetében jellemzően az éves árbevétel, és a szabályozási és felügyeleti tevékenységgel összefüggő költségek fedezését szolgálja, vagy az egészségügyi rendszer finanszírozásához biztosít forrást. Más esetekben az adó az arányos közteherviselést hivatott biztosítani.¹⁰

A magyar hatóságok szerint az egységes kulcs felváltása az egyes sávokhoz tartozó, progresszíven növekvő kulccsal nem eredményez szelektív intézkedést, illetve állami támogatást, hiszen a progresszív díjmérték minden olyan adóalanyra vonatkozik, aki az élelmiszerlánc-felügyeleti díj hatálya alá tartozó tevékenység kapcsán

⁷ Gibraltar-indítvány, 140–142. pont.

⁸ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 43. pont. Hasonló tartalommal Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása határozat, 32. pont.

⁹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 43. pont.

¹⁰ SA.41187 (2015/NN) számú állami támogatás – Magyarország – Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása, Felhívás észrevételek benyújtására az EUMSZ 108. cikkének (2) bekezdése értelmében. A továbbiakban: Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 2. pont. SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) számú állami támogatás – Magyarország – Reklámadó. Felhívás észrevételek benyújtására az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének (2) bekezdése értelmében. A továbbiakban: Reklámadó-eljárást megindító határozat, 2–6. pont.

árbevételt ér el Magyarországon. A magyar hatóságok értelmezésében a felügyeleti díj mértéke a sávosan progresszív rendszerben arányosabbá vált a jelentősebb piaci szereplők felügyeletére fordítandó állami forrásokkal.¹¹

A közterhek esetében Magyarország szerint az adóalap és az adómérték együttesen határozza meg a referenciakeretet (ideértve a progresszív adókulcsok rendszerét), és azok a vállalkozások vannak azonos ténybeli helyzetben, amelyek ugyanakkora árbevétellel rendelkeznek. A hozzájárulás alapja tekintetében nincs különbség, az adósávokat alkalmazó progresszív adókulcsok rendszere alapján pedig az ugyanolyan vetítési alappal rendelkező jogalanyok ugyanazon adókulcs alá tartoznak, és a számított adó összege is azonos. Ezért a progresszív adókulcsok rendszere nem különbözteti meg az azonos helyzetben lévő és ugyanazon adókulcs alá tartozó cégeket, tehát nem szelektív.¹²

Ezzel szemben a Bizottság úgy látja, hogy a progresszív kulcsokat megállapító módosító rendelkezés tekintetében teljesül valamennyi, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti feltétel.

AZ ELŐNY

Kérdésként merül fel, hogy alkalmazható-e, és ha igen, miként, az állami támogatási dogmatika – és különösen is a háromlépcsős teszt – a sávos adórendszerekre, ahol nincs meghatározva egy egységes referencia-rendszer, hanem a sávok a hozzájuk tartozó mértékekkel együtt összességükben alkotják azt. A kérdés megválaszolásában pedig kiemelkedő a jelentősége az előny szelektivitástól elkülönült fogalmának. Az uniós állami támogatás fogalom kulcseleme az *előny*. Ellentétben például a szabad mozgásra vonatkozó rendelkezésekkel, ahol a szabályozás hatálya alá tartozó alanyok közötti különbségtételnél elegendő annak bemutatása, hogy az intézkedés valakit hátrányosan érint, ez nem elegendő ahhoz, hogy az állami támogatási szabályok alkalmazandók legyenek. Ehelyett annak bemutatása is szükséges, hogy az intézkedés valaki számára előnyt eredményez.

Nem elegendő tehát a diszkrimináció, annak bemutatása, hogy egy adott intézkedés hatása egy a szabályozás célja szempontjából hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adott alanyt másként érint, mint egy másikat, hanem azt kell bemutatni, hogy ez a másként érintés abban nyilvánul meg, hogy az adott adóalany előnyben részesül a másikkal képest. Ez a látszólag filozófiai elhatárolás képezi alapját az állami támogatási, a szabad mozgásra vonatkozó szabályozás és az diszkriminatív és protekcionista adórendszerekre vonatkozó uniós szabályozás eltérő alkalmazási körének. Az állami támogatási szabályok csak olyan esetekben alkalmazhatók, amikor megállapítható egy általános adókulcs, és ehhez képest valamely kivételi szabályozás kedvezőbb helyzetbe hoz valamely adóalanyt, de nem alkalmazható olyan esetben,

¹¹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 14–15. pont.

¹² Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 8–9. pont.

amikor az általános adószabályhoz képest valamely adóalanyt nem előnyben részesít a kivétel, hanem éppen ellenkezőleg hátrányosabb helyzetbe hoz.

Ahogy Jääskinen főtanácsnok a Gibraltar-ügyben ismertetett indítványában jelezte

- ♦ „az egyes adózási rendszerek a nemzeti jogalkotó által követett célok alapján bizonyos mértékű szelektivitáson alapulnak. Ennélfogva az alapvető kérdés az uniós jog értelmében vett előny fennállása, ami a nemzeti adózási rendszerben kialakított szabályozástól függ.”¹³

Ennek az előnynek a jelenléte határolja el az alkalmazandó állami támogatási szabályokat az EUMSZ más, tematikusan kapcsolódó rendelkezéseitől. Hacsak a rendszer nem teljesen egységes, a vállalkozások közötti, nem ágazati vagy regionális kritériumok alapján történő eltérő bánásmód ugyanakkor az EUMSZ más rendelkezéseinek megsértéséhez vezethet.¹⁴

A Bizottság lényegében oly módon határozza meg az előnyt a határozataiban, hogy

- ♦ „[a] törvény progresszív adókulcsokat állapít meg, amelyek attól függően alkalmazandók a reklámok magyarországi közzétételéből származó éves árbevételre, hogy milyen sávokba esik a vállalkozás árbevétele. Ezen adókulcsok progresszív jellege az a hatással jár, hogy a vállalkozások árbevételére kivetett adó százalékos aránya progresszíven emelkedik attól függően, hogy hány sávba esik az árbevételük. Ennek eredményeként az alacsony árbevétellel rendelkező vállalkozások (kisebb vállalkozások) lényegesen alacsonyabb kulccsal adóznak, mint a magas árbevételű vállalkozások (nagyobb vállalkozások). Az ilyen lényegesen alacsonyabb kulccsal adózás a magas árbevétellel rendelkező vállalkozásokhoz képest csökkenti az alacsony árbevétellel rendelkező vállalkozások által viselendő terheket, és így – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésének alkalmazásában – előnyt valósít meg a kisebb vállalkozások javára a nagyobb vállalkozásokkal szemben.”¹⁵

Ugyanezt az érvelést alkalmazza a Bizottság a dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása és az élelmiszerlánc-felügyeleti díj vonatkozásában is.¹⁶

Az idézett pontból kitűnően a Bizottság az előnyt nem önmagában az egyes adóalanyra vonatkoztatva határozza meg, hanem a szelektivitás keretében más vállalkozásokhoz viszonyítva. Oly módon határozza meg az előnyt és azt a csoportot, amely ebben az előnyben más csoportokhoz viszonyítva részesül, hogy egy – közelebről meg nem határozott – „magasabb” árbevételi sávot tekint referenciának.

¹³ Gibraltar-indítvány, 144. pont.

¹⁴ Gibraltar-indítvány, 80. lábjegyzet és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

¹⁵ Reklámadó-határozat, 44. pont.

¹⁶ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 23. pont, Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 13. pont. Reklámadó-eljárást megindító határozat, 19. pont.

A magasabb árbevételű vállalkozások az árbevételük különböző részeinek erejéig eltérő adókulcsok szerint teljesítik fizetési kötelezettségüket, és a Bizottság szerint azok a vállalkozások, amelyek árbevétele nagyobb, egyre meredekebben növekvő kulcs szerint adóznak, átlagosan jelentősen magasabb díjmérték szerint kell hogy teljesítsék fizetési kötelezettségüket az alacsonyabb árbevételű adózókhoz képest, ha az összes árbevételüket a sávosan progresszív adókulcsok alapján fizetett összes adóhoz viszonyítjuk. A Bizottság szerint tehát függetlenül attól, hogy ugyanakkora mértékű árbevétel erejéig az egyes sávokon belül az adóalanyok ugyanazon adómérték szerint adóznak, a magasabb árbevételű vállalkozások az alacsonyabb árbevételű vállalkozásokhoz képest többlettelhet viselnek azáltal, hogy nekik van olyan magasabb adósávba tartozó árbevételrészük is, amellyel az alacsonyabb árbevételűek nem rendelkeznek. A meredeken emelkedő díjak azt eredményezik, hogy azon vállalkozások, amelyeknek árbevétele magasabb, és több sávhoz tartozó mérték szerint is adózni kötelesek, átlagosan magasabb kulcs szerint kell hogy adót fizesse.

A Bizottság ezt a helyzetet oly módon értelmezi és vizsgálja, hogy nem a magasabb árbevételű vállalkozások által viselt többletteleher oldaláról próbálja meg kezelni a hátrányos megkülönböztetést, hanem az alacsonyabb árbevételű vállalkozások átlagosan jelentősen alacsonyabb díjmértékét, illetve a magasabb díjmértékhez képesti különbséget tekinti előnynek. Ez pedig csak úgy lehetséges, hogy a Bizottság a magasabb átlagos díjmértéket tekinti referenciának, és ahhoz mérten az alacsonyabb díjmértékből adódó kisebb díjfizetési kötelezettséget jelöli meg olyan előnyként, amely az állami támogatások fogalma szerinti előnyként értelmezhető.

Ez rá is világít arra, hogy kulcsfontosságú annak a jelentősége, hogy hogyan határozzuk meg azt a referenciát, amelyre figyelemmel az előny fogalma adóintézkedések esetében egyáltalán értelmezhető. Felvetődik a kérdés, hogy az előny valóban csak a szelektivitás függvényében, valamely más vállalkozásra vonatkoztatva értelmezhető-e. Már önmagában az, hogy az előny léte adott esetben a referencia függvénye felvet bizonyos kérdéseket. Jämskinen főtanácsnok szerint például

- ♦ „az először az általános rendszer, majd másodszor az általános rendszertől való eltérés meghatározását célzó megközelítés igazolása az állami támogatás fogalmát megalapozó logikából következik, amely azt igényli, hogy állapítsák meg az előny fennállását annak megvizsgálása előtt, hogy szelektív előnyről van-e szó.”¹⁷

Önmagában árulkodó, ha a Bizottságnak nem sikerül igazolnia valamely vállalkozás javára fennálló előnyt anélkül, hogy az e vállalkozás által viselt terheket össze ne vetné az általános rendszer helyett valamely más vállalkozás által viselt teherrel. Jelen esetekben azonban a Bizottság oly módon definiálja az előnyt, hogy az alacsonyabb árbevételű vállalkozásokra vonatkozó jelentősen alacsonyabb átlagos díjmérték enyhíti az e vállalkozások által viselendő terheket a magasabb árbevételű

¹⁷ Gibraltar-indítvány, 190. pont.

vállalkozások által viselendő terhekhez viszonyítva, ami így az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében előnyt jelent a kisebb vállalkozások számára a nagyobb vállalkozásokkal szemben.¹⁸

Meggyőzőnek tűnik Jääskinen főtanácsnok azon érvelése, amely szerint

- ♦ „a közvetett formában nyújtott állami támogatásnak minősíthető intézkedés, így például egy pénzügyi intézkedés, viszonyítási alap nélkül nem határozható meg. Az ezzel ellentétes megközelítés a szelektivitás és az előny fogalmának összekeveredését eredményezné, mivel egy intézkedés szelektivitása álláspontom szerint az előnyök egyenlőtlen elosztását jelenti az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozások között. Márpedig a szelektivitás kritériumának vizsgálata különbözik az előny kritériumának vizsgálatától.”¹⁹

Jääskinen főtanácsnok azt is megfelelően mutatja be, hogy miért elengedhetetlen a szelektivitásnak az előny fogalmától elkülönült vizsgálata, és miért nem lehet viszonyítási pont nélkül valójában előnyről sem beszélni. Ez a gondolatmenet elméletileg alapjaiban kérdőjelezhetné meg a Bizottság önmagában hátrányosan megkülönböztető adózási rendszerre vonatkozó értelmezését, hiszen miként

- ♦ „számszerűsíthető a támogatás összege, anélkül hogy előzetesen meg lenne határozva az általános jogi szabályozás, illetve az általános viszonyítási alap. [...] Rá kell ugyanis mutatni arra, hogy egy pénzügyi támogatásnak minősíthető intézkedésnek meg kell felelnie egy adóki költségnek. A Bizottságnak képesnek kell lennie a ténylegesen vagy esetlegesen »elveszített« adó értékének meghatározására, amely a feltételezett támogatás összegének felel meg. Az egyetlen eszköz, amellyel a Bizottság az »elveszett« érték megbecsülésének céljára rendelkezik, az, hogy egy általános szabályozásra hivatkozik, amely alkalmazható a vizsgálat tárgyát képező viszonyítási alagra. [...] Márpedig az adó jellegű intézkedések esetében téves lenne azt megállapítani, hogy valamely adózási megoldás automatikusan előnyt biztosít az érintett vállalkozás számára. Ezért szükséges, hogy a Bizottságnak átfogó képe legyen az »általánosan« alkalmazandó rendszerről. Az adóintézkedések elemzése kiindulópontjának tehát egy ténybeli összehasonlításnak kell lennie, amely tehát arra vonatkozik, hogy milyen lenne a helyzet az állami támogatásnak minősíthető intézkedés elfogadása hiányában.”²⁰

A Bizottság ezzel szemben nem önmagában, minden más vállalkozástól függetlenül határozta meg az előnyt, és nemcsak ennek megállapítását követően vizsgálta, hogy ez szelektíven biztosított előny-e, hanem a vizsgálat két szintjét összekapcsolva úgy tudott egyáltalán előnyt azonosítani, hogy összevetette az egyes sávokba tartozó vállalkozások terheit, és ennek alátámasztása nélkül a legmagasabb terhet tekintette referenciának.

¹⁸ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 37. pont.

¹⁹ Gibraltar-indítvány, 158. pont.

²⁰ Gibraltar-indítvány, 159–160., 162–163. pont.

Az, hogy az előny meghatározásához szükséges a szelektivitás, a másához mérés, azt mutatja, hogy önmagában, más vállalkozásokhoz való viszonyítás nélkül nem mutatható ki előny. Nincs olyan ténylegesen létező szabály, amely megmondaná, hogy egy vállalkozásnak mekkora mértékű adót kellene fizetnie, és ehhez képest a valóságban ténylegesen mennyit fizet, és nem vizsgálendő ezt követően a szelektivitás körében, hogy az előny más vállalkozásokat is megillet-e. A határozatokból kitűnik, hogy a vizsgált esetekben ehelyett előny csak másához viszonyítottan, a másik vállalkozásra irányadó szabály fényében állapítható meg, illetve egy fiktív adóalanyra vonatkozó fiktív szabályozáshoz képest, azonban ez nem tekinthető a rendszerben valóban létező megfelelő referenciának.

Nem az látszik, hogy az előnyben részesülő vállalkozás nem fizet meg valamit, amit neki meg kellene fizetnie, hanem az, hogy valaki másához viszonyítva fizet kevesebbet, azaz nem fizeti meg azt az adóterhet, amit másvalakinek az általa realizált árbevétel fényében meg kell fizetnie. Nincs valóban őt valamilyen teher alól mentesítő szabály, ez inkább mások tényleges helyzete alapján kreált fikció. Tulajdonképpen a Bizottság kiiktatta a referencia meghatározását abban az értelemben, hogy nem jelölt meg egyértelműen egy adott viszonyítási pontot a szabályozási keretben, hanem kreált egy fiktív referencia-rendszert átlagos adókulccsal. Vélhetően azért, mert ilyen megjelölésre valójában a sávosan progresszív árbevétel-alapú adók esetében nincs is mód, nem jelöl meg egy adómértéket, amely az adott vállalkozásra irányadó lenne, hanem ehelyett azt mondja, hogy egy adott vállalkozás más vállalkozáshoz képest visel alacsonyabb terhet.

Ennek azért van jelentősége, illetve azért nem állítható feltétlenül, hogy a legmagasabb adómértékhez kapcsolódó sáv volna a referencia, mert a kisebb árbevétel miatt az adott vállalkozásra a magasabb kulcs és így a magasabb átlagos adómérték ténylegesen soha nem is vonatkozna. Az, hogy ő ehhez a magasabb adómértékhez képest alacsonyabb átlagkulcs szerint adózik, nem azért van, mert ő valamiféle mentességet élvez a referenciaszabályhoz képest, hanem mert ez a referencia rá tényszerűen soha nem is vonatkozna. A helyzetét így egy a valóságban nem létező, fiktív szabály határozná meg. Kivételről – főszabályhoz képest – csak akkor beszélhetünk, ha a főszabály az adott adóalanyt kötelezi. Ha azonban – mint a jelen esetben – a legmagasabb kulcshoz tartozó mértékek nem is vonatkoznának az adott vállalkozásra, azt, hogy ő nem ezek szerint adózik, nem lehet valódi kedvezménynek tekinteni, az inkább a tényleges helyzet folyamánya. Azért állítható, hogy a Bizottság az alacsonyabb árbevételű vállalkozások helyzetét valójában nem a főszabály szerint őket valóban terhelő kötelezettséghez mérte az előny meghatározásához, mert esetükben a legmagasabb kulcs szerinti adómérték sohasem volt, az csak más, náluk nagyobb árbevételű vállalkozások esetén lehetett főszabály.

Értelemszerű, hogy az előny és a szelektivitás vizsgálata bizonyos értelemben összekapcsolódik, hiszen az előnyt a referenciául szolgáló szabályhoz képesti eltérés adja, de egy és ugyanazon vállalkozás esetében. Az előny és a szelektivitás ennek ellenére külön kezelendő, az egyes elemeket önmagában értelmezhetetlenné tevő összekapcsolásuk azt jelentené, hogy egy vállalkozás tekintetében úgy állapítják meg

az előnyt, hogy a ténylegesen más vállalkozásra irányadó szabályozást tekintik az ő esetében is viszonyítási pontnak anélkül, hogy vizsgálnák, hogy rá ez a szabályozás egyáltalán alkalmazható volna-e. Egy olyan rendelkezést tehát, amely a szóban forgó vállalkozás esetében azért nem képezhetett ténylegesen viszonyítási pontot, mert az abban foglaltaknak tényszerűen nem felelt meg, hiszen nem érte el a szükséges mértékű árbevételt. Ilyen a szelektivitást és az előnyt összekapcsoló rendszerben előny más vállalkozáshoz való viszonyítás nélkül viszont nem mutatható ki.

Úgy teremt tehát a Bizottság „viszonyítási pontot”, hogy az az alacsonyabb árbevételű vállalkozások esetében nem is jöhetne szóba, az ilyen szabály a kisebb árbevételű vállalkozásokra nem lehet irányadó. Ez ténylegesen nem egy adott vállalkozásra vonatkozó főszabály és az attól való eltérés különbségének értelmezése, hanem ehelyett egyik vállalkozás összemérése a másikkal annak figyelmen kívül hagyásával, hogy a jogalkotó valamilyen szempontból különbséget tett közöttük.

Ráadásul nem nehéz belátni, hogy amennyiben a vizsgált rendszerben a viszonyítási pontot nem a legmagasabb, hanem ezzel ellentétben a legalacsonyabb átlagos díjmérték jelentené, akkor ehhez képest a magasabb árbevételsávokhoz tartozó magasabb átlagos díjmérték nem előny, hanem az alacsonyabb árbevételű vállalkozásokhoz képest viselt többletteleher volna.

Ez a többletteleher természetesen elvben jelenthet hátrányos megkülönböztetést, a különbség a legmagasabb sávhoz tartozó vagy a legmagasabb átlagos díjmértéket referenciául választó megközelítéshez képest azonban az, hogy ebből a nézőpontból nem az alacsonyabb árbevételű vállalkozásoknál mutatkozik előny, hanem a magasabb árbevételű vállalkozásoknál jelentkezik többletteleher.

Gazdasági hatásai szempontjából a rendszer célja inkább a „szelektív hátrányok” biztosítása, ugyanis a társaságoknak csak kisebb, mennyiségi szempontból marginálisnak tekinthető része tartozik ténylegesen a legmagasabb átlagos kulcs szerint adózó sávba.²¹ Ennek a többlettelehernek, illetve az általa okozott hátrányos megkülönböztetésnek a kezelésére azonban a hagyományos állami támogatási dogmatika nem nyújt segítséget, annak szükségszerű eleme a valamely alanyi kör tekintetében kimutatható előny. Az, hogy bizonyos vállalkozások más vállalkozásokhoz képest több adót fizetnek, valójában inkább hátrányt, mintsem előnyt jelentene, így inkább egy „anti-államitámogatási” rendszerről beszélhetünk.²² Előny hiányában nem az EUMSZ állami támogatásokra, hanem sokkal inkább a belső adókra vonatkozó rendelkezései vagy valamely alapszabadság kínálhat megoldást.

Figyelemreméltó, hogy a C-385/12. sz. Hervis-ügyben²³ – értelemszerűen az előzetes döntéshozatali eljárás által kijelölt keretek közt²⁴ – a Bizottság alapvetően

²¹ Gibraltár-indítvány, 239. pontjának utolsó mondata analógiájára.

²² Gibraltár-indítvány, 173. pont.

²³ A Bíróság ítélete a C-385/12. sz. Hervis-ügyben [ECLI:EU:C:2014:47]. A továbbiakban: Hervis-ügy, illetve Hervis-ítélet.

²⁴ Hervis-ítélet, 29. pont.

nem az uniós állami támogatási jog eszközeivel kísérelte meg elhárítani a diszkriminatívnak tartott kiskereskedelmi adó okozta anomáliákat, és a Bíróság is helyt adott ennek a megközelítésnek. Az ebben az ügyben vizsgált adó bizonyos vállalkozások árbevételét terhelte, és az ilyen adó vonatkozásában „szokatlan progresszív” adómérték jellemezte.²⁵ Említést érdemel továbbá az is, hogy a Hervis és az Osztrák Köztársaság az adó különös jellegét abban látta, hogy az adómérték erősen progresszív, és hátrányban részesíti a franchise- és a leányvállalati rendszerekre vonatkozó eltérő bánásmód miatt a külföldi tag kiskereskedelmi vállalkozásait. Érdekes szemléletbeli különbség, hogy nem a magyar honosságú vállalkozások oldalán esetlegesen mutakozó előny, hanem a külföldi társaságok oldalán mutakozó hátrány képezte az eljárás tárgyát.²⁶

- ♦ „A különadóról szóló szabályozások szerint az adómérték az árbevétel mértéke szerint fokozatosan nő. Ennek az a következménye, hogy a magas árbevétellel rendelkező vállalkozások a különadó vonatkozásában az alkalmazandó adómérték tekintetében hátrányosabb bánásmódban részesülnek, mint a kisebb árbevételű vállalkozások. A szabályozásnak az is következménye, hogy azt az adóalanyt, amely a leányvállalati rendszerben számos üzlethelyiséggel rendelkezik, általában magasabb átlagos adómérték terheli a bevétele után, mint a csak egyetlen üzlethelyiséget működtető adóalanyt, mint például a franchise-vevőt.”²⁷

A jelen határozatok alapján úgy tűnik, hogy a Bizottság a referencia-tagállam általi meghatározottsága hiányában, vagy a tagállam által megjelölt referencia megkérdőjelezése esetén úgy véli, hogy az állami támogatási vizsgálat keretében maga jelölheti meg, hogy mit tekint referenciának. Az is egyértelmű, hogy a Bizottság e választása alapvetően kijelöli azt is, hogy az adott tagállami intézkedés vizsgálatára milyen eljárásban kerül sor. Amennyiben a Bizottság a legalacsonyabb adómértéktől eltérő bármely adómértéket választja referenciául, fogalmilag előáll az a helyzet, hogy a vállalkozások egy adott csoportja ehhez a referenciául választott szinthez képest alacsonyabb adókulcs szerint adózik, és ez az állami támogatási dogmatika értelmében számára előnyt, az állami támogatások többi feltételének egyidejű teljesülése esetén állami támogatást jelent. Míg ha a Bizottság ezzel szemben a legalacsonyabb adómértéket választja referenciának, akkor a magasabb kulcs szerint adózó vállalkozások – bár lehetnek hátrányosan megkülönböztetettek – által viselt többletterhet egyetlen vállalkozási kör tekintetében sem értelmezhető állami támogatási értelemben vett előnyként.

²⁵ Kokott főtanácsnok indítványa a C-385/12. sz. Hervis-ügyben, [ECLI:EU:C:2013:531] 3. pont. A továbbiakban: Hervis-indítvány.

²⁶ Hervis-indítvány, 22. pont.

²⁷ Hervis-indítvány, 49. pont.

Úgy tűnik tehát, hogy a Bizottságnak a referencia ilyen rugalmas értelmezésével tulajdonképpen van bizonyos mozgástere abban, hogy valamely intézkedés uniós joggal való összeegyeztethetősége vizsgálatát az állami támogatásokra vonatkozó szabályok vagy az EUMSZ valamely más rendelkezése alapján végzi el. Figyelemmel arra, hogy – ahogyan a mellékelt határozatok is mutatják – az állami támogatási vizsgálat a Bizottság számára hatékonyabb és gyorsabb érdekérvényesítésre ad lehetőséget,²⁸ nem meglepő talán, hogy a Hervis-ügyben alkalmazott kötelezettségszegési eljáráshoz képest a Bizottság ezeknek az intézkedéseknek a vizsgálatára inkább az állami támogatások vizsgálatára rendelkezésre álló eszköztárat kívánja felhasználni.

Van-e ezek után olyan szempont vagy kritériumrendszer, amelynek használatával „megállapítható” a helyes referencia, illetve ennek előzménykérdése, hogy a Bizottságnak van-e, és milyen esetben van hatásköre arra, hogy a tagállam által megjelölt referenciát elvesse, illetve a saját maga által választott viszonyítási ponttal helyettesítse. Pusztán az a körülmény, hogy az adórendszer előnyt biztosít bizonyos vállalkozások számára, önmagában még nem elég ahhoz, hogy ezt a rendszert szelektívnek minősítsük, mivel előbb meg kell határozni az általános rendszert.²⁹

A SZELEKTIVITÁS – A HÁROMLÉPCSŐS ELEMZÉS

Az intézkedés az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében akkor szelektív, ha bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését részesíti előnyben.³⁰ Az adóintézkedés szelektív voltának megállapítására használja a Bizottság a háromlépcsős tesztet, és annak alkalmazhatóságát a Bíróság ítélezési gyakorlatára vezeti vissza.

- ♦ „Azon intézkedések esetében, amelyek enyhítik azokat a terheket, amelyeket a vállalkozásoknak szokásosan viselniük kellene, a Bíróság megállapította, hogy az intézkedések szelektivitását háromlépcsős vizsgálattal kell értékelni.”³¹

Ennek értelmében a referencia-rendszer és az attól való eltérés megállapítása és az eltérés indokoltságának vizsgálata a hivatkozott határozatokból láthatóan is egymásra épülő lépések.³² A referencia-rendszer meghatározása az adóintézkedések

²⁸ Figyelemmel az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdéséből eredő végrehajthatatlanságra és az ideiglenes intézkedés (a konkrét esetekben az intézkedések felfüggesztése) elrendelésének lehetőségére, a Bizottságnak az állami támogatási szabályok alkalmazásával a hagyományos kötelezettségszegési eljárásokhoz képest hatékonyabb érdekérvényesítésre van lehetősége.

²⁹ Gibraltar-ítélet, 59. pont.

³⁰ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 24. pont.

³¹ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 15. pont. Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 24. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

³² Például Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 24. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

szelektivitásának elemzése során a vizsgálat elemi feltétele, ilyen viszonyítási pont meghatározása hiányában fogalmilag nem beszélhetünk a referencia-rendszerrel való eltérésről, és annak igazolhatósága vizsgálatáról sem.

Kérdéses, hogy ez a teszt valóban mindenféle adóintézkedés esetében alkalmazható-e, vagy alkalmazásának szükségszerűen gátat szab az elemzés természete. Olyan vizsgálati sémáról van-e szó, amely csak bizonyos logikára épülő szabályok esetén használható, vagy mindenféle szabályozási technika esetén használható függetlenül a szabályozás alapjául szolgáló módszertől. Az olyan esetekben, mint a vizsgált határozatok, amikor az adott tagállam nem határozza meg ezt a viszonyítási pontot úgy, hogy ez a szabályozás kialakítása folytán magától értetődően adódjon, a Bizottság helyettesítheti-e ezt a saját értékelése alapján kialakított referencia-rendszerrel a teszt alkalmazhatósága érdekében. Ez tulajdonképpen azt a kérdést veti fel, hogy mennyiben van szabad keze a Bizottságnak a referencia-rendszer meghatározásában. Vagy ilyen esetben az-e a helyes megoldás, hogy a Bizottság eredendően önkényesnek minősíti a sávos adórendszert, és a háromlépcsős teszt lefolytatása nélkül állapítja meg a szelektivitást.

Létezik tehát egy referencia-rendszer, de a Bizottság álláspontja szerint a tagállam a referencia-rendszer határait nem következetesen, hanem ellenkezőleg önkényesen határozta meg, vagy részrehajlóan alakította ki, és ahelyett hogy megjelölné az álláspontja szerint releváns referencia-rendszert képező szabályt, illetve a hatálya alá tartozó vállalkozásokat, elméletben eltekinthet a háromlépcsős teszt alkalmazásától, és megállapíthatja a szelektivitást. Vagy helyettesíti a referencia-rendszert a sajátjával, és alkalmazza a háromlépcsős tesztet, vagy anélkül a csoportok közötti különbségekre alapítja a hátrányos megkülönböztetést.

Kérdéses azonban, hogy valóban létezik-e egyáltalán ez a bizonyos mozgástér. Figyelemreméltó, hogy az Elsőfokú Bíróság a Gibraltar-ügyben ebben a kérdésben oly módon foglalt állást, hogy a háromlépcsős teszt első két lépésének végre nem hajtása azt eredményezné,

- ♦ „hogy a Bizottság túllépi hatáskörét, mivel a tagállam helyett meghatározná annak adózási rendszerét. Emellett egy ilyen megközelítés az Elsőfokú Bíróság szerint lehetlenné tenné a tagállam számára, hogy az adott különbségtételt a bejelentett adózási rendszer jellegével és felépítésével indokolja.”³³

Figyelemreméltó az az Elsőfokú Bíróság által megvilágított azon összefüggés, hogy a referencia-rendszer – és ennek eredményeként az attól való eltérés a tagállam által meghatározottal szemben – a Bizottság saját viszonyítási pontjával való helyettesítése gyakorlatilag determinálja is az adott intézkedés állami támogatási szempontú megítélését, hiszen az új, Bizottság által meghatározott referencia-rendszerben korlátozottá válik a tagállam azon lehetősége, hogy az eltérést igazolja.

³³ Gibraltar-indítvány, 147. pont.

- ♦ „Az Elsőfokú Bíróság rámutatott, hogy a fent hivatkozott megközelítésnek csupán a harmadik lépését alkalmazva a Bizottság azt kockáztatta, hogy megfosztja az érintett tagállamot attól a lehetőségtől, hogy igazolja az adórendszerben szereplő különbségtételeket, mivel a Bizottság előzetesen nem határozta meg a közös vagy „általános” rendszert, és nem bizonyította a szóban forgó különbségtételek eltérő jellegét.”³⁴

Ezek a megfontolások még akkor is figyelmet érdemelnek, ha a Bíróság az ítéletében végül nem is követte az Elsőfokú Bíróság ítéletét, hanem hatályon kívül helyezte azt.

Emellett eljárási szempontból is egyértelműen zavart okoz, hogy elmulasztották a vizsgálat szintjét elkülöníteni, hiszen

- ♦ „a bizonyítási teher megoszlása szempontjából a Bizottság feladata volt a szelektív jelle-gű előnyt biztosító intézkedés fennállásának megállapítása. Az érintett, a vállalkozások között a rájuk kiszabott terheket illetően ilyen differenciálást létrehozó tagállamnak kell bizonyítania, hogy ezt a különbségtételt az érintett rendszer jellege és gazdasági funkciója indokolja. Márpedig, amikor nem követte az előírt lépéseket a gibraltári adó-reform által biztosított előny szelektív jellegének megállapítása érdekében, a Bizottság lehetetlenné tette a fenti elv alkalmazását.”³⁵

Ez nem azt jelenti, hogy az ilyen adórendszerek uniós jogba ütközése *ab ovo* ne volna vizsgálható, és a tagállamok mentesülhetnek, ha ahelyett, hogy általános szabályok és az azok alól biztosított kivétel révén biztosítanak előnyt, úgy alakítják ki, illetve kombinálják szabályaikat, hogy azok alkalmazása eleve eltérő mértékű terheket ró a különböző vállalkozásokra. A Bizottság értelmezésében ez egyenlő volna az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megkerülésével.³⁶ Inkább az a kérdés, hogy ezek az intézkedések más elemzési módszerek használatával, netán más uniós jogi aktus alapján vizsgálandók-e.

Az, hogy ilyen helyzetekre nem az állami támogatási szabályok alkalmazandók, nem feltétlenül jelenti az állami támogatási szabályok megkerülését. Az állami támogatás fogalmának olyan mérvű tágítása, hogy elegendő a szelektivitás fennállása, függetlenül attól, hogy ez eredményez-e kimutatható előnyt egyes adóalanyok oldalán, az állami támogatás hagyományos dogmatikájának szétfeszítése. Az állami támogatási szabályok mellőzése az ilyen helyzetekre nem jelentené azt, hogy nyilvánvalóan sérülnének az uniós állami támogatási szabályok, hanem sokkal inkább arról van szó, hogy az ilyen intézkedések a rájuk vonatkozó (állami támogatási előírásokon kívüli) uniós szabályok alapján vizsgálhatók. Ha azonban a tagállami intézkedés valóban az állami támogatási szabályok megkerülését célozná, érdemes bizonyos rugalmasságot vinni a rendszerbe annak érdekében, hogy a Bizottság ilyen

³⁴ Gibraltár-indítvány, 206. pont.

³⁵ Gibraltár-indítvány, 217. pont.

³⁶ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 41. pont.

intézkedések ellen felléphessen. Nem tűnik azonban célravezetőnek, hogy ilyen esetben a Bizottság saját belátása szerint változtassa meg vagy jelölje ki a referenciát. Tisztább megoldásnak tűnne, ha ilyenkor félrerakná a háromlépcsős tesztet, és a szelektivitást önmagában vizsgálná. Fontos azonban, hogy ez a megoldás csak kivételes lehet, mert figyelemmel kell lenni a tagállamok és az Unió közötti hatáskörmegosztásra a közvetlen adók szabályozása terén, és tiszteletben kell tartani az EUMSZ más rendelkezéseinek hatókörét is.

Ehhez képest a Bizottság határozataiban, úgy tűnik, a háromlépcsős teszt alkalmazása mellett döntött, erre figyelemmel a továbbiakban e vizsgálat menetét követve világít rá a tanulmány e megoldás esetleges hátrányos következményeire.

A) A referencia-rendszer

A háromlépcsős teszt alkalmazása elsőként a referencia-rendszer meghatározásával kezdődik.

- ♦ „A referencia-rendszer az a keret, amelynek alapján az intézkedés szelektív jellege értékelhető. A referencia-rendszer olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell.”³⁷

Gyakorlatilag ez az a főszabály, amely a szabályozás célja szempontjából annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazandó.

Az, hogy beszélhetünk-e bizonyos adóalanyok oldalán bármiféle előnyről, annak függvénye, hogy hogyan határozzuk meg a vonatkozásukban irányadó referenciát. Az előnyt nem más vállalkozásokhoz képest, hanem az adott vállalkozást főszabály szerint terhelő és a rá a valóságban ténylegesen háruló teher különbségeként kell meghatározni. Bizonyos keretek között minősíthet a Bizottság valamely támogatási intézkedést önmagában hátrányosan megkülönböztetőnek, de ebben az esetben a viszonyítási pontot nem az általános szabályok, hanem más adóalany képezi, és ebből eredően a Bizottság valószínűleg nem is használhatja a háromlépcsős tesztet. Ha azonban e módszer keretei között marad, vitatható, hogy van-e lehetősége megválasztani a referencia-rendszert, és hogy az általa választott, a tagállam által megjelölt viszonyítási ponttól eltérő rendszer lehet-e olyan, ami a valóságban egyáltalán nem is alkalmazandó az adott vállalkozásra.

A magyar hatóságok álláspontja szerint a progresszív díjmértékek rendszere a valamennyi vállalkozásra általában kiterjedő szabályok összessége – szemben azaz, amit a Bizottság állít, hogy a referenciát a progresszív rendszeren belül egyetlen, a rendszerben egyébként valóban létező vagy még inkább egy számított átlagos adó-

³⁷ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 25. pont.

kulcs alkalmazásával kell meghatározni. A magyar hatóságok szerint a progresszív díjmérték minden olyan szereplőre egységesen vonatkozik, aki az adott díj hatálya alá tartozó tevékenység kapcsán árbevételt ér el Magyarországon.³⁸

Azzal szemben, amit a magyar hatóságok állítanak, a Bizottság nem fogadja el megfelelő referencia-rendszerként a progresszív díjrendszert. Elismeri, hogy a

- ♦ „[j]elen esetben a referencia-rendszert az a kötelezettség jelenti, hogy a Magyarországon működő élelmiszerlánc-vállalkozásoknak felügyeleti díjat kell fizetniük a bizonyos tevékenységekből elért árbevételük arányában.”³⁹

Ugyanakkor egyértelműen rögzíti, hogy álláspontja szerint az árbevételre alkalmazott díjszerkezet progresszív jellege azonban nem képezheti a referencia-rendszer részét.⁴⁰ A Bizottság tehát nem kívánja az egyes sávokból és az azokhoz tartozó díjmértékekből álló összetett rendszert például az élelmiszerlánc-vállalkozások felügyeleti díj fizetésére vonatkozó rendszernek tekinteni. Nem ismeri el, hogy az egyes vállalkozások az adott sávba tartozó árbevételük erejéig ugyanazon díjmérték szerint kötelesek díjat fizetni, és hogy ez a rendszer arányosabb felügyeleti díjakat eredményez, hanem a háromlépcsős elemzés alkalmazhatóságához igyekszik a rendszeren belül egyetlen díjmértéket meghatározni, amely az előny megállapításánál viszonyítási pontul szolgálhat. Azonban ez a díjmérték valójában legfeljebb a keret hatálya alá tartozó vállalkozásoknak elenyészően kis hányada tekintetében jelent valóságos és alkalmazandó mértéket.

- ♦ „A Bizottság továbbá a jelenlegi szakaszban úgy véli, hogy a napi fogyasztási cikket értékesítő üzletek tevékenységére alkalmazott referenciakulcs a legmagasabb mértékű díj megfizetésére kötelezett, napi fogyasztási cikket értékesítő üzletekre alkalmazandó implicit átlagkulcsnak felel meg.”⁴¹

Ennek alapján úgy tűnik, hogy a Bizottság értelmezésében nem valamely sávhoz tartozó, ténylegesen is létező díjmértéket, hanem az egyes sávokhoz tartozó, számított, átlagos díjmértéket választ referenciaként. Ahogy az „előny” értelmezésénél láthatuk, még abban az esetben is, ha az egyes sávokba tartozó vállalkozásokat a rendszer célja szerint annak hatálya alá tartozó, jogi és ténybeli szempontból hasonló helyzetben lévő vállalkozásnak tekintenénk is, kérdéses volna, hogy a Bizottság mi alapján választja viszonyítási pontnak éppen a legmagasabb mértékű díj megfizetésére kötelezett, napi fogyasztási cikket értékesítő üzletekre alkalmazandó implicit átlagkulcsot.

³⁸ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 17. pont.

³⁹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 26. pont.

⁴⁰ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 18. pont.

⁴¹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 26. pont.

A Bizottság oly módon értelmezi a releváns ítélkezési gyakorlatot (jóllehet kifejezetten a sávosan progresszív árbevételen alapuló adóra vonatkozóan állami támogatási szempontú ítéletet az uniós bíróságok még nem hoztak), hogy a Bizottságnak nem kell minden körülmények között elfogadnia a tagállami szabályozás által kijelölt referencia-rendszert. Érveléséből az tűnik ki, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy a referencia-rendszer célirányos kialakításával úgy alakítsák ki a szabályozásukat, hogy azzal az állami támogatási szabályok alkalmazhatatlanná váljanak, jóllehet alkalmazásuk indokolt volna.⁴² A jelen esetben a Bizottság a progresszív mértékrendszerű sávos adórendszert olyannak tekinti, mint amely arra irányul, hogy a szabályok kreatív kombinálásával elkerülje az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazását úgy, hogy valójában a megoldás mögött egy, a főszabály alól kivételt teremtő megoldással egyenértékű, a különböző vállalkozásokra eltérő mértékű díjfizetési terhet róvó megoldást választ.

A Bizottság álláspontja szerint a vitatott intézkedések a díjmértékek progresszív jellege és a díjakhoz kapcsolódó árbevételsávok meghatározásának módja miatt indokolatlan módon különbséget tesz a vállalkozások között az azok által elért árbevétel alapján.⁴³ A Bizottság ennek alapján úgy értékeli, hogy a szabályozás eredményeképpen kialakított szabályozási keret nem képezheti az irányadó referencia-rendszert, mert azt nem következetesen, hanem önkényesen, egyes vállalkozásokat előnyben részesítve alakították ki.

Jól látható, hogy a Bizottság ahhoz, hogy a háromlépcsős tesztet megfelelően alkalmazni tudja, valójában egy adókötelezettséget teremtő főszabályból és egy az alól kivételt teremtő rendelkezésből indul ki, illetve ténylegesen választott szabályozást egy ilyen megoldással veti össze. Az is kitűnik a Bizottság érveléséből, hogy a problémát számára a díjmértékek progresszív jellege és a díjakhoz kapcsolódó árbevételsávok meghatározásának módja jelenti, ami együttesen azt eredményezi, hogy a szabályozás megkülönbözteti a vállalkozásokat az általuk elért árbevétel alapján. A lengyel kiskereskedelmi adó tárgyában kifejtett érvelése annyiban eltér a magyar határozatokban képviselttől, hogy ott a Bizottság egyértelműbben kifejezésre juttatta, hogy a sávos adózás mindkét formája, így a sávosan progresszív adórendszer is eltérő marginális és átlagos adókulcsokat eredményez.⁴⁴

Ez lehetővé teszi annak a következtetésnek a levonását is, hogy a Bizottság az olyan összetettebb referencia-rendszert, amely nem egy főszabályból és a kivételéből áll, abból a szempontból értékeli, hogy a megoldás nem arra irányul-e, hogy ennek az összetettebb szabályozási megoldásnak a révén ellehetetlenítse az adott szabályozásra az állami támogatási szabályok alkalmazását, és nem diszkriminatív szabályozás-e önmagában.

⁴² Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 27. pont.

⁴³ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 28. pont.

⁴⁴ Commission decision of 30.6.2017 on the state aid SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) implemented by Poland for the tax on the retail sector. A továbbiakban: Lengyel kiskereskedelmi adó végső határozat, 53–54. pont.

Figyelemreméltó, hogy a Bizottság a Gibraltár-ügyben is úgy értékelte a bemutatott rendszert, mint ami

- ♦ „egységes rendszerként tulajdonképpen különböző és egymással kölcsönösen össze nem egyeztethető adószabályozások kombinációja, lehetetlen meghatározni a viszonyítási és a különleges szabályozást. Éppen ellenkezőleg, a bemutatott rendszer mint adórendszer önmaga tesz különbséget a különböző fajta társaságok között, így előnyöket biztosít egyes, különösen az offshore társaságok számára.”⁴⁵

Önmagában az, hogy egy tagállami adórendszer a komplexitása miatt nem illeszthető bele a főszabály-kivétel vizsgálati sémába, még nem jelenti, hogy az szükségszerűen lefordítható erre a sémára, és hogy tudatosan annak helyettesítésére irányulna az állami támogatási szabályok hatálya alól kikerülés érdekében. Ez nem zárható ki, és a vizsgálat mindenképpen indokolt, de erre kellő körülmények mellett és csak kivételes esetben lehetne mód.

Úgy tűnik ennek alapján, hogy a Bizottság az összetettebb, a főszabály és az alól kivételt teremtő mentesség sémájába nem illeszkedő tagállami adóintézkedések esetében szembesül a háromlépcsős teszt alkalmazási problémájával, és igyekszik ilyenkor valamilyen kreatív helyettesítő vizsgálati módszert alkalmazni. Ezzel szemben Jääskinen főtanácsnok annak bonyolultsága ellenére a viszonyítási alap megállapításának szükségessége mellett érvelt.⁴⁶

Önmagában az, hogy egy rendszer összetett vagy hibrid, még nem elegendő ahhoz, hogy az ilyen rendszer esetében ne kellene törekedni a közös vagy általános rendszer megtalálására.⁴⁷

Kétségtelenül amennyiben a viszonyítási alap meghatározása nehézségekbe ütközik, ebből eredően nem problémamentes az attól való eltérés megállapítása sem:

- ♦ „...eltérés kritériuma, amely elsősorban az előny megállapítására szolgál, bizonytalan lehet, amennyiben az a kérdés, hogy mi az a szabály, amelytől eltérnek. Ugyanakkor a viszonyítási alap által meghatározott adórendszerben, amely leggyakrabban a nemzeti adórendszer, kell keresni egy esetleges alrendszert, következésképpen kivételeket vagy eltéréseket.”⁴⁸

Vélhetően önmagában az, hogy egy adott tagállami adóintézkedés esetében a Bizottság nehézségekbe ütközik a referencia vagy az attól való eltérés megállapítása tekintetében, nem vezethet olyan eredményre, hogy a korábbi vizsgálati módszert

⁴⁵ Gibraltár-indítvány, 150. pont.

⁴⁶ „Figyelemmel az adóintézkedések eltérő jellegére, az általános intézkedések és a szelektív intézkedések közötti határvonal meghúzése egyre bonyolultabbnak bizonyul. Következésképpen a viszonyítási alap meghatározása, bármilyen nehéz is, alapvető annak megállapításához, hogy a szóban forgó szabályozás »különlegesnek« vagyis »szelektívnek« tekintendő-e.” (Gibraltár-indítvány, 178. pont.)

⁴⁷ Gibraltár-indítvány, 213. pont.

⁴⁸ Gibraltár-indítvány, 188. pont.

a Bizottság egy számára könnyebben alkalmazható megoldásra cseréli. Különösen azon az áron nem, hogy ez dogmatikai következtetlenségeket eredményezhet, illetve a fennálló hatásköri rendben zavarokhoz vezethet.

Az arra irányuló törekvés, hogy a Bizottság fellépjen az eredendően diszkriminatív módon kialakított szabályozás ellenében és az állami támogatási szabályok megkerülésével szemben, vitathatatlanul indokolt célkitűzés. Kérdéses azonban, hogy amennyiben a Bizottság úgy véli, hogy a tagállam által kialakított szabályozás valójában eltérő mértékű fizetési terhet ró a különböző vállalkozásokra, akkor jár-e el helyesen, ha az így kialakított, de a háromlépcsős teszt alkalmazását nem engedő referencia-rendszert félretéve maga határoz meg egyet. Mindezt úgy, hogy mint a jelen esetben a viszonyítási pontot oly módon határozza meg, hogy az állami támogatás szükségszerűen felmerül, miközben nem tudja megfelelően bemutatni választása megfelelő voltát.

Ha a tagállami szabályozás eltérő fizetési kötelezettséget állapít meg a vállalkozásokra, azt jelenti-e szükségszerűen, hogy ez az állami támogatási szabályok megkerülése, és hogy az ilyen tagállami intézkedés más eszközökkel nem kezelhető. Nagyon keskeny a határ az állami támogatási szabályok megkerülésének megakadályozása és az állami támogatási szabályozás túlzottan kiterjesztő, egyébként a hatálya alá nem tartozó szabályozási megoldásokra történő kiterjesztés alkalmazása között. Természetesen az állami támogatásoknak szükségszerű fogalmi eleme a szelektivitás, bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése, de nem ez az egyetlen feltétel, amelynek az állami támogatássá minősítéshez teljesülnie kell. Ebből következően vélhetően nem is kell minden diszkriminatív tűnő tagállami adószabály uniós jogi konformitását az állami támogatási szabályok alapján vizsgálni. Az „előny”, amely az állami támogatásoknak szintén szükségszerű fogalmi eleme, már önmagában szűkíti azon diszkriminatív szabályozások körét, ahol az állami támogatási szabályok alappal felhívhatók.

Vélhetően nem vezetne helyes eredményre, ha minden diszkriminatív tűnő, a főszabály-kivétel struktúrájánál komplexebb szabályozási megoldást úgy tekintenénk, mint amely az állami támogatási szabályok megkerülésére irányul, és ezért ezeket helyettesítenék, illetve kiválnának egy olyan egyszerűbb képlettel, hogy ebben a komplexebb szabályozási struktúrában kineveznek egy viszonyítási pontot. Ez alapjaiban ellenkezik a sávós adórendszerek filozófiájával, és alapjaiban kérdőjelezi meg ennek az eszköznek a tagállamok általi alkalmazhatóságát annak dacára, hogy a tagállamok az adószabályok kialakítása tekintetében relatíve széles körű szabadsággal rendelkeznek.

A sávós adórendszerek egy referenciakulccsal való felváltása és a többi sávhoz tartozó (átlagos) kulcs kivételként aposztrofálásával a Bizottság vizsgálati sémájához igazítása – túl azon, hogy korántsem egyértelmű, hogy mely sávhoz tartozó kulcs a viszonyítási pont, és ez e kérdés alapján határozza meg az alkalmazandó uniós jogi szabályokat – azért is kifogásolható, mert nincs teljesen összhangban azzal a megoldással, amelyet a Bíróság a Gibraltar-ügyben elfogadhatónak tekintett.

Ennek alapján úgy tűnik, hogy ha valamely referencia-rendszert úgy alakítottak ki, hogy arra a Bizottság nem tudja alkalmazni háromlépcsős tesztjét, indokolt annak vizsgálata, hogy a komplex struktúra valójában nem egy egyszerű főszabály-kivételi struktúra elleplezését szolgálja-e. Ha igen, és ezt a Bizottság megfelelően igazolja, hogy az így önkényesen, illetve objektíven nem igazolható módon kialakított referencia valójában a vállalkozások közötti hátrányos megkülönböztetést eredményezi annak ellenére, hogy esetlegesen a kialakításának szempontjai egyenként általánosak volnának, úgy lehetséges van a rendszert egészében értékelnie. Ha maga a rendszer kezel valamely alanyi kört valamely rá jellemző tulajdonság alapján a többiekhez viszonyítva előnyösen, akkor a Bizottság azt kivételesen önmagában hátrányosan megkülönböztető adórendszernek tekintheti. Az ilyen rendszer szükségszerűen szelektív, és az egyéb feltételek teljesülése esetén állami támogatásnak minősül.

Ami pedig azt az ennek fényében korlátozott relevanciával bíró kérdést illeti, hogy mely szempontok értékelése alapján kell választani az egyes lehetséges csoportok között a referencia megválasztásakor, megállapítható, hogy a Bizottság gyakorlatában van arra példa, hogy az egyes csoportokba tartozó adóalanyok számát tekinti abban a kérdésben meghatározónak, hogy mely csoport tekinthető referenciának.⁴⁹

Ez mindenképpen elfogadható megoldásnak tűnhet abból a szempontból, hogy meglehetősen furcsa megoldás volna egy olyan csoportot választani referenciaként, amibe az adófizetőknek más csoportokhoz viszonyítva kisebbségben lévő csoportja tartozik. Erre utal Jääskinen főtanácsnok is, amikor jelzi, hogy a Bizottság háromlépcsős tesztje helyett alkalmazott önmagában hátrányosan megkülönböztető adózási rendszer fogalma azt eredményezné, hogy a Gibraltár-ügyben szelektív intézkedésnek minősüljön az olyan adóügyi intézkedés, amely a gibraltári vállalkozások több mint 99 százalékára vonatkozik. Még ha az intézkedés versenyre gyakorolt hatásai is a meghatározók, egy szinte valamennyi vállalkozásra vonatkozó intézkedés – álláspontja szerint – nem minősíthető szelektív előnynek.⁵⁰ Lényegében ugyanez igaz a vitatott magyar intézkedések esetében is.

- ♦ „...a magyar hatóságok által benyújtott adatok szerint az összesen mintegy 21 700, az élelmiszer- és takarmány-kiskereskedelem területén elért árbevételt bevalló élelmiszerlánc-szereplő között mindössze hét (0,03%) olyan van, amely 0,1%-nál magasabb kulcs-

⁴⁹ „A Ryanair azt állította, hogy a 2 EUR mértékű alacsonyabb adókulcs, illetve a 2011. március 1-én bevezetett 3 EUR mértékű egységes adókulcs tekintendő a légitököledési adórendszer szokásos adómértékének. Az Egyesült Királyság nyugati területein található célállomások kivételével azonban az alacsonyabb adókulcs csak belföldi célállomások esetében alkalmazandó, ami az ír hatóságok szerint az összes adóköteles járat 10–15%-ának felel meg. Ezért az nem minősíthető a szokásos adókulcsnak.” [A bizottság határozata (2012. július 25.) az SA.29064 (11/C, korábbi 11/NN) számú állami támogatásról – Írország által bevezetett differenciált légitököledési adókulcsokól, 45. pont.]

⁵⁰ Gibraltár-indítvány, 5. pont és 6. lábjegyzet.

csal fizeti az élelmiszerlánc felügyeleti díjat. Ezek az adatok arra mutatnak, hogy a módosított élelmiszerlánc-törvény eltérő elbánásban részesíti a vállalkozásokat, és a 2014. évi módosítással előírt progresszív díjmértékek szelektív jellegűek.”⁵¹

Úgy tűnik tehát, hogy számszerűen semmiképpen sem a legmagasabb átlagos kulcs a legnépesebb sáv, a legalacsonyabb sávon kívül mindössze hét vállalkozás szerepel, ennek ellenére választotta a Bizottság viszonyítási pontul a legmagasabb kulcsot. Nem volt ez másként a reklámadó esetében sem, ahol

- ♦ „...a magyar hatóságok által az adóelőlegről benyújtott adatok alapján a reklámbevételekre vonatkozó 30%-os, illetve a 40%-os adókulcsnak megfelelő két felső sávba 2014-ben ténylegesen csupán egyetlen vállalkozás esett, és ez a vállalkozás fizette be a magyar állam által beszedett teljes adóelőleg mintegy 80%-át.”⁵²

Lényeges tanulsága a vizsgált eljárásoknak, hogy azokban az esetekben, amikor a tagállami szabályozás esetében nem egyértelmű vagy pedig a Bizottság számára elfogadhatatlan a viszonyítási rendszer, illetve az abból adódó referenciapont, a Bizottságnak fokozott körültekintéssel kell megválasztania – ellenőrizhető és objektív szempontok alapján –, hogy mely sávhoz tartozó adó a referenciaszint (ha a Gibraltár-ítéletben foglaltak mintájára nem tekinti az adórendszert összességében). Ennek függvényében alakul ugyanis, hogy mely uniós jogi szabályozás alapján vizsgálándó az adott nemzeti intézkedés uniós joggal való összeegyeztethetősége. Ennek fokozott a jelentősége az olyan esetekben, amikor a referencia-rendszert valamilyen sávos adómértékű adórendszer képezi, különösen ha az egyes sávokhoz tartozó adómértékek progresszívek.

Ez nyilvánvalóan felértékeli, hogy – a sávok képzéséhez alapot szolgáltatató szempontokra figyelemmel – az egyes sávokba tartozó vállalkozások jogi és ténybeli szempontból valóban hasonló helyzetben vannak. Jóllehet a hasonlóság a helyzet azonosságához képest megengedőbb követelmény, az egyértelmű, hogy az állami támogatáshoz minősítéshez önmagában nem elegendő, hogy a vizsgált intézkedés hatása, hogy bizonyos vállalkozásokat diszkriminál. A hátrányos megkülönböztetésnek nem abban kell tetten látnia, hogy más vállalkozásokhoz képest egyes vállalkozások tekintetében többletterhet generál, hanem ellenkezőleg, valamely vállalkozásokat a referenciául választott vállalkozásokhoz képest előnyben részesít. Ez ismételten rávilágít annak a jelentőségére, hogy a hátrányos megkülönböztetés kiküszöbölése történhet oly módon, hogy 1. a legmagasabb árbevételű üzletek képezik a viszonyítási alapot, és hozzájuk képest a kisebb árbevételűek számára állami támogatási értelemben vett előnyt jelent az alacsonyabb összegű adó megfizetése az állam számára, de oly módon is, hogy 2. az alacsonyabb árbevételű vállalkozások képezik a viszo-

⁵¹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 33. pont.

⁵² Reklámadó-eljárást megindító határozat, 30. pont.

nyítási bázist, és így a magasabb árbevételűek által fizetendő többlet nem értelmezhető állami támogatásként, még ha hátrányos megkülönböztetést valósít is meg.

Bármilyen szempontot választ is a Bizottság a referenciacsoporthoz meghatározására, ezt vélhetően meg kell indokolnia. Lévéen hogy az állami támogatási vizsgálat, illetve a szelektivitás kulcsfogalma a referencia-rendszer, valamint ezzel összefüggésben az előny, a Bizottságnak a határozatában kellő mértékű figyelmet kell szentelnie a referenciaválasztás bemutatásának és a tagállam által megjelölt referencia elfogadhatatlanságának. Nem elegendő annak rögzítése, hogy erre adott esetben lehetősége van, hanem ez szükségszerűen azt is jelenti, hogy a Bizottságnak megfelelően be kell mutatnia a tagállam által megjelölt referencia nem megfelelő voltát, és hogy mely szempontok alapján alakította ki saját viszonyítási rendszerét.

Érdemes röviden kitérni arra a különbségre, hogy ellentétben az élelmiszerlánc-felügyeleti díjjal kapcsolatos eljárásban hozott végső határozattal, ahol a referencia-rendszer meghatározása meglehetősen terjedelmes, a dohány-egészségügyi hozzájárulás és a reklámadó esetében a Bizottság mindössze néhány bekezdést szentel a kérdésnek, és az is javarészt a meglévő gyakorlat összefoglalása. Az ügyben releváns megállapítás, hogy

- ♦ „az árbevételre vonatkozó adókulcs progresszív jellege azonban nem képezheti részét a referencia-rendszernek” illetve, hogy „[a] mint az alábbi szakaszokban igazoljuk, – az adókulcsok progresszív jellege miatt, valamint azon adósávok megállapítási módjából fakadóan, amelyekre a szóban forgó adókulcsokat alkalmazni kell – a törvény lényegénél fogva – indokolás nélkül – különbséget tesz a vállalkozások között a dohánytermékek gyártásából és kereskedelméből származó árbevételük szerint.”⁵³

Az idézett mondat gyakorlatilag azt jelenti, hogy a Bizottság valójában nem tudja tisztán alkalmazni a háromlépcsős tesztet, nem tud meghatározni egy referencia-rendszert, és nem is törekszik rá valójában.⁵⁴ Ehelyett látszólagosan a háromlépcsős módszer keretei között maradván a referencia-rendszertől való eltérés keretében próbálja igazolni, hogy a rendszer önmagában hátrányosan megkülönböztető.⁵⁵ A Bizottság álláspontja szerint tehát a referencia-rendszert tehát eleve szelektíven alakították ki, olyan módon, ami a szabályozások célja fényében nem indokolt.

A reklámadó esetében sem sikerült előzetesen meghatározni a megfelelő referencia-rendszert, sőt a Bizottság azon túlmenően, hogy rögzítette: lehetősége van annak vizsgálatára, hogy a referencia-rendszer kialakítása nem volt-e önkényes, nem

⁵³ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 8–19. pont. Lásd még: Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása határozat, 35. pont, Reklámadó-eljárást megindító határozat, 24. pont, Reklámadó-határozat, 48. pont.

⁵⁴ Reklámadó-határozat, 52. pont. „Lásd még: STATE AID – POLAND State aid SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polish tax on the retail sector Invitation to submit comments pursuant to Article 108(2) of the Treaty on the Functioning of the European Union. A továbbiakban: Lengyel kiskereskedelmi adó eljárást megindító határozat. 51.pont.

⁵⁵ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása határozat, 31. pont.

is indokolta ebben a vizsgálati lépcsőben, hogy miért lenne önkényes a választott referencia-rendszer. Arra korlátozta magát, hogy a vizsgálat további szakaszaiban igazolta, hogy az adókulcsok progresszív jellegének, valamint az e kulcsok alkalmazására vonatkozó sávok megállapítási módjának eredményeként – természetéből adódóan – megkülönböztette a vállalkozásokat az általuk elért árbevétel összegétől függően, anélkül, hogy ezt bármivel is indokolta volna.⁵⁶

Indoklásként azonban a határozat későbbi részeiből is mindössze az látható, hogy a Bizottság bemutatta, hogy az adókulcsok, valamint az azok alkalmazására vonatkozó sávok következtében meredeken emelkedett a reklámadó hatálya alá tartozó vállalkozások adóterhe a reklámok közzétételéből származó bevételüktől – és így a méretüktől – függően, és jelezte, hogy a két legfelső sávba csupán egyetlen vállalkozás esett, és ez a vállalkozás fizette be a magyar állam által beszedett teljes adóelőleg mintegy 80 százalékát.

- ♦ „Ezek az adatok jól mutatják a törvényen alapuló eltérő bánásmódot a vállalkozásokkal szemben, és a törvényben megállapított progresszív adókulcsok szelektív jellegét.”⁵⁷

Kérdéses azonban az, hogy a meredeken progresszív jelleg és az, hogy a legmagasabb adóterhet kevés számú vállalkozás viseli, önmagában elegendő-e ahhoz, hogy a Bizottság bizonyosra vegye az adórendszer szelektíven történő kialakítását. Kérdéses továbbá az is, hogy vajon a bemutatott konkrét hatások valóban azt mutatják-e, hogy az intézkedés hátrányosan különböztet meg árbevétel (vagy adott esetben valamely attól eltérő szempont) alapján bizonyos vállalkozásokat.

A Gibraltár-üggyel ellentétben ezek a szempontok nem kimondottan valamilyen szelekciós szempontokra és annak diszkriminatív jellegére utalnak, hanem pusztán a szabályozás tényleges következményeit írják le, de ehhez nem társul a szabályozás azon elemének megjelölése, amely az adózási szempontokon túlmenő szempontot érvényesítene bizonyos vállalkozások hátrányos megkülönböztetésével. Úgy tűnik, a Bizottság nem határozott meg mást diszkriminatív elemként, mint a meredeken progresszív adókulcsokat és ezek kombinálását a törvényben meghatározott sávokkal. Ezek idéznek elő nagyon lényegesen eltérő bánásmódot az alacsony és a magas reklámbevételű vállalkozások között.⁵⁸

- ♦ „Ennek eredményeként az alacsony reklámbevétellel rendelkező vállalkozások esetében a marginális és az átlagos adókulcsok egyaránt lényegesen alacsonyabbak a magas reklámbevételű vállalkozásokhoz képest, és így ugyanazon tevékenységük adóterhe lényegesen alacsonyabb.”⁵⁹

⁵⁶ Reklámadó-határozat 50–51. pont, Reklámadó-határozat, 54. pont.

⁵⁷ Reklámadó-eljárást megindító határozat, 30. pont.

⁵⁸ Reklámadó-eljárást megindító határozat, 37. pont.

⁵⁹ Reklámadó-határozat, 59. pont.

Ugyanakkor úgy tűnik, hogy a Bizottság csupán az árbevételt, esetlegesen a vállalkozás méretét tekintette szelekciós szempontnak, a versenytorzításra és az Európai Unión belüli kereskedelemre gyakorolt hatás értékelésére vonatkozó részben csak utalt a más tagállambeli szolgáltatók érintettségére, illetve a reklámszolgáltatások piacán a más tagállambeli gazdasági szereplők jellemző jelenlétére anélkül, hogy ebből bárminemű következtetést vont volna le. Eljárást lezáró határozatában ugyan az egyik érdekelt fél azon álláspontjára, hogy az adó előnyben részesíti a magyar tulajdonban álló műsorszolgáltatókat a nemzetközi szereplőkkel szemben, mivel a magyar tulajdonban álló műsorszolgáltatók a társaság állítása szerint általában véve alacsonyabb reklámbevételel rendelkeznek a nagyobb nemzetközi szereplőknél, azonban a határozat részletesen nem tér ki ennek a szempontnak az értékelésére.⁶⁰

A Bizottság álláspontja szerint a rendszer az egyes vállalkozások között az árbevételük, nem pedig nyereségük vagy foglalkoztatottaik száma alapján tesz különbséget, de ezen a ponton nem látszik, hogy effajta megkülönböztetés egy adójogi intézkedés esetében miért elfogadhatatlan, és nem törődik azzal a különbségtétellel, ami aközött van, hogy az egyes vállalkozások viselnek eltérő ténybeli helyzetük folytán eltérő adóterhet, vagy egyes vállalkozásoknak nem kell teljes egészében megfizetniük a rájuk háruló adóterhet, míg más vállalkozásoknak igen. Előbbi esetben a más vállalkozás a viszonyítási pont, utóbbiban az ugyanazon vállalkozás által a főszabály szerint egyébként viselendő adóteher. Utóbbi esetben a megkülönböztetés abban állhat, hogy bizonyos vállalkozások másokkal ellentétben nem viselik teljes terjedelmükben az adóterhüket.

B) Eltérés a referencia-rendszertől

Másodikként az Európai Bíróság a referencia-rendszertől, illetve a viszonyítási pontul választott szabálytól való eltérést vizsgálja. Ezen a ponton azt szükséges meghatározni, hogy az intézkedés eltér-e a referenciaszabályok alkalmazásától, előnyben részesítve bizonyos vállalkozásokat más olyan vállalkozásokkal szemben, amelyek a referencia-rendszerből fakadó cél tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.⁶¹

A Bizottság – vélhetően összefüggésben azzal a már jelzett problémával, hogy a viszonyítási pont megválasztása nem ellentmondásmentes – az eltérés meghatározásánál is a vállalkozások bizonytalanabb kategóriáit viszonyítja egymáshoz.⁶² Úgy tűnik, a Bizottság közelebbi meghatározás nélkül viszonyít egymáshoz „alacsonyabb és magasabb sávokba tartozó vállalkozásokat”, és állapítja meg, hogy előbbiek

⁶⁰ Reklámadó-határozat, 32. pont.

⁶¹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 29. pont.

⁶² Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 30. pont. Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 23. pont.

mind a marginális, mind az átlagmérték tekintetében alacsonyabb díjakat fizetnek. A Bizottság megfogalmazása („jóval alacsonyabb kulcs”, „sokkal alacsonyabb terhet viselnek”) arra utal, hogy álláspontja szerint a nagyobb árbevételű vállalkozásokhoz képest a kisebb árbevételű vállalkozásoknak az alacsonyabb marginális és átlagos díjak révén előnyt biztosítanak.

Amennyiben elfogadjuk, hogy a Bizottság értelmezése helyes, és az árbevételük mértéke szerint eltérő sávokhoz tartozó adómérték szerint adózó vállalkozásokra eltérő adóteher nehezedik, és ezáltal a progresszív díjmértékek és a díjakhoz kapcsolódó árbevétel-sávok különbségtételt eredményeznek a közelebből meg nem határozott magasabb és alacsonyabb árbevételű vállalkozások között, tulajdonképpen szükségtelennek tűnik, hogy ezt a különbségtételt a Bizottság a vállalkozások között azok mérete alapján történő különbségtételnek tekinti. Mindezt egyértelművé teszi az is, hogy az eljárást megindító határozatához képest a végső határozatában az előny leírását tartalmazó részben már egyértelműen kisebb vállalkozásokként említette – különösebb magyarázat nélkül – az alacsonyabb árbevételű vállalkozásokat és nagyobb vállalkozásokként a nagy árbevételűeket.⁶³ Hasonlóan érvelt a Bizottság a dohány egészségügyi-hozzájárulás esetében is.⁶⁴

Ez az érvelés bizonyos értelemben kétségesnek és szükségtelennek is tűnhet. Kétséges, mert a vállalkozások árbevétele és mérete közötti összefüggés nem feltétel nélküli. Maga a Bizottság fogalmazott oly módon, hogy

- ♦ „mivel a vállalkozások által realizált árbevétel bizonyos mértékig arányban van a vállalkozások méretével”⁶⁵

Emellett szükségtelennek is tűnik azért, mert az állami támogatásnak minősítés csak azt követeli meg, hogy vállalkozások bizonyos csoportját vagy bizonyos áruk termelését részesítse előnyben az adott intézkedés. A kedvezményezett vállalkozások csoportjának csoportképző ismérve lehetne önmagában is az árbevétel, és a Bizottság azt állíthatná, hogy az érintett intézkedés által kitűzött célra figyelemmel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozás valamennyi élelmiszerlánc-felügyeleti díj megfizetésére kötelezett vállalkozás, amelyek közül a magasabb árbevételű vállalkozásokhoz képest az alacsonyabb árbevételű vállalkozásokat az őket terhelő alacsonyabb marginális és átlagos adókulcsok előnyben részesítik.

Az állami támogatásnak minősítéshez feltehetően már ennek elegendőnek kellene lennie, ehhez képest a Bizottság igyekezett egyértelmű kapcsolatot teremteni az árbevétel és a vállalkozások mérete között, és nem csupán az árbevétellel, hanem az ehhez álláspontja szerint igazodó vállalkozásméret alapján fennálló megkülön-

⁶³ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 37. pont.

⁶⁴ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 24. pont, Reklámadó-eljárást megindító határozat 28. pont.

⁶⁵ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 31. pont.

böztetéssel indokolta a megkülönböztetés indokolatlan voltát. Nem úgy tűnik, hogy a méret szerinti megkülönböztetésnek volna hozzáadott értéke, az állami támogatás fogalma nem írja elő, hogy milyen szempontból kellene különbséget tenni a szabályozás célja szempontjából hasonló jogi és ténybeli vállalkozások között. Ez e szempont lehet a vállalkozások mérete, a vállalkozások szerkezete, illetve (esetlegesen ezzel összefüggésben) honossága, de akár az általuk realizált árbevétel is.

Az, hogy a Bizottság önmagában az elért árbevételekben fennálló különbséget nem tartotta elegendőnek, akár azt is sugallhatná, hogy ez egy olyan objektív szempont, amelynek megfelelő jelentőséget lehetne tulajdonítani az intézkedés indoklása vizsgálatánál. Annak azonban, hogy a Bizottság azt sugallja, hogy az árbevételel alapuló megkülönböztetés mögött valójában egy másik, a fizetendő díjjal talán közvetettebb összefüggést mutató szempont rejtőzik, adott esetben a viszonyítási ponttól való eltérés indokolásának vizsgálatánál is jelentősége lehet.

Ez az érvelés közelebb hozza a jelen ügyeket a Bizottság Hervis-ügyben képviselt álláspontjához. A Bizottság egyértelműen és beazonosíthatóan nem határozza meg az intézkedés által előnyben részesített vállalkozások körét, csupán utal az árbevétel és a vállalkozás mérete között egy bizonyos mértékig fennálló összefüggésre. A Bizottság határozatában szintén közelebbről meg nem határozott módon rögzíti, hogy

- ♦ „a napi fogyasztási cikkek értékesítésének piacára igen jellemző a nemzetközi szinten működő, más tagállamokbeli szereplők jelenléte. Az árbevétel alapú díj meredeken progresszív jellege a többiek rovására súlyosan hátrányos helyzetbe hozhat egyes szereplőket.”⁶⁶

A Bizottság továbbra is egyes szereplők vonatkozásában beszél versenytorzító hatásról, feltehetően a nagyobb árbevételű, nagyobb méretű, több tagállamban jelen lévő, jellemzően külföldi honosságú vállalatokra gondol anélkül, hogy ezt egyértelműen megjelölne.

Erre utal, hogy a Bizottság

- ♦ „emlékeztet arra, hogy nem minősíthet összeegyeztethetőnek olyan állami támogatási intézkedést, amely sérti az uniós jog egyéb szabályait, például a Szerződésben foglalt alapvető szabadságokat vagy az uniós rendeletek és irányelvek rendelkezéseit. A Bizottság ebben a szakaszban nem tudja kizárni annak lehetőségét, hogy az intézkedés elsősorban a külföldi tulajdonú vállalkozásokra irányul, ami sértené a letelepedésre irányuló, az EUMSZ 49. cikkében előírt alapvető szabadságot.”⁶⁷

Figyelemmel a Hervis-ügyre is, úgy tűnik, hogy a problémát továbbra is a kiskereskedelmi értékesítés adóztatása és a jellemzően eltérő tulajdonosi szerkezetben működő külföldi vállalkozások hátrányos megkülönböztetése jelenti. Ugyanakkor

⁶⁶ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 41. pont.

⁶⁷ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 46–47. pont.

jelzésértékű, hogy a Bizottság a Hervis-ügyet követően nem kötelezettségszegési eljárásban kívánt fellépni hasonló tagállami intézkedésekkel szemben, hanem állami támogatásnak minősítette azokat úgy, hogy az állami támogatási szempontú vizsgálatot és különösen is a szelektivitást olyan értelemben használja, hogy a nagyobb méretű külföldi vállalkozások hátrányos megkülönböztetése ellen kíván fellépni. A hivatkozott rendelkezés is jelzi azonban, hogy a Bizottság továbbra is fenntartja, hogy a jelzett intézkedés a Hervis-ügy analógiájára a letelepedés alapszabadságába ütközhet, azonban a vizsgálatot nem erre vonatkozóan, hanem annak esetleges állami támogatásnak minősítésére figyelemmel folytatja le.

A Bizottság egyes észrevételeiből az tűnik ki, hogy nem az árbevételi szempont objektivitását vagy adott esetben a nagyobb árbevételű vállalkozások ellenőrzésének nagyobb adminisztratív erőforrásigényét kérdőjelezi meg, hanem alapvetően az a tény jelenthet problémát, hogy egy nagyméretű kiskereskedő több kiskereskedelmi egységének ellenőrzése nem drágább vagy bonyolultabb a franchise-hálózatban működő szereplők több kiskereskedelmi egységének ellenőrzésénél, azonban utóbbiakra lényegesen alacsonyabb felügyeleti díj vonatkozik, és a magyar kiskereskedelmi láncok jellemzően franchise-hálózatban működve alacsonyabb árbevételt mutatnak.⁶⁸ Ezzel tulajdonképpen a Bizottság hasonlóképpen vélekedik az eljárásban érdekelt, a magyar piacon tevékenykedő félhez.⁶⁹

Az önmagában hátrányosan megkülönböztető adórendszer koncepcióját a jelen határozatokra vonatkoztatva megállapíthatjuk, hogy amennyiben az, hogy a külföldi vállalkozások magasabb adóterhet viselnek, nem annak a véletlen következménye, hogy ezeknek a vállalkozásoknak magasabb az árbevétele, hanem az adórendszert alakították eleve úgy ki, hogy a külföldi vállalkozások viseljék a nagyobb terhet, és a nagyobb árbevétel, illetve méret a külföldi vállalkozások olyan sajátossága, amely alapján egy külön csoportot alkotnak, akkor az adórendszert mint általános viszonyítási rendszert eleve szelektíven alakították ki.

Lényegesnek látszó különbség azonban, hogy a Bizottság által a Gibraltár-ügyben jelzett kritériumok (olyan társaságok, amelyek nem alkalmaznak munkavállalót, és nem használnak üzleti célú ingatlant) egyértelműen meghatározták az „*offshore*” társaságok körét, amelybe fogalmilag nem tartozhattak bele a hazai vállalkozások, ezzel szemben a magyar adórendszerben a legmagasabb terhet viselő csoportba egyrészt nem csak külföldi honosságú vállalkozások tartozhatnak fogalmilag, másrészt nem is valamennyi külföldi társaság tartozik ebbe a csoportba. Árbevételük függvényében tehát a külföldi és hazai vállalkozások egyaránt tartozhatnak a legmagasabb és az alacsonyabb sávokba is, és helyzetük időről időre változhat.

Még ha a sávok kialakítása folytán a vállalkozások mérete befolyásolja is, hogy ki melyik sávba kerül, az árbevétel nem tekinthető olyan kritériumnak, amely valamennyi külföldi tulajdonú vállalkozást egyértelműen kijelölné mindenféle mozgástér

⁶⁸ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 48. pont utolsó bekezdése.

⁶⁹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 26–27. pont.

nélkül a külföldi minőségükből eredően. A Bíróság várhatóan értékeli majd ezt a különbséget az ügyek elbírálásánál. Vélhetően a Bíróság jelentőséget tulajdonít majd annak a ténynek, hogy a legmagasabb sávba tartozó vállalkozások bár külföldiek, de nem az összes külföldi vállalkozás és nem e minősége okán tartozott ebbe a csoportba, a Bizottság által értékelt hatás és az adószabály által alkalmazott kritérium közötti összefüggés nem olyan egyértelmű, mint volt a Gibraltár-ügyben.

Erre figyelemmel a formailag valamennyi vállalkozásra alkalmazandó adórendszer képezhet viszonyítási alapot, amelyhez képest egy adott alanyi kör hátrányos megkülönböztetése vizsgálendő lenne. Az így meghatározott rendszer állandó jellemzői – még ha önmagukban általános kritériumon is alapulnak – valójában hátrányos megkülönböztetést valósíthatnak meg a hasonló helyzetben lévő társaságok között.⁷⁰ Ahogy a Bíróság megállapította, önmagában az általános adórendszer alkalmazásából eredő eltérő adóteher nem jelent állami támogatást, ehhez az is szükséges, hogy az adórendszer által alkalmazott kritériumok a kedvezményezett vállalkozásokat azok jellegzetes vagyontárgyai alapján kiváltságos kategóriaként jellemezzék.⁷¹

Úgy tűnik, a Bizottság azt tartaná hátrányos megkülönböztetéstől mentes megoldásnak, ha a kisebb szupermarketek, amelyeknek alacsonyabb az árbevételük, és ebből következően vélhetően az ő esetükben az értékesített mennyiség is kisebb, ugyanakkora felügyeleti díjat lennének kötelesek fizetni, mint a nagyobb szupermarketek. Álláspontja szerint a tagállam ezen díjkülönbözet tekintetében lemond az olyan forrásról, amely egyébként őt megilletné, és ebben áll a kisebb árbevételű vállalkozásoknak biztosított előny.⁷² Ez ismét rávilágít, hogy a Bizottság továbbra is olyan lineáris adóból indul ki, amelynek adómértéke a legmagasabb árbevételhez tartozó adómérték, és tagadja ezzel, hogy a tagállamoknak lehetősége lenne sávós adórendszerrel a vállalkozások eltérő ténybeli helyzetére figyelemmel egy differenciáltabb adórendszer kialakítására. A Bizottság álláspontja szerint a reklámbevétel adóztatásának referencia-rendszerét a reklámbevételekre kivetett olyan adónak kell képeznie, amely megfelel az állami támogatási szabályoknak, azaz amelyben a reklámbevételek azonos (egyetlen) adókulcs alá tartoznak, és nem tartanak fenn vagy vezetnek be semmilyen egyéb olyan elemet, amely szelektív előnyt biztosítana egyes vállalkozásoknak.⁷³

Ezzel megszűnne a jellemzően franchise-rendszerben működő magyar honoságú vállalkozások külföldi vállalkozásokkal szembeni előnyben részesítése, ugyanakkor a franchise-rendszerbe nem tartozó kiskereskedelmi egységek tekintetében a Bizottság által javasolt megoldás azt eredményezné, hogy ugyanakkora díjat kellene

⁷⁰ Gibraltár-ítélet, 95–101. pont.

⁷¹ Gibraltár-ítélet, 104. pont.

⁷² Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 39. pont és az Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 35. pont, Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása határozat, 24. pont, Reklámadó-határozat, 42. pont.

⁷³ Reklámadó-határozat, 56. pont.

fizetniük, mint a szignifikánsan nagyobb árbevételű és adott esetben jelentősebb kockázatot jelentő láncoknak. Ráadásul a Bizottság példájánál maradva, ha egy kilogramm cukor ellenőrzési költsége nem is változik annak függvényében, hogy ki értékesíti azt, az már nagyon is eltérő lehet, hogy az egyes egységek hányszor egy kilogramm cukrot értékesítenek, és ez kihat az ellenőrzés költségére is.

Felmerülhet tehát a kérdés, hogy az élelmiszerlánc-felügyeleti díj megfizetésére kötelezett vállalkozások valóban hasonló jogi és különösen ténybeli helyzetben vannak-e akkor, ha az általuk értékesített árumennyiségben szignifikáns eltérés mutatható ki. A Bizottság ezek szerint a nagyobb értékesített mennyiséget és ebből eredően a fogyasztók szélesebb körének elérését nem minősítette olyan ténybeli különbségnek, amelyre figyelemmel az adott vállalkozások a szabályozás által elérni kívánt cél szempontjából ne volnának azonos helyzetben.⁷⁴

C) Indokolás

Ahogy a Bíróság Bizottság által is hivatkozott ítélkezési gyakorlatából kitűnik adott esetben a referencia-rendszertől való eltérés akár indokolt is lehet.⁷⁵ A Bíróság kialakult ítélkezési gyakorlata értelmében csak akkor beszélhetünk állami támogatásról, ha „az érintett intézkedés által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő” vállalkozások között történik a különbségtétel. Látszik, hogy az állami támogatások tekintetében a hátrányos megkülönböztetés tesztje nem kívánja meg, hogy a vállalkozások azonos ténybeli és jogi helyzetben legyenek, hanem megelégszik azzal, hogy azok hasonló helyzetben vannak. A hasonlóságot pedig nem egyéb jellemző, hanem az intézkedés által követett cél fényében kell vizsgálni. A hasonlóság tehát a szabályozás célkitűzése szempontjából értékelhető, és alapvetően a szervesen az adóintézkedéshez kötődő, adójogi megfontolások alapján – nem pedig egyéb, adózáson túlmutató megfontolások szerint – fennálló eltérés lehet elvben igazolható.

Ennek alapján amennyiben a választott megoldás a követni kívánt cél elérését szolgáló inherens adójogi megoldáson alapul, és nem valamely adópolitikán kívüli cél elérésére irányul, még akkor is igazolható, ha egyes vállalkozásokat másokhoz képest hátrányosan megkülönböztet. A bizonyítás terhé a tagállam viseli, neki kell meghatároznia, hogy mennyiben indokolhatja a rendszer jellege vagy általános felépítése a választott megoldást. A legkézenfekvőbb adójogi magyarázata annak, hogy a vállalkozások egyes csoportjai a szabályozás értelmében eltérő mértékű adójogi terhet viseltek, az adott vállalkozások teherviselő képességében fennálló eltérés.

Kérdés mindezek alapján, hogy az árbevétel alapján eltérő adózási sávba tartozó vállalkozások között beazonosított különbséget legitimálhatja-e, hogy ez a tagállam által választott adózási rendszer inherens sajátossága, vagy pedig a tagállam azzal

⁷⁴ Hasonlóan a Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása határozat, 37. pont.

⁷⁵ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 35. pont.

valamilyen külső, adózási megfontolásokon túlmutató célt követ. Különösen kiemelt annak a jelentősége, hogy mi minősül az adórendszer inherens céljának a dohányegészségügyi hozzájárulás esetében. Ahogyan a Bizottság az eljárást megindító határozatában jelzi

- ♦ „[e]gyes különleges közterhek – például az egészségre vagy a környezetre káros hatással lévő bizonyos tevékenységek vagy termékek visszaszorítását célzó egészségügyi és környezetvédelmi adók – struktúrája rendszerint olyan, hogy az elérendő szakpolitikai célok annak szerves részét képezik. Ilyen esetekben az elérendő cél tekintetében eltérő helyzetű tevékenységekkel vagy termékekkel szembeni másfajta bánásmód nem minősül eltérő bánásmódnak [...]”⁷⁶

Ennek alapján úgy tűnne, hogy a Bizottság hajlandó elismerni, hogy egyes közterheknek látszólag adózáson kívüli szempontok is inherens elemei lehetnek, és ebből fakadóan azt, hogy mely vállalkozások vannak azonos ténybeli, illetve jogi helyzetben, többféle, összetett szempontrendszer alapján kell megvizsgálni. Az idézett határozat következő bekezdésében azonban az eljárást megindító végzésének ezt a felvetett szempontját azzal veti el, hogy az adó célja tekintetében azonos helyzetben lévő valamennyi szereplőre alkalmazandó az adó, és a progresszív jelleg különbségtételt eredményez. A Bizottság szerint a dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulás címén beszedett adójának célkitűzése alapján minden olyan vállalkozás összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben van, amely a dohánytermékek magyarországi gyártásából és kereskedelméből árbevétele származik,⁷⁷ és hasonló megfontolást követ az élelmiszerlánc-felügyeleti díj esetében is.⁷⁸

A Bizottság álláspontja szerint a vizsgált adóintézkedések által érintett valamennyi vállalkozás hasonló jogi és ténybeli helyzetben van, és a magyar hatóságok nem igazolták sem a sávok, sem az azokhoz tartozó díjak tekintetében fennálló eltéréseket.⁷⁹

Figyelemreméltó, hogy a Bizottság a Hervis-ügyben már elvégezte a leányvállalati (döntően külföldi vállalkozások) és a franchise-rendszer (döntően hazai vállalkozások) vonatkozásában a jogi és ténybeli összehasonlítást. Álláspontja szerint akkor nincsenek a vállalkozások objektíve hasonló helyzetben, ha az eltérő bánásmódjuk eltérő teherviselési képességnek felel meg. A különadó magasabb mértéke, amely a leányvállalatokhoz tartozó kiskereskedők árbevételeinek összeszámításából következik, nem jelenti azonban az ilyen vállalkozások magasabb teherviselési képességét. A Bizottság úgy véli, hogy a Magyarország által szolgáltatott információk sem azt

⁷⁶ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 21. pont.

⁷⁷ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 24. pont. Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása határozat 33–34. pont.

⁷⁸ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 45. pont.

⁷⁹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 12. pont.

nem igazolják, hogy egy vállalatcsoport árbevétele jól tükrözi annak teherviselő képességet, sem pedig azt, hogy az adórendszer jellege és általános felépítése indokolja az adó progresszív szerkezetét.⁸⁰ A magasabb teherviselési képesség nemcsak az árbevételt, hanem a költségeket is figyelembe vevő magasabb nyereségből következik.⁸¹

Kokott főtanácsnok azonban elismerte, hogy az adóalanyok eltérő teherviselési képessége alapvetően igazolhatja az eltérő adómérték alkalmazását, és a Bizottsággal szemben azt is jelzi, hogy az emelkedés igazolása az árbevételt alapul vevő adó esetében sem zárható ki előre.⁸²

A konkrét esetben a magyar hatóságok érvelése szerint az eltérés célja például az élelmiszerlánc-felügyeleti díj esetében az, hogy a felügyeleti díj mértéke arányosabb legyen a jelentősebb piaci szereplők felügyeletére (így többek között a tanúsítványokkal, az informatikai és minőségbiztosítási rendszerek útján történő ellenőrzésekhez szükséges idővel, a telephelyek számával, valamint a szakértőkkel és a gépjárműhasználattal összefüggő költségekre) fordítandó állami forrásokkal. A magyar hatóságok szerint a nagyobb árbevételű, illetve a nagyobb ügyfélállomány miatt nagyobb kockázatot jelentő élelmiszerlánc-szereplőknek nagyobb mértékben kell hozzájárulniuk az állam élelmiszerlánc-felügyelet finanszírozásához.⁸³ Hasonlóképp a reklámadó kulcsszerkezetének progresszív jellege különbségtételt eredményez a reklámok magyarországi közzétételére irányuló tevékenységet végző vállalkozások között reklámtévékenységük árbevételükben tükröződő nagyságrendje alapján.⁸⁴

A kérdés mindezek után az, hogy a vállalkozások által elért árbevétel vagy adott esetben a vállalkozások mérete és az ezen vállalkozások tevékenysége során felmerülő költség között kimutatható-e olyan egyértelmű összefüggés, amely indokolhatja a nagyobb árbevételű vállalkozások általi jelentősebb hozzájárulást az ellenőrzés költségeihez, illetve amennyiben igen, hogyan, milyen arányban határozható meg ez a jelentősebb hozzájárulás.⁸⁵

A magyar hatóságok álláspontja szerint a vállalkozások teherviselő képessége nem csupán nyereségességében, hanem piaci részesedésében és így árbevételében is tükröződik. A vállalkozások bevétele és mérete tükrözi a vállalkozások teherviselő képességét, így a nagyobb reklámbevételű vállalkozások teherviselő képessége nagyobb, mint az alacsonyabb reklámbevételűeké.⁸⁶ A bevételalapú adók esetében a progresszív adókulcsot a teherviselő képesség elve indokolja, az adókulcsok pontos sávjának meghatározása pedig nemzeti hatáskörbe tartozik.⁸⁷ Magyarország álláspontja szerint a Bíróság Gibraltár-ügyben hozott ítéletéből következően a nyeresé-

⁸⁰ Reklámadó-határozat, 67. pont.

⁸¹ Reklámadó-határozat, 68. és 71. pont.

⁸² Hervis-indítvány, 57–62. pont.

⁸³ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 36. pont.

⁸⁴ Reklámadó-határozat, 58. pont.

⁸⁵ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 29. pont.

⁸⁶ Reklámadó-határozat, 67. pont.

⁸⁷ Reklámadó-eljárást megindító határozat, 14. pont.

gesség mint adóztatási elv általános adóintézkedésnek minősül, ugyanis egy esetleges körülményből származik.⁸⁸ A Bizottság azonban kételkedik abban, hogy a fizetési képesség irányadó elvként szolgálhat az árbevétel-alapú adózáshoz.⁸⁹

A Bizottság szerint a kiskereskedelmi üzletláncok által fizetendő felügyeleti díj célja elvileg az üzletekben végzendő egészségügyi és biztonsági ellenőrzések finanszírozása, ezért ezen ellenőrzések költsége nem emelkedik az arányosnál nagyobb mértékben (sőt rendkívül meredeken) a nagyobb üzletek árbevételének függvényében.⁹⁰

A Bizottság álláspontja szerint a díj sajátos célja adott esetben indokolhat olyan adójogi megoldást, amely figyelemmel van például az adott vállalkozás konkrét körülményeire, azonban a jelen ügyben nem látja igazoltnak az összefüggést a fizetendő díj mértéke és a vállalkozás árbevétele között.

- ♦ „Magyarország például mindeddig nem nyújtott be bizonyítékot arra nézve, hogy egy zacskó cukornak egy jelentős árbevétellel rendelkező hipermarketben történő értékesítése miért jelentene hatvanszor akkora kockázatot vagy igényelne hatvanszor annyi ellenőrzést, mint ugyanezen zacskó cukornak egy alacsony árbevétellel rendelkező, kisméretű szupermarketben történő értékesítése. Ennek ellenére a szóban forgó hipermarket hatvanszor magasabb díjat fizet minden eurónyi árbevétel után.”⁹¹

A Bizottság minderre figyelemmel úgy ítélte meg, hogy a referencia-rendszer jellege és általános felépítése nem igazolja a szóban forgó intézkedést.

Ugyanazon termék értékesítésének kockázata, illetve ellenőrzési igénye vélhetően valóban nem különbözik annak függvényében, hogy az adott termék értékesítésére hol, mekkora árbevételű üzletben kerül sor. Ugyanakkor a nagyobb árbevétel nagyobb mennyiségű termék értékesítését implikálja, és a nagyobb értékesített mennyiség már eredményezhet nagyobb kockázatot, illetve nagyobb ellenőrzési költségeket.

Magyarország egy érdekelt fél álláspontjára reagálva jelzi, hogy a kisebb vállalkozások és az új belépők nehezebb helyzetben vannak a magasabb árbevételű, nagyobb vállalkozásoknál. Ezért a kisebb szereplők reklámpiaci helyzete nem összehasonlítható a nagyobb közvételezőkével, amelyeknek nagyobb a teherviselő képessége, és progresszíven magasabb adóterhet kell viselniük.⁹² Erre a felvetésre a Bizottság érdemben nem reagált határozatában.

⁸⁸ Reklámadó-határozat, 36. pont.

⁸⁹ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 30–31. Hasonlóképpen a Reklámadó-határozat, 71. pont.

⁹⁰ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 37. pont.

⁹¹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 37. pont.

⁹² Reklámadó-határozat, 35. pont.

AD HOC VIZSGÁLATI SÉMA – ÖNMAGÁBAN HÁTRÁNYOSAN MEGKÜLÖNBÖZTETŐ ADÓRENDSZER

A fent leírtakból az következne, hogy amennyiben a Bíróság által kialakított háromlépcsős tesztet kellene alkalmaznia a Bizottságnak valamennyi tagállami adóintézkedés állami támogatási szempontú vizsgálatánál, akkor bizonyos intézkedések, lévén hogy nem illeszthetők ebbe a főszabály-kivétel sémába, nem volnának állami támogatási szempontból vizsgálhatók. Azonban ahogyan a Bizottság maga is hivatkozta a határozataiban, a Bíróság a Gibraltar-ügyben, úgy tűnik, ennél megengedőbb volt, és nem tekintette kizárólagos módszernek a háromlépcsős teszt alkalmazását a szelektivitás vizsgálatára. A Bizottság határozataiban alkalmazhatott volna más vizsgálati módszert, de határozataiban mégsem ilyen megoldást választott.

A kérdés lényegében ott feszül, hogy olyannak kell-e tekintenünk a háromlépcsős tesztet mint a szelektivitás vizsgálatára irányuló módszert, amely tulajdonképpen független a vizsgált intézkedés természetétől, a választott szabályozási logikától, és ezért egyetemesen alkalmazandó, vagy pedig alkalmazhatóságának határt szab a saját szerkezete, és ebből fakadóan a Bizottság alkalmazhat adott esetben más vizsgálati sémát is adóintézkedések esetében. A referencia meghatározása, az attól való eltérés léte és annak igazolhatósága alapvetően csak a főszabály és az alóli kivétel szabályozási logikára épülő intézkedések esetében alkalmazható. A háromlépcsős teszt a nemzeti adózási rendszer keretében elfogadott közvetett intézkedés tárgyi szelektivitásának értékelésére szolgáló, azt lehetővé tevő módszer, amely tiszteletben tartja a hatáskörök megosztását a tagállamok és az Európai Unió között a közvetlen adóztatás terén.⁹³

A háromlépcsős tesztet nem kizárólagosnak tekintő értelmezés szerint létezik olyan elemzési módszer, amely eltér az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló közleményben szereplő módszertől. Ez az „önmagában hátrányosan megkülönböztető” adózási rendszer olyan adózási rendszer, amely az állítólagosan „általános” rendszerben alkalmazandó kritériumok megválasztásával már szerkezete folytán előnyt biztosít egy vagy több vállalkozási kategória számára.⁹⁴ Ilyen értelemben a diszkrimináció az *ad hoc* megközelítés értelmében nem korlátozódik az „adó jogias” diszkriminációra, tehát arra, hogy az adószabály logikája szerint megkülönböztetünk valamely vállalkozást.

A kérdés gyakorlati jelentősége pedig abban áll, hogy az utóbbi értelmezés esetén a Bizottság mozgástere sokkal szélesebb a tagállami adóintézkedések szelektivitásának vizsgálatánál, ami abból adódik, hogy a hátrányos megkülönböztetést tágabb értelemben tekinti és használja, mint a háromlépcsős tesztet mindenféle tagállami adóintézkedés vizsgálatára adekvátnak tekintő módszer. A kétféle megoldás egymást

⁹³ Gibraltar-indítvány, 3. pont.

⁹⁴ Gibraltar-indítvány, 4. pont és 4. lábjegyzet.

kiegészítve zárt rendszert alkot, mert ahol a háromlépcsős módszer a szabályozás szerkezete folytán nem alkalmazható, az „önmagában hátrányosan megkülönböztető” adózási rendszer koncepciója lehetővé teszi referencia-rendszer megállapítása nélkül a rendszer egészében történő vizsgálatát és adott esetben szelektívnek minősítését.

A háromlépcsős teszt esetében tulajdonképpen az alkalmazott szabályozás módszeréről van szó. A teszt ugyanis csak akkor alkalmazható, ha a vitatott intézkedés egyértelműen a valamely adófizetési kötelezettséget keletkeztető főszabály és az az alól meghatározott szempontok szerint kivételt teremtő rendelkezés sémáján alapul. A háromlépcsős teszt arra összpontosít, hogy megtalálja az általános rendelkezést és az attól való esetleges eltérést, valamint az eltérés indokát és igazolhatóságát. Ez a megközelítés a gyakorlatban csak a kötelezettség alól kivételt teremtő rendelkezések esetében alkalmazható. A háromlépcsős teszt arra szolgál, hogy megragadja a legitim érdekek mentén különbséget teremtő intézkedésekkel szemben azokat, ahol az eltérés valójában nem az adórendszer belső működéséből következik. Teszi mindezt azért, hogy ne korlátozza indokolatlan mértékben a tagállamokat az adójogi szabályozásuk kialakításánál.

A háromlépcsős teszt abból indulhatna ki a vizsgált határozatok alapjául szolgáló sávós adórendszerek esetében, hogy nem vizsgálja, hogy jellemzően kik tartoznak egy adott csoportba, illetve hogy őket másoktól megkülönbözteti és egymással összekapcsolja-e olyan, az adóintézkedés szellemén túlmutató szempont, amely szempontra figyelemmel alakíthatták ki az egyes sávokat. A háromlépcsős tesztet módszernek tekintő megközelítés formalizáltabb, abból indul ki, hogy az egyes csoportok egy zárt rendszert képeznek adójogi megfontolás alapján. Elegendő számára az, hogy az árbevétel nagysága olyan objektív, a tagállami intézkedés logikájából eredő szempont, amelyre figyelemmel képezhetők csoportok. Az, hogy az így képzett csoportokba tartozó vállalkozások valamilyen más, az adóintézkedés céljától eltérő szempontból is hasonló helyzetben vannak, a háromlépcsős tesztet módszerként alkalmazó megközelítés szempontjából tulajdonképpen nem releváns. Nem lehet azt állítani, hogy ez a megközelítés ne fordítana figyelmet arra, hogy melyek a csoportképző ismérvek, illetve hogy ezek objektívek-e, és a szabályozás logikájából erednek-e, de amennyiben ezek igennel válaszolhatók meg, nem fordít a továbbiakban figyelmet arra, hogy ez olyan helyzetet eredményez-e, mintha a csoportképző ismerv valójában más, az adórendszeren kívüli megfontolás volna. Csak azt keresi a háromlépcsős megközelítés, hogy a felhívott adójogi célkitűzés, amelyre mint objektív szempont-ra figyelemmel a sávós struktúrát kialakították, igazolni képes az eltérést, de nem fordít figyelmet arra, hogy ez adott esetben egybeesik-e más ismerv szerint képzett rendszerrel, és melyik valójában a meghatározó.

A Gibraltár-ítélet nyomán abból indulhatunk ki, hogy a tagállami intézkedések állami támogatási szempontú megítélésénél az intézkedés hatása, és nem annak szabályozási logikája a meghatározó, valamint hogy a Bizottságnak lehetősége van arra, hogy olyan esetben, amikor egy intézkedésre a háromlépcsős teszt nem alkalmazható, vagy „téves eredményre” vezetne, akkor ezt a tesztet félretegye, és a szelektivitást

általánosabb, például az alapszabadságok esetében megszokott diszkriminációvizsgálathoz hasonló szelektivitásvizsgálattal helyettesítse.

Ebből adódik egyrészt az, hogy nehéz megmondani, hogy melyek azok a kivételes helyzetek, amikor az *ad hoc* teszt alkalmazandó, illetve mikor lehet eltekinteni adóintézkedések esetében a háromlépcsős teszt alkalmazásától, illetve mikor vezetne az „téves” eredményre. További kérdés, hogy határozataiban a Bizottság vajon milyen megoldást követ. A vizsgált ügyekhez hasonló esetekben, amikor arra a következtetésre jut, hogy az intézkedés tényleges hatása az, hogy adójogi megfontolásokon túlmutató szempontból hátrányosan megkülönböztet bizonyos vállalkozásokat, akkor a szelektivitás vizsgálatánál félreteszi a háromlépcsős tesztet, vagy annak keretében – vélhetően a harmadik lépcsőben – a referenciától való eltérés igazolásánál juttatja ezt a megfontolást érvényre. A határozatban úgy tűnik, hogy a Bizottság alkalmazhatónak tartja a háromlépcsős tesztet, azt állítja, hogy bár nem talált megfelelő referenciát, de a legmagasabb árbevételhez tartozó sávhoz viszonyít, beazonosította az attól való eltérést, így az intézkedés *prima facie* szelektív, és az intézkedés nem indokolható.

Ugyanakkor úgy tűnik, hogy határozataiban a Bizottság vonakodott attól, hogy egyértelműen valamely, az intézkedés céljától eltérő szempont szerint kialakítottnak tekintse a magyar adóintézkedés sávos jellegét. Igaz ugyan, hogy az érdekelt felek álláspontjának ismertetésénél a Bizottság jelezte, hogy egyikük felvet ilyen szempontot,⁹⁵ ugyanakkor a Bizottság ezt a megközelítést nem tette magáévá, illetve erre vonatkozóan nem is jelenítette meg határozatában, hogy vizsgáldott volna. Ez a Hervis-ítéletben foglaltakra figyelemmel tulajdonképpen nem is meglepő.

Az azonban figyelemreméltó, hogy a Bizottság számára elegendő az adott vállalkozás által elért árbevétel összegének „bizonyos mértékű arányossága” a szóban forgó vállalkozás méretével ahhoz, hogy az árbevételt olyan szempontnak tekintse, mint amely valójában a méret alapján történő megkülönböztetést hivatott elleplezni. A Bizottság még a határozatának a potenciális versenytorzító hatás vizsgálatára irányuló részében⁹⁶ is legfeljebb sejteti, hogy a hátrányos helyzet nemzetközi szinten működő, más tagállamokbeli szereplőket érint, de nem megy odáig, hogy az adóintézkedés deklarált sávképző ismervét a jellemzően külföldi vállalkozások hátrányos megkülönböztetésével váltsa fel. Hasonlóan homályos az összefüggés a dohányipari vállalkozások egészségügyi-hozzájárulása esetében is.⁹⁷

Jóllehet maguk a lengyel kiskereskedelmi adóval kapcsolatos határozatok hangsúlyozzák a magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díjjal való hasonlóságot, ezen a ponton ezek a határozatok lényegesen eltérnek a magyar határozatoktól. A hivatkozott magyar határozatokkal ellentétben a Bizottság álláspontja szerint az önmagában hátrányosan megkülönböztető adórendszer célja, hogy szándékosan előnyben részesítse a kisebb vállalkozásokat az ugyanolyan tevékenységet végző nagyobbakhoz képest.

⁹⁵ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 26. pont.

⁹⁶ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj eljárást megindító határozat, 41. pont

⁹⁷ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása eljárást megindító határozat, 36. pont.

Úgy tűnik, hogy az adó nagyobb részét külföldi vállalkozások fizetik, és ez nincs is arányban a piaci részesedésükkel. A Bizottság nem tudta kizárni, hogy az intézkedés elsősorban a külföldi tulajdonban lévő vállalkozások ellen irányul, ami megalapozhatja az EUMSZ 49. cikkének sérelmét.⁹⁸ A lengyel adóval kapcsolatos végső határozat sokkal direkter jelzi a megkülönböztetést a franchise-rendszerben, illetve a holdingstruktúrában működő vállalkozások között.⁹⁹

Önmagában az árbevétel, illetve a vállalkozások mérete nem tűnik a szabályozás céljától távol álló, az adójogi szabályozástól idegen, külső politikai megfontolás tárgyának, az „árbevétel–méret–vállalkozások honossága” láncolat, és ilyen módon a külföldi tulajdonban lévő vállalkozások megkülönböztetésére irányuló érvelés a Bizottság részéről ahhoz nem elég kidolgozott, hogy a szelektivitás feltétele teljesüljön, különösen mert a Bizottság a megszokott vizsgálati séma helyett az önmagában hátrányosan megkülönböztető adórendszer kivételes koncepcióját alkalmazza. Nem hagyható figyelmen kívül, hogy a Bizottság a határozatában nem mutatja be, hogy mennyiben tekinthető a szabályozás vezérlő elvének a vállalkozások honossága alapján történő különbségtétel, és hogy mennyiben helytálló az említett három szempontból álló láncolat.

A bizottság határozatában érezhetően óvatosan fogalmazva, az oksági láncolatot magától értetődőnek feltételezi, miközben az általa idézett, Hervis-ítéletből származó hivatkozás éppen arra utal, hogy a Bíróság a nemzeti bíróság feladatává tette annak vizsgálatát, hogy az egy adósávba tartozó adóalanyok többnyire egy másik tagállamban rendelkeznek-e székhellyel.¹⁰⁰ Az „önmagában hátrányosan megkülönböztető adórendszer” koncepció, annak kivételes jellege és a különösen egyértelmű szelektivitás bizonyára többet kíván annál, hogy a Bizottság azt a következtetést vonja le, hogy

- ♦ „Magyarország tehát szándékosan úgy alakította ki az élelmiszerlánc-felügyeleti díjat, hogy az önkényesen előnyben részesít bizonyos vállalkozásokat, nevezetesen az alacsonyabb árbevételű, napi fogyasztási cikket értékesítő üzletek üzemeltetőit (tehát a kisebb vállalkozásokat), és hátrányos helyzetbe hoz másokat, vagyis az általában külföldi tulajdonban lévő nagyobb vállalkozásokat.”¹⁰¹

Úgy tűnik, még a Bizottság megfogalmazásából is, hogy a legnagyobb terhet viselő sávba tartozás nem a vállalkozások honosságának, hanem méretének függvénye. Érdemes a hangsúlyt arra fektetni, hogy a nagyobb vállalkozások viselnek nagyobb terhet, amely a szabályozástól nem idegen cél, az pedig, hogy az ilyen nagyobb vállalkozások között történetesen nagyobb számban képviseltek a külföldi tulajdonú vállalkozások, nem teszi alkalmazhatatlanná vagy látszólagossá a vállalkozások

⁹⁸ Lengyel kiskereskedelmi adó eljárást megindító határozat, 24. és 47. pont.

⁹⁹ Lengyel kiskereskedelmi adó végső határozat, 36., 40. és 47–49. pont.

¹⁰⁰ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 20. lábjegyzet.

¹⁰¹ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 45. pont.

méretéhez kapcsolódó objektív adójogi megfontolást. Ha ez nem így volna, akkor az olyan szempontok alkalmazása, mint egy vállalkozás nyereségessége, árbevétele vagy mérete – amelyek egy adó kivetésénél objektív és ésszerű követelményeknek tűnnek – megkérdőjelezhetővé válna. Abban az esetben ugyanis, ha ezek olyan eredményre vezetnek, amely átfedést mutat egy másik, az adóintézkedés céljától távolabb álló célkitűzés érvényesítésével, amelynek eredményeként túlnyomórészt külföldi vállalkozások viselnének nagyobb adóterhet, akkor a Bizottság úgy tekinthetné, hogy a szabályozás kialakításának valódi vezérlő elve, illetve hatása a külföldi vállalkozások megkülönböztetése. Az ilyen objektív adójogi szempontok alkalmazásának összekapcsolódása a külföldi honosságú vállalkozások megkülönböztetésével mint eredménnyel nem zárható ki, és a Bizottság értelmezésében ilyen esetekben segíthet az önmagában hátrányosan megkülönböztető adóintézkedés koncepciója. Azonban ez a gyakorlatban azt eredményezi, hogy a tagállamok közvetlen adók kialakításával kapcsolatos mérlegelési mozgástere szűkül azáltal, hogy nem alkalmazhatnak olyan objektív és legitim szempontokat, amelyek saját jellemzőik folytán elsősorban külföldi vállalkozásokat érinthetnek, még akkor sem, ha nem kizárt, hogy a teherviselők köréből az ismérv alapján a külföldi vállalkozások ki-, a hazai vállalkozások pedig éppen bekerüljenek.

Ez rámutat arra, hogy mennyiben határozta el a háromlépcsős teszt koncepciója a tagállami és az uniós hatásköröket a közvetlen adóztatás terén. Amennyiben a Bizottság vizsgálata a háromlépcsős teszt alkalmazásával arra a következtetésre jutna, hogy a referencia-rendszertől eltérés nem valósít meg szelektivitást, mert a szabályozás céljára figyelemmel azonos jogi és ténybeli vállalkozások között nem tesz különbséget, az állami támogatási vizsgálat negatív eredményre vezetne. Ezzel szemben ha ezt a vizsgálati módszert helyettesíthetnénk az intézkedés hatásának vizsgálatával, akkor ugyanennek az adójogi szempontnak az alkalmazása a külföldi vállalkozások hátrányos megkülönböztetését is eredményezhetné, és ebben az esetben az intézkedés állami támogatásnak minősülhetne. A Bizottság álláspontja szerint az új megközelítésre az állami támogatási szabályok kikerülésének megakadályozása miatt van szükség. Egyértelmű, hogy a legitim adójogi szempont alkalmazása is vezethet olyan eredményre, hogy a külföldi vállalkozások adóterhe magasabb, ez azonban nem feltétlenül hátrányos jogkövetkezmény. Nem tekinthető egy legitim és szakmailag helytálló szempont alapján kivetett adó feltétlenül uniós jogba ütközőnek csupán azért, mert nagyobb arányban a külföldi vállalkozásoknak kell viselniük a szempont alkalmazásából eredő adóterhet.

Nagyon nehéz megmondani, hogy mikor beszélhetünk a tagállam részéről kreatív, az állami támogatási szabályok alkalmazását elkerülni kívánó, tudatosan ilyen szempontból kialakított szabályozásról, és mi választja el ezeket az eseteket azoktól, amikor a legitim adójogi szempontú megkülönböztetés ténylegesen a honosság alapján történő hátrányos megkülönböztetést is eredményez. Vélhetően ez a vékony mezsgye, valamint a közvetlen adók szabályozására fennálló tagállami hatáskörök tiszteletben tartása szól a háromlépcsős teszt alkalmazása mellett. Azokban a kivé-

teles és valóban nagyon nyilvánvaló esetekben, amelyekben a Bizottság biztos lehet a tagállam visszaélésre irányuló szándékában, jöhet szóba az önmagában hátrányosan megkülönböztető adórendszer koncepciója kellő körültekintés mellett. Ennek az – intézkedés tényleges hatására irányuló – szempontnak a figyelembevétele azonban nem illeszthető a hagyományos háromlépcsős vizsgálati sémába, hanem valójában annak a helyére lép, és eredményez szelektivitást.

Ha azonban a háromlépcsős teszt keretében maradva próbáljuk értékelni a tagállami intézkedés hatását – ahogyan a Bizottság teszi –, az nehézségekhez vezethet. Talán dogmatikai értelemben tisztább megoldás volna, ha a Bizottság a vizsgált tagállami intézkedés hatását nem a háromlépcsős teszt keretében, azt némileg szét-feszítve próbálná meg értékelni, ugyanis a teszt formai értelemben nem alkalmas ennek a hatásnak az értékelésére. Úgy tűnik, a Bizottság sem találja határozatában e hatás értékelhetőségének a helyét. Az előny vizsgálatát lefolytató részben ugyanúgy felbukkan – kifejezetten a vállalkozások méretére történő utalással – egyfajta diszkriminációvizsgálat,¹⁰² de éppígy megtalálható ilyen elem a referencia-rendszer meghatározására irányuló részben,¹⁰³ csakúgy, mint a referencia-rendszertől való eltérést megállapító részben.¹⁰⁴ Úgy tűnik tehát, hogy a Bizottság sem találja a diszkrimináció ilyen tág, a háromlépcsős tesztől némileg eltérő értelmezése helyét a vizsgálati sémájában, mégsem tekint el annak alkalmazásától. Ez tulajdonképpen összhangban is van azzal a megoldással, amelyet a Bíróság a Gibraltár-ügyben követett, ahol az előny fennállását a reform szelektív jellegére vonatkozó bizonyításból vonja le.

- ♦ „A Bizottság egészében vizsgálta Gibraltár adórendszerét, annak önmagában hátrányosan megkülönböztető jelleget tulajdonítva, amely a Bizottság szerint szelektív előny fennállásával, és ennél fogva állami támogatás fennállásával egyenértékű. [...] Márpedig függetlenül attól a kérdéstől, hogy minek kellene lennie a viszonyítási alapnak a jelen ügyben, egy ilyen módszertani választás álláspontom szerint téves, az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősíthető közvetett intézkedés értékelésének szerkezetéhez kapcsolódó okok miatt.”¹⁰⁵

Magától értetődő, hogy ahhoz, hogy egy intézkedés állami támogatásnak minősülhessen, elengedhetetlen, hogy a Bizottság kimutassa az intézkedés által biztosított előnyt és annak szelektivitását, tehát közvetve egyfajta hátrányos megkülönböztetést, illetve pontosabban annak fordítottját, valamely vállalkozások „előnyös” megkülönböztetését, azonban ez a megoldás azt sugallja, hogy a Bizottság próbál egy általánosabb diszkriminációvizsgálatot beleilleszteni az erre elvileg csak szűkebb keretek között lehetőséget biztosító háromlépcsős tesztbe.

¹⁰² Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 37. pont.

¹⁰³ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 42–46. pont.

¹⁰⁴ Élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat, 49–50. pont.

¹⁰⁵ Gibraltár-indítvány, 153–154. pont.

A fentebb bemutatottakra is figyelemmel a háromlépcsős teszt harmadik eleme nem kínál megfelelő megoldást arra, hogy mi a helyzet olyan esetben, amikor a tagállam nem külső politikai célokra, hanem az eltérést inherens és objektív adójogi megfontolás elérésére alapozza, azonban a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy ez a szempont (az árbevétel mértéke) bizonyos mértékű kapcsolatot mutat más szemponttal (a vállalkozások mérete), amelyről azonban egyértelműen nem állítja, hogy külső politikai cél volna. Hozzátehetjük ehhez, hogy valódi külső cél a más tagállami vállalkozások hátrányos megkülönböztetése lehetne, azonban a határozatokból nem tűnik ki, hogy a Bizottság ezt tekintené a szabályozás céljának, illetve a csoportképző ismérvnek.

Úgy tűnik, a Bizottság nem azt kérdőjelezi meg, hogy a nagyobb árbevételű, illetve ügyfélkörű vállalkozások magasabb kockázatot jelentenek, ezért nekik magasabb felügyeleti díjakkal kell hozzájárulniuk az élelmiszerlánc-felügyelet finanszírozásához, hanem hogy nem indokolt a díjmértékek progresszív jellege, a magasabb árbevételű vállalkozások által generált költség nem növekszik meredeken progresszív mértékben. Még bonyolultabbá teszi a képet, hogy úgy tűnik, a Bizottság a hátrányos megkülönböztetés még egy lehetséges dimenzióját felveti az azonos szintű árbevételű napi fogyasztási cikkek értékesítő, valamint a napi fogyasztási cikkektől eltérő árukat értékesítő vállalkozások között.¹⁰⁶

KÖVETKEZTETÉSEK

A fentiekre figyelemmel megállapítható, hogy bár a Bizottság maga hivatkozva a Gibraltár-ügyben hozott ítéletet a vitatott intézkedések hatásának értékelésére, úgy tűnik, mégsem követi teljesen a hivatkozott ítéletben foglalt gondolatmenetet, kerülendő a nyílt eltérést a háromlépcsős tesztől. A hatásalapú megközelítés, illetve a tágabb értelemben vett diszkrimináció elleni fellépés azonban csak korlátozottan lehetséges a háromlépcsős teszt keretei között. A Gibraltár-üggyel ellentétben az általunk vizsgált határozatokban a Bizottság látszólag bár nem tér el alapvetően a háromlépcsős tesztől, de valójában olyan módon alkalmazza azt, hogy gyakorlatilag szétfeszíti annak kereteit. Úgy tűnik, a Bizottság igyekszik valahogyan megmaradni a háromlépcsős teszt keretei között, de a határozatból inkább az tűnik ki, hogy azt el is vetné, miközben próbálja a konkrét intézkedésre alkalmazni.

Ráadásul kérdéses, hogy az állami támogatás vizsgálatába illesztett kiterjesztőbb diszkriminációvizsgálat nem bontja-e meg a tagállamok és az Európai Unió közötti hatáskörmegosztás kialakult rendjét a közvetlen adók tekintetében, illetve milyen módon viszonyul ez az értelmezés az EUMSZ egyéb rendelkezéseihez. A közvetlen adóztatást illetően – amennyiben betartják az uniós szabályokat – a tagállamok szabadon választhatják meg adózási rendszereiket; ahogy az álláspontjuk szerint

¹⁰⁶ Dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása határozat, 56. pont.

a legmegfelelőbb, illetve leginkább megfelel preferenciáiknak, a közvetlen adóztatás a tagállamok hatáskörébe tartozik.¹⁰⁷

Ugyanakkor az állami támogatási rendelkezések, azon belül is a szelektivitás tartalmának háromlépcsős tesztől eltérő, a diszkrimináció tágabb értelmezésén alapuló felfogása azt eredményezi, hogy az uniós rendelkezések valamelyest szűkítenek a tagállamok számára fennálló, fent említett mozgástéren. Így hát a kérdés alapvetően az ezt az új értelmezési módszert illetően – mint volt a Gibraltár-ügyben is – az, hogy nem arról van-e valójában szó, hogy a Bizottság az állami támogatási szabályokat tekintette valamely tagállami szabályozás elleni hatékony fellépés egyetlen lehetséges eszközének. Továbbá az is kérdéses, hogy az állami támogatási szabályok valóban alkalmasak-e erre, illetve hogy melyek a felhasználás korlátai, és hogyan hat ez a hatáskörök megoszlására a közvetlen adóztatás területén.¹⁰⁸ Jelen esetben sem tűnik úgy, hogy a cél igazolhatja az állami támogatások tekintetében a versenyjog területén kialakított uniós jogi szabályozás túlzottan kiterjesztő értelmezését vagy olyan *ad hoc* megoldások elfogadását, amelyek ellentmondanak a jogállam EUSZ 2. cikkben szereplő elvének.¹⁰⁹

Fennáll a veszélye annak, hogy az „önmagában hátrányosan megkülönböztető rendszer” koncepciója és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének újító jellegű értelmezése ugyan lehetővé teszi a Bizottság számára, hogy fellépjen valamely helytelennek tartott tagállami megoldással szemben, valamint hogy elméletben lehetne rendkívül összetett közvetett formában nyújtott intézkedések vizsgálatára a hagyományosan vonatkozó módszertan alternatívája, de hátrányos lenne abból a szempontból, hogy következtelenségeket eredményez az állami támogatások vizsgálatának fogalmi rendjében.

A szelektivitás fogalmának ilyen tágítása és a diszkrimináció ilyen tág, korlátok nélküli felfogása azért is veszélyes lenne, mert már

- ♦ „a jogtudományban rámutattak arra, hogy a szelektivitás fogalma révén az EK 87. cikk megnyitotta az utat az adóügyi szabályok teljes harmonizációja előtt, jóllehet nem ez a célja. Az állami támogatásokra vonatkozó elveknek a nemzeti adópolitikára való alkalmazását ugyanis úgy tekintik, hogy az az adózási rendszerek versenyének szabályozását eredményezi, mivel a tagállamokat közvetett kötelezettség terheli az adósemlegesség tekintetében.”¹¹⁰

Annak ellenére, hogy az eltérésen alapuló, háromlépcsős rendszer alkalmazása a gyakorlatban nehézségeket okoz, úgy tűnik, ez az a vizsgálati módszer, amely leginkább összhangban lehet a tagállamok és az Európai Unió eddig kialakult hatáskörmegosztási rendjével a közvetlen adók terén. Jääskinen főtanácsnok álláspontja a következő.

¹⁰⁷ Gibraltár-indítvány, 125, 137. és 139. pont.

¹⁰⁸ Gibraltár-indítvány, 130. pont.

¹⁰⁹ Gibraltár-indítvány, 134. pont.

¹¹⁰ Gibraltár-indítvány, 143. pont.

- ♦ „A fent kifejtett kifogások ellenére álláspontom szerint az eltérésen alapuló megközelítés áll leginkább összhangban a hatáskörök tagállamok és Bizottság közötti megoszlásával. Elfogadva ugyanis, hogy a tagállamok hatáskörébe tartozik adórendszereik kialakítása, úgy vélem, megalapozott úgy tekinteni, hogy a Bizottságot az EK 87. cikk (1) bekezdése alapján megillető hatáskör az általánosan alkalmazandó rendszertől való eltérést megvalósító intézkedésekre korlátozódik.”¹¹¹

A tagállami adóintézkedések bár adott esetben diszkriminatívak, de nem valamilyen adózáson kívüli szempont miatt, hanem azért, mert az adórendszer valamilyen inherens megfontolás alapján másként érint bizonyos vállalkozásokat. Nem minden előnnyel járó megkülönböztetés lehet állami támogatás, csupán azok az intézkedések, amelyek esetében a megkülönböztetés alapjául valamilyen adózáson túlmutató megfontolás szolgál. Ezeknek az intézkedéseknek az elhatárolására szolgál a háromlépcsős teszt.

- ♦ „Következésképpen lényeges megőrizni a különbségtételt az állami támogatást képező adóintézkedések és azon adóintézkedések között, amelyek megfelelnek annak a szabályozásnak, amelyet a nemzeti jogalkotó saját adórendszere kialakításánál elképzelt, amely szabályozás tartalmazhatja az állam által szuverén jogainak gyakorlása során meghatározott általános közérdekű célok szempontjából szükséges megkülönböztetéseket.”¹¹²

Ily módon a háromlépcsős teszt alkalmazása révén az állami támogatási rendelkezések esetében a szelektivitás nem pusztán diszkriminációtilalom, hanem így tartja tiszteletben az állami támogatási dogmatika a tagállamoknak a közvetlen adók tekintetében fennálló hatásköreit.

A Bizottság álláspontja szerint a hagyományos vizsgálati módszer alkalmazása, nevezetesen hogy a Bizottságnak

- ♦ „előzetesen meg kellett volna határozni a közös vagy „általános” adórendszert, majd pedig bizonyítania kellett volna a szóban forgó intézkedéseknek ehhez a rendszerhez képest eltérő jellegét, nem veszi figyelembe azt, hogy így a tagállamoknak lehetőségük nyílna arra, hogy a szerkezetükből adódóan önmagukban hátrányosan megkülönböztető adórendszereket vezessenek be. A saját maga által „általánosnak” tekintett adózási rendszerére alkalmazandó kritériumok gondos megválasztásával ugyanis nagymértékben sikeresen reprodukálhatók egy olyan rendszer hatásai, amely nyilvánvalóan állami támogatást tartalmaz bizonyos vállalkozási kategóriák javára. [...] A jelen ügy sajátossága újító megközelítést igényel annak érdekében, hogy elkerüljék az állami támogatások

¹¹¹ Gibraltár-indítvány, 189. pont.

¹¹² Gibraltár-indítvány, 145. pont.

felügyeletének meggyengülését, és az ilyen megközelítésnek a szelektivitás különösen egyértelmű eseteire kell korlátozódnia.”¹¹³

A Bizottság szerint, ha a rendszer valamennyi jellemzőjét – tekintet nélkül arra az előnyre, amelyet egyes kedvezményezettek számára biztosít – úgy tekintenénk, hogy az automatikusan szerves részét képezi a rendszernek, nem pedig eltérés, azt eredményezné, hogy mentesülne az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazása alól.¹¹⁴

A hivatkozás szerint tehát a Bizottság önmagában hátrányosan megkülönböztető adórendszer-konceptiója kivételesnek szánt megoldás, és a különösen egyértelműen szelektív intézkedésekre korlátozná alkalmazását. Az azonban nem látszik, hogy pontosan milyen esetek volnának ezek, illetve hogy különösen egyértelműen szelektívnek tekint olyan esetet is, amelyhez hasonló kérdést a Bíróság ahelyett, hogy maga megítélt volna, visszautalt a nemzeti bíróságnak további vizsgálat céljából.¹¹⁵ Egyetérthetünk Jääskinen főtanácsnokkal abban, hogy nem lehet pusztán azért elhagyni a háromlépcsős módszert,

- ♦ „mert nem jár a Bizottság által egy egyedi ügyben kívánt eredménnyel.”¹¹⁶

Emellett Jääskinen főtanácsnok nagyon határozottan azon az állásponton van, hogy

- ♦ „egy ilyen megközelítés elfogadása módszertani forradalmat jelentene az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazása terén. E megközelítést követve az előny fennállását nem az intézkedés és az általánosan alkalmazandó adórendszer összehasonlítása alapján értékelnék, hanem a létező adórendszer és egy másik, hipotetikus és nem létező rendszer összehasonlítása alapján. Márpedig egy ilyen megközelítés egy adóügyi tertium comparationis kialakítását igényelné az Unió számára, annak érdekében, hogy értékelni lehessen az adóalapot (vagy az adókulcsokat) illető döntésekből eredő állítólagosan hátrányosan megkülönböztető hatást a társasági adózás területén. Márpedig ilyen általános kritérium nem létezik, és az állami támogatásokra vonatkozó jogi szabályozás alkalmazása nem igazolja egy ilyen de facto harmonizációt jelentő intézkedés elfogadását.”¹¹⁷

Mindezekre figyelemmel minden amellet szól, hogy a közvetlen adóintézkedések állami támogatási szempontú vizsgálatánál a szelektivitás teljesülése tekintetében továbbra is általában a háromlépcsős teszt az irányadó. Ez a megoldás tartja leg-

¹¹³ Gibraltar-indítvány, 191–192. pont.

¹¹⁴ Gibraltar-indítvány, 208. pont.

¹¹⁵ Hervis-ítélet 39–40. pont.

¹¹⁶ Gibraltar-indítvány, 203. pont.

¹¹⁷ Gibraltar-indítvány, 202. pont.

inkább tiszteletben a tagállamok szabályozási autonómiáját a közvetlen adók vonatkozásában. Azonban a korábbi ítélkezési gyakorlatot kiegészítendő, úgy tűnik, a háromlépcsős vizsgálat mellett bizonyos körülmények között szükséges az önmagában önkényesen megkülönböztető adórendszerek koncepciójának használata, azonban azzal a kíváncsolommal, hogy ez a módszer alapvetően csak korlátozottan, kivételes jelleggel és olyan esetben alkalmazható, ha a tagállami adóintézkedés nyilvánvalóan szelektív, és az állami támogatási szabályok kikerülésére irányul. Ez a teszt akkor és annyiban alkalmazható, ha a háromlépcsős teszt alkalmazása arra az eredményre vezetne, hogy a tagállami intézkedés nem szelektív és nem állami támogatás, azonban ez a következmény csupán annak az eredménye, hogy az adott tagállam ilyen módon alakította ki a referencia-rendszerét, vagy az egyáltalán nem állapítható meg.

Ez a gyakorlatban vélhetően azt eredményezi, hogy amennyiben a Bizottság megállapította, hogy állami forrásból előnyt biztosítottak, a szelektivitás vizsgálatánál eltekint attól, hogy a tagállam által meghatározott referencia-rendszerre vonatkoztatva lefolytassa a háromlépcsős teszten alapuló vizsgálatot, mert az a tévesen megválasztott, illetve torz módon kialakított referencia-rendszer miatt szükségszerűen elfogadhatatlan eredményre vezetne. Ilyenkor a ténylegesen kialakult helyzetet, illetve az előállt hatást nem valamely, a tagállam által megjelölt helyére állított referencia-rendszerrel való összehasonlítás alapján kell vizsgálni és dönteni a szelektivitás kérdésében, hanem a háromlépcsős tesztet félre kell tenni, és ehelyett önmagában az adóintézkedést a maga egységében kell vizsgálni.

Amennyiben mindennemű összehasonlítás nélkül az adórendszer egészéről megállapítható, hogy az előny szelektív, akkor a háromlépcsős teszt alkalmazásától el lehet tekinteni. Nem lehet azonban érv a háromlépcsős teszt félretétele mellett valamely adóintézkedés komplexitása vagy a referencia-rendszer meghatározásának nehézsége. Erre csak akkor van mód, ha a viszonyítási pont meghatározható ugyan, de elfogadhatatlanul hátrányos jogkövetkezményhez vezetne, vagy annak meghatározására nincs mód. Ebből eredően ennek az egyedi módszernek az alkalmazása csakis kivételes lehet. Ennek egyenes következménye, hogy a Bizottságot egyébként terhelő bizonyítási teher fokozottan érvényesül, és a háromlépcsős teszt félretétele esetén nem férhet kétség vizsgálatának helyességéhez, és ennek értelemszerűen az indoklásban is megfelelően tükröződnie kell.

A Bíróság a Gibraltár-ügyben oly módon döntött, hogy a háromlépcsős teszt alkalmazása nem lehet kizárólagos figyelemmel arra, hogy a teszt nem teszi lehetővé az adóintézkedések hatásának vizsgálatát, és eleve kizárja annak a lehetőségét, hogy az „*offshore*” társaságok megadóztatásának hiányát „szelektív előnynek” lehessen minősíteni.¹¹⁸ Ez azt jelenti, hogy a háromlépcsős teszt alkalmazása nem lehet olyan mértékben kizárólagos, hogy az egyes tagállami visszaélések esetén is a túlzott formalizáltság miatt kezelhetetlenné tegye a diszkriminációmentes adóintézkedés

¹¹⁸ Gibraltár-ítélet, 88. pont.

bőrébe bújtatott szelektív állami támogatási intézkedést. Erre figyelemmel el kell fogadni, hogy léteznek olyan helyzetek, amikor az előny fennállásának megállapításához nem szükséges az általános adórendszer mint viszonyítási alap meghatározása, máskülönben valóban a csak egy meghatározott módszer szerint kialakított szabályok minősülhetnek szelektívnek. Ennek eredménye ugyanis az lehetne, hogy nem lennének vizsgálhatók az olyan adórendszerek, amelyek ahelyett, hogy az összes vállalkozásra általános szabályokat írnának elő, amelyektől egyes vállalkozások esetében eltérést állapítanak meg, ugyanilyen eredményt érnének el azzal, hogy úgy illesztenék és állítanák össze az adószabályokat, hogy azok alkalmazása a különböző vállalkozások számára különböző adóterhet róna.¹¹⁹

.....
¹¹⁹ Gibraltár-ítélet, 93. pont.