

COLLECTIO
IVRIDICA
VNIVERSITATIS
DEBRECENIENSIS
VII.

Szerkeszti

*Badó Attila, Görgényi Ilona,
Horváth M. Tamás, Kovács Péter,
Szabó Béla, Tóth Tibamér, Várnay Ernő*

*Debreceni Egyetem
Állam- és Jogtudományi Kara
Dékán: Szabó Béla*

borítóterv: Petromán László (Kaméleon Dizájn)

*Technikai szerkesztők:
Bartha Ildikó, Megyaszi Georgina, Szabó Béla, Varjú Márton*

© a szerzők, 2007

BARTHA ILDIKÓ*

Az adóintézkedés formájában megvalósuló állami támogatások megítélése a közösségi jogban

Bevezetés

A közösségi jogrendszer mai formájának létrejötté egy meglehetősen bonyolult, számos gazdasági és politikai tényező által befolyásolt folyamat eredménye. Az Európai Közösség alapítói a Római Szerződés¹ (továbbiakban: Szerződés) aláírásával csupán egy gazdasági jellegű, a tagállamok közötti kereskedelem akadályainak lebontását célzó együttműködést kívántak létrehozni. Ennek megvalósítását egy olyan belső határok nélküli térség megteremtésével kívánták elérni, amelyben biztosított az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgása. A közös, illetve a belső piac hatékony működése ugyanakkor a négy szabadság elvének érvényesülése mellett a versenyfeltételek minden piaci résztvevő számára való azonosságát, valamint a közös, illetve a belső piac megfelelő működését akadályozó nemzeti jogszabályok léte esetén azok harmonizációját is megkívánja.

A közös piac hatékony működését gátló nemzeti jogszabályok között meghatározó szerepet játszanak azok az adószabályok, amelyek elsősorban a határokon keresztül történő áru- és szolgáltatás, illetve jövedelem és tőke szabad mozgásának akadályát képezik. A közös piac megfelelő működése további akadályának tekintendő az egyes nemzeti adójogi szabályozási rendszerek közötti számottevő különbség, a külföldről származó jövedelem kettős adóztatása és a külföldi illetőségű adózókat érintő diszkriminatív adószabályozás is.²

A Szerződés 93. cikke kimondja, hogy a négy szabadság elvének megvalósításához a tagállamok közötti harmonizációs folyamatot a közvetett adózás területére is ki kell terjeszteni. Ellentétben azonban a közvetett adókkal, a szerződés nem tartalmaz konkrét célokat a közvetlen adók³ harmonizációja érdekében, csak az általános rendelkezések között találunk rájuk vonatkozó utalásokat.⁴ Ilyen általános rendelkezésnek tekinthető a 94. cikk, melynek

* Egyetemi tanársegéd. DE ÁJK Európa-jogi és Nemzetközi Magánjogi Tanszék.

¹ *Az Európai Közösséget létrehozó szerződés*, HL 2006.C 321E.

² *Az Európai Unió adójoga*, szerk. ÖRY Tamás, Budapest, 2003, 17.

³ Közvetlen adó alatt az olyan adót értem, amelyet az adó fizetésére kötelezett nem háríthat tovább, tehát az adó terhét az adófizetésre kötelezett viseli.

⁴ *Az Európai Unió adójoga, i.m.*, 271.

értelmében: „A Tanács a Bizottság javaslata alapján és az Európai Parlamenttel, valamint a Gazdasági és Szociális Bizottsággal folytatott konzultációt követően egyhangúlag irányelveket fogad el a tagállamok olyan törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek közelítésére, amelyek közvetlenül érintik a közös piac megeremtését vagy működését.”

Mindemellett gyengítik a harmonizációra való törekvést a közvetlen adózás területén azok az alapszerződési előírások, amelyek kifejezetten megengedik a tagállamok számára a közösségi jogi kötelezettségeiktől való eltérést a tagállami adózási szabályok tekintetében. Így többek között a Szerződés 58. cikk (1) bekezdésének a.) pontja előírja, hogy: „...a tőke szabad mozgásának alapelveit rögzítő 56. cikk⁵ rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.” A 95. cikk (2) bekezdésének értelmében pedig „A ... [a tagállamoknak a belső piac működését érintő törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseinek közelítésére vonatkozó]... (1) bekezdés⁶ nem vonatkozik az adózásra...”

Az eltérő tagállami intézkedések által okozott versenytorzítást a leghatékonyabban a közvetlen adóztatásra vonatkozó közösségi szintű harmonizációs intézkedések kibocsátásával lehetne megszüntetni.⁷ Láthatjuk azonban, hogy a közvetlen adóintézkedések tekintetében a Szerződés nem írja elő kifejezetten a tagállami jogszabályok harmonizálásának kötelezettségét, így – az egységesítésre való kifejezett tagállami törekvés hiányában – a tagállamok hatásköre marad saját nemzeti adóintézkedéseik meghatározása. Az ezen irányba mutató politikai törekvés azonban csekély mértékben valósult meg,⁸ mivel néhány tagállam hivatkozott arra, hogy alapvető jogában áll az

⁵ A Szerződés 56. cikkének értelmében: „(1) ...tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgásra vonatkozó minden korlátozás, illetve (2) ...tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti fizetési műveletekre vonatkozó minden korlátozás.”

⁶ A Szerződés 95. cikk (1) bekezdésének értelmében: „A Tanács a 251. cikkben megállapított eljárásnak megfelelően és a Gazdasági és Szociális Bizottsággal folytatott konzultációt követően elfogadja azokat a tagállamok törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseinek közelítésére vonatkozó intézkedéseket, amelyek tárgya a belső piac megeremtése és működése.”

⁷ Az Európai Unió adójoga, i.m., 207.

⁸ A közvetlen adózás területén eddig megvalósuló harmonizáció eredményei közül a legfontosabbak: az anya-leányvállalati irányelv (A Tanács 90/435/EGK irányelve a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről, HL 1990 L 225. 6-9.), az átalakulási irányelvek (A Tanács harmadik irányelve a Szerződés 54. [jelenleg 45.] cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján a részvénytársaságok egyesüléséről, HL 1978. L 295. 36-43.) és a Tanács hatodik irányelve a Szerződés 54. (jelenleg 45.) cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján a részvénytársaságok szétválásáról, HL L 378., 1982.12.31., 47-54.), valamint a kamat- és jogdíjirányelv (A Tanács 2003/49/EK irányelve a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről, HL 2003. L 157. 49-54.)

adóintézkedések terén a szuverenitásának megőrzése.⁹ A 94. cikk által előírt egyhangú tanácsi szavazás követelménye, valamint a tőke mozgás korlátozására vonatkozó kivételek miatt gyors előrelépés ezen a területen nem is várható.¹⁰ Ennélfogva a tagállamok teljes mértékű szabadsággal rendelkeznek abban a tekintetben, hogy a saját gazdaságuk számára az általuk leginkább megfelelőnek vélt adózási rendszert kialakítsák,¹¹ s ennek a szabadságnak csupán a közösségi szabályok hatékony működésének védelme szabhat gátat.

A problémát – amely e tanulmány megírását is inspirálta – azonban nem kizárólag az alapító tagállamok egységesítési szándékának hiánya képezi, hanem a tagállamok és az általuk létrehozott szupranacionális szervezet közötti – adóintézkedések terén megvalósuló – hatáskörmegosztás rendezetlensége is.

Az adószabályozásra irányuló hatáskört elosztó rendelkezései ugyan látszólag egyértelműek, azonban nem nyújt megoldást a Szerződés arra a problémára, amikor a tagállami adójogi normák a közösségi hatáskörbe tartozó jogalkotási terület megvalósult eredményeit (vagyis a Közösség által alkotott másodlagos közösségi normákat, illetve a Közösség által kötött nemzetközi szerződéseket), illetve azok hatékony működését akadályozzák vagy legalábbis befolyásolják. Így például amiatt, hogy az adó kivetés szabályozása (néhány kivételtől eltekintve) a tagállamok kompetenciájába tartozik, a tagállamonként különböző adószabályok hatással lehetnek a közösségi versenyszabályok megfelelő működésére. A közösségi versenyszabályok a Közösség egyik alapvető célkitűzésének a biztosítását szolgálják, azon célkitűzését, hogy a Közösség területén belül megvalósuljon a szabad verseny.¹² Ugyanis, amennyiben a Közösség alapvető céljainak megvalósulása veszélybe kerül, rögtön kérdésessé válik a tagállamok adószabályozásra vonatkozó jogalkotói szabadsága.

Ugyanakkor jogosan vetődik fel az a kérdés, hogy a Bizottság ellenőrizhet-e olyan tagállami intézkedést a közösségi jognak való megfelelés szempontjából, amelynek kibocsátása a tagállam kompetenciájába tartozik. Az alapítók eredeti elképzelése szerint az adók kivetése az általános költségvetési politika eszközének tekinthető, mértéküknek meghatározása a tagállamok hatásköre, és nem minősíthető a közösségi versenyszabályokkal ellentétes

⁹ *Az Európai Unió adójoga, i.m.*, 207.

¹⁰ *Az Európai Unió adójoga, i.m.*, 272.

¹¹ *Az Európai Unió adójoga, i.m.*, 207.

¹² A közösségen belüli verseny szabadságának alapelve a Szerződés 3. cikkének g) pontjában jelenik meg, melynek értelmében a Közösség tevékenysége magában foglalja a belső piaci verseny torzulásának megakadályozását.

rendelkezésnek.¹³ Ennélfogva a tagállamok elvileg korlátozás nélkül dönthetnek arról, hogy milyen ügyletekre vetnek ki és milyen mértékű adót.¹⁴

A fent vázolt hatásköri probléma eredménye, hogy nehezen különböztethető meg a közösségi versenyszabályok értelmében tiltott állami intézkedés a gazdaságba való állami beavatkozás legális formájától. Különösen igaz ez a megállapítás az állami támogatások tekintetében. Már a Római Szerződést előkészítő *Spaak-Jelentés* is megmutatta, hogy igen nehéz egymástól elhatárolni azokat az adóintézkedéseket, amelyek rejtett állami támogatásnak minősülnek, illetve azokat, amelyek az eltérő nemzeti szabályok természetes következményei.¹⁵

Annak érdekében, hogy valamilyen megoldást találjon a fent vázolt problémára, az Európai Unió tagállamai üzleti tevékenységéhez kapcsolódó közvetlen adóztatási gyakorlatát egyre gyakrabban és részletesebben vizsgálja az Európai Bizottság, tekintettel ezen intézkedések esetleges állami támogatási tartalmára.¹⁶ A Bizottság megítélése szerint ugyanis a közös piaccal való összeegyeztethetlenség alapelve és az ettől az elvtől való eltérés tilalma „bármilyen formájú” támogatásra vonatkozik, beleértve egyes adóintézkedéseket is.¹⁷ Az állami támogatások lehetséges formái közül az adókedvezmény, illetve az adómentesség formájában nyújtott támogatásokra, mint legkevésbé megengedhető intézkedésekre tekint a Bizottság, mert az ilyen jellegű rendelkezések, szabályok általában működési támogatásnak minősülnek, amely tiltott az állami támogatások szabályrendszere szerint.¹⁸

A tagállamok közvetlen adózási rendszere harmonizációjának hiányából eredő torzulások meglehetősen nagymértékűek, ezt igazolja az a 90-es évek második felében végzett felmérés is, mely szerint az állami támogatásoknak körülbelül 25%-át minősítette a Bizottság eddig lefolytatott eljárásai során adórendszerből származónak.¹⁹ A Közösségen belüli verseny ilyen mértékű torzulása újra és újra felveti a közösségi szintű szabályozás igényét. Az Európai Bizottság a tagállamok közötti konszenzus hiányát felismerve taktikát váltott, és

¹³ R. M. D'SA, *European Community Law on state aid*, London, 1998, 86.

¹⁴ Az egyetlen kivétel a VAT.

¹⁵ REMETEI FILEP Zsuzsanna, *Adózás és állami támogatás* = TÓTH Tihamér, *A versenyjog aktuális kérdései*, Budapest, 2005, 98.

¹⁶ P. ROSSI-MACCANICO, *State aid review of Member States' measures relating to direct business taxation*, *EStAL* (2004/2), 229 - 252. és 233.

¹⁷ *A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról*, HL 1998 C 38 0003 - 0009 (A továbbiakban: *Közlemény*)

¹⁸ REMETEI FILEP Zsuzsanna, *i.m.*, 99.

¹⁹ C. QUIGLEY, *General Taxation and State Aid* = A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN, *The law of state aid in the European Union*, Oxford, 2004, 207.

a jogi kötelezettségeket eredményező szabályozás helyett az adóharmonizáció egyéb eszközeihez fordult.

A Bizottság 1998-ban kibocsátott egy *Közleményt* az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról. Azóta a Bizottság – támogatva gyakran az Európai Bíróság által – sokkal nagyobb figyelmet fordít az adóintézkedések vizsgálatára abból a szempontból, hogy azok állami támogatásnak tekinthetők-e vagy sem.²⁰

Kiindulópontunk tehát az, hogy az adóintézkedések formájában nyújtott állami támogatások esetében a Bizottságnak, illetve a Bíróságnak két alapvetően ellentétes érdek közötti konfliktust kell eldöntenie, az adott eset sajátos körülményeit figyelembe véve. Az egyik érdek a tagállami szuverenitás megőrzése, melynek létjogosultsága az Alapító Szerződés 5. cikkében deklarált korlátozott felhatalmazás elvéből adódik.²¹ A másik szem előtt tartandó érdek pedig a közösségi célok megvalósításának szükségessége, a közösségi jogrendszer hatékony működésének biztosítása.²² Éppen ezért nem könnyű eldönteni, hogy az Unión belüli versenyt állítólagosan torzító adójellegű intézkedések állami támogatásnak való minősítése – a közösségi célok megvalósítása érdekében – megalapozott-e, vagy pedig az észlelt torzulás az Unión belül – a tagállamoknak a saját jogalkotási szuverenitásukhoz való ragaszkodása miatt – még nem harmonizált adórendszer elkerülhetetlen következménye-e.²³

A tanulmány e két érdek közötti konfliktus eldöntéséhez kíván segítséget nyújtani egy partikuláris terület: az adóintézkedések (ezen belül is elsősorban a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedések) formájában nyújtott állami támogatások vizsgálatával. Az írás a Bizottság és a Bíróság joggyakorlatára fókuszál, s az ebben kimutatható fejlődési tendenciát kívánja elemezni, illetve a megvalósult eredményeket összegezni. Legelső lépésként a

²⁰ C. QUIGLEY, *i.m.*, 207.

²¹ Az Alapító szerződés 5. cikkének értelmében: „A Közösség az e szerződésben ráruházott hatáskörök és a számára kijelölt célkitűzések keretén belül jár el.”

²² Ez a követelmény pedig az Alapító Szerződés 5. cikkének (2) bekezdésében rögzített szubszidiaritás elvében, illetve a 10. cikkében kimondott közösségi hűség elvében jelenik meg. Az 5. cikk (2) bekezdése szerint „Azokon a területeken, amelyek nem tartoznak kizárólagos hatáskörébe, a szubszidiaritás elvének megfelelően a Közösség csak akkor és annyiban jár el, amennyiben a tervezett intézkedés céljait a tagállamok nem tudják kielégítően megvalósítani, és ezért a tervezett intézkedés terjedelme vagy hatása miatt azok közösségi szinten jobban megvalósíthatók.” A 10. cikk értelmében pedig „A tagállamok az e szerződésből, illetve a Közösség intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket. A tagállamok elősegítik a Közösség feladatainak teljesítését. A tagállamok tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyezteteti e szerződés célkitűzéseinek megvalósítását.”

²³ REMETEI FILEP Zsuzsanna, *i.m.*, 98.

Római Szerződés azon cikkeit mutatom be, amelyek megfogalmazzák az adózásra és az állami támogatásra vonatkozó legfontosabb szabályokat, s amelyek tulajdonképpen a dolgozatban felvetett alapprobléma kiindulópontjaként szolgálnak. A tanulmány következő – tartalmi szempontból a lényegi részét képező – fejezetében a Bizottságnak a témánk szempontjából legfontosabbnak tekinthető *Közleményét* elemzem. Az ezt követő részben a Bíróság kapcsolódó gyakorlatát kívánom bemutatni, részben abból a célból, hogy látni lehessen, a Bíróság mennyiben vette figyelembe a Közleményben megfogalmazott iránymutatásokat, részben pedig annak bemutatása érdekében, hogy milyen új szempontok merültek fel a Közleményben meghatározottakon kívül a témánk szempontjából releváns esetekben. Végezetül pedig a dolgozatban tárgyalt kérdésekkel kapcsolatos észrevételeimet és következtetéseimet fogalmazom meg.

1. Az állami támogatásokra vonatkozó alapszerződési rendelkezések

A legfőbb iránymutatást arra vonatkozóan, hogy a belső piac megfelelő működésének szempontjából mely adóintézkedések minősülnek a közösségi jog által tiltott állami támogatásnak, a Közösség fellépési hatáskörét szabályozó (s az alapító államok akaratát közvetlenül tükröző) elsődleges jogforrás ad iránymutatást. Ahhoz tehát, hogy elmélyült elemzést tudjunk nyújtani a közösségi jog által tiltott állami támogatások és az adóztatással kapcsolatos tagállami intézkedések összefüggéseiről, mindenképpen szükséges ismernünk a Római Szerződésnek ezen területekre vonatkozó rendelkezéseit. Az Alapító Szerződés kapcsolódó cikkei a 87. és a 88. cikkek, melyek közül a 87. cikk határozza meg, hogy mely támogatások minősülnek a közösségi versenyjog értelmében tiltott állami támogatásoknak, a 88. cikk pedig a támogatás 87. cikkbe ütköző voltának megállapítására vonatkozó eljárást szabályozza.

A Szerződés 87. cikke értelmében: *„Ha e szerződés másként nem rendelkezik, a közös piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.*

(2) A közös piaccal összeegyeztethető:

- a) a magánszemély fogyasztóknak nyújtott szociális jellegű támogatás, feltéve, hogy azt a termék származásán alapuló megkülönböztetés nélkül nyújtják;*
- b) a természeti csapások vagy más rendkívüli események által okozott károk helyreállítására nyújtott támogatás;*

c) a Németországi Szövetségi Köztársaság Németország felosztása által érintett egyes területei gazdaságának nyújtott támogatás, amennyiben a támogatásra a felosztásból eredő gazdasági hátrányok ellensúlyozásához szükség van.

(3) A közös piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető:

a) az olyan térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás, ahol rendkívül alacsony az életszínvonal vagy jelentős az alulfoglalkoztatottság;

b) valamely közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósításának előmozdítására vagy egy tagállam gazdaságában bekövetkezett komoly zavar megszüntetésére nyújtott támogatás;

c) az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás, amennyiben az ilyen támogatás nem befolyásolja hátrányosan a kereskedelmi feltételeket a közös érdekekkel ellentétes mértékben;

d) a kultúrát és a kulturális örökség megőrzését előmozdító támogatás, ha az a Közösségen belüli kereskedelmi és versenyfeltételeket nem befolyásolja a közös érdekekkel ellentétes mértékben;

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

A Szerződés 88. cikke értelmében: „(1) A Bizottság a tagállamokkal együttműködve folyamatosan vizsgálja a tagállamokban létező támogatási programokat. A Bizottság javaslatot tesz a tagállamoknak a közös piac fokozatos fejlődése vagy működése által megkövetelt megfelelő intézkedések meghozatalára.

(2) Ha a Bizottság – azt követően, hogy felhívta az érintett feleket észrevételeik megtételére – megállapítja, hogy egy állam által vagy állami forrásból nyújtott támogatás a 87. cikk értelmében nem egyeztethető össze a közös piaccal, vagy hogy az ilyen támogatást visszaélésszerűen használják fel, úgy határoz, hogy az érintett állam köteles a Bizottság által kitűzött határidőn belül a támogatást megszüntetni vagy módosítani.

Ha az érintett állam a kitűzött határidőn belül nem tesz eleget ennek a határozatnak, a Bizottság vagy bármely érdekelt állam – a 226. és 227. cikk rendelkezéseitől eltérve – közvetlenül a Bírósághoz fordulhat.

Valamely tagállam kérelmére a Tanács egyhangúlag úgy határozhat, hogy a tagállam által nyújtott vagy nyújtani kívánt támogatást – a 87. cikk rendelkezéseitől vagy a 89. cikk alapján elfogadott rendeletektől eltérve – a közös piaccal összeegyeztethetőnek kell tekinteni, ha az ilyen határozatot rendkívüli körülmények indokolják. Ha a Bizottság e támogatást illetően már megindította az e bekezdés első albekezdésében említett eljárást, a kérelem tagállam általi benyújtása a Tanácshoz a Tanács álláspontjának nyilvánításáig az eljárás felfüggesztését eredményezi.

Ha azonban a Tanács a kérelem benyújtásától számított három hónapon belül nem nyilatkozik, az ügyben a Bizottság határoz.

(3) *A Bizottságot az észrevételei megtételéhez szükséges időben tájékoztatni kell minden támogatás nyújtására és módosítására irányuló szándékról. Ha a Bizottság úgy ítéli meg, hogy ez a szándék a 87. cikk értelmében nem egyeztethető össze a közös piaccal, haladéktalanul megindítja a (2) bekezdés szerinti eljárást. Amíg ebben az eljárásban végső határozat nem születik, az érintett tagállam a tervezett intézkedéseket nem hajthatja végre.*"

2. A Bizottság Közleménye és a Bíróság kapcsolódó esetjoga

A káros adóverseny leküzdésére irányuló közösségi szintű összehangolt fellépés szükségességéről folytatott széles körű megbeszélést követően a Tanács (Ecofin) 1997. december 1-jén több következtetést fogadott el, és állásfoglalást hagyott jóvá a vállalkozások adóztatásának magatartási kódexéről (a továbbiakban: *magatartási kódex*).²⁴ A *magatartási kódex* célja az adó területe átláthatóságának a tagállamok közötti információcsere rendszerén és a benne foglalt adóintézkedések értékelési rendszerén keresztül történő javítása. Ezen célok biztosítása érdekében a Bizottság vállalta, hogy iránymutatásokat dolgoz ki a Szerződés 87. és 88. cikkének a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, és kötelezettséget vállalt arra, hogy „*az adott támogatási szabályokat szigorúan alkalmazza.*” Ennek érdekében bocsátotta ki közleményét az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról.

A *Közlemény* bevezető részében meghatározza, hogy milyen szempontokat kell figyelembe venni annak megítélése érdekében, hogy egy adóintézkedés állami támogatásnak minősíthető-e vagy sem. Az idézett szerződéses rendelkezéseket olvasva láthattuk, hogy a 87. cikk (1) bekezdése adja meg a közösségi versenyjog értelmében tiltott állami támogatások definícióját, ugyanakkor érzékelhettük, hogy ez a Szerződés vonatkozó rendelkezései közül a legáltalánosabban megfogalmazott – következésképpen a leginkább értelmezésre szoruló előírás. Ennek megfelelően a Bizottság is e rendelkezésben megfogalmazott meghatározás tényállási elemeinek értelmezésével foglalkozott legkimerítőbben *Közleményében*. A Bizottság kiindulópontja az, hogy az állami támogatásra vonatkozó közösségi szabályok alkalmazásakor lényegtelen, hogy az intézkedés adóintézkedés formájában valósul-e meg vagy sem, mivel a 87. cikket „*bármilyen formában nyújtott*” támogatási intézkedésre kell alkalmazni. Az adóintézkedésnek tehát ahhoz, hogy támogatásnak

²⁴ *A vállalkozások adózásáról szóló Magatartási Kódex (Code of Conduct on Business Taxation)*, HL 1998 C 2 1.

minősüljenek, a 87. cikk (1) bekezdésében foglalt általános feltételeknek kell megfelelniük.

A Bizottság ennek megfelelően az alábbi kritériumokat állapítja meg:

„Először is az intézkedésnek olyan előnyt kell adnia a kedvezményezettek számára, amely mentesíti őket a rendszerint a költségvetésükből fedezett terhek alól.”²⁵

„Másodsorban az előnyt vagy az államnak kell adnia, vagy állami forrásból kell azt adni.”²⁶

„Harmadsorban az intézkedésnek érintenie kell a tagállamok közötti versenyt és kereskedelmet.”²⁷

„Végül pedig az intézkedésnek különlegesnek vagy szelektívnek kell lennie annyiban, hogy »bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését« előnyben részesíti.”²⁸

Mindemellett a *Közlemény* értelmében figyelembe kell venni a tagállamoknak azt a jogkörét, hogy *„döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön keresztül az adóterhet, ahogy célszerűnek vélik.”²⁹*

A *Közlemény* alapján tehát annak eldöntése érdekében, hogy egy adóintézkedés állami támogatásként működik-e, a következő kritériumokat kell megvizsgálni: az intézkedés által nyújtott előny a vállalkozás adóterheinek csökkentését jelenti-e; az előnyt az állam adja-e vagy állami forrásból származik-e; az intézkedés érinti-e a tagállamok közötti versenyt vagy kereskedelmet; különleges vagy szelektív-e, illetve, hogy az mennyiben tekinthető a tagállamok általános gazdaságpolitikáját megvalósító intézkedésnek. A következőkben ezeket a szempontokat kívánom részletesen elemezni.

2. 1. A kedvezményezettek számára nyújtott előny és az „állami forrásból történő finanszírozás”

Miért is nehéz az állam által nyújtott támogatásban rejlő előny fogalmát értelmezni az adóintézkedések tekintetében? Találó megközelítést olvashatunk Wolfgang Schön professzor tanulmányában. Véleménye szerint a 87. cikk szerinti megfogalmazásból az következik, hogy az állam oly módon avatkozik be a közös piac működésébe, hogy „a zsebébe nyúl” és pénzt vagy egyéb anyagi eszközt ad vállalkozásoknak vagy vállalkozások egy csoportjának, más módja

²⁵ *Közlemény*, 9. pont.

²⁶ *Közlemény*, 10. pont.

²⁷ *Közlemény*, 11. pont.

²⁸ *Közlemény*, 12. pont.

²⁹ *Közlemény*, 13. pont.

azonban nem képzelhető el az állami beavatkozásnak.³⁰ Adóügyekben a szabadpiaci verseny nem biztosítható csupán az állami be nem avatkozással, épp ellenkezőleg: az állam pozitív intézkedésének kell biztosítania, hogy az adó egyenlő mértékben legyen behajtva mindenkitől, akinek a gazdasági helyzete összehasonlítható más adófizetőével.³¹ Mindebből pedig az következik, hogy az állam adott esetben ezt az „egyenlőséget” bármilyen beavatkozással biztosíthatja, melynek eredményeként az adott vállalkozás, illetve vállalkozások egy csoportja valamilyen előnyhöz jut.

A fenti értelmezést az Európai Bíróság joggyakorlata is megerősíti. A Bíróság már egy igen korai – a *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*-ügyben – kimondta, hogy „a támogatás fogalma tágabb jelentéssel bír, mint a szubvenció, mert beleértjük nemcsak azokat a pozitív szolgáltatásokat, amiket maguk a szubvenciók jelentenek, hanem azokat a beavatkozásokat is, amelyek különböző formában megkönnyítik a vállalkozás számára felesleges költségeket, és amelyek, ha nem is támogatások a szű szoros értelmében, hasonló természetűek, és hasonló hatással rendelkeznek.”³²

A fenti ítéletben körvonalazott tág értelmezésnek megfelelően határozza meg a *Közlemény* is az előny fogalmát. A *Közlemény* szerint: „...az előnyt a vállalkozás adóterheinek csökkentésével lehet nyújtani különböző módon, beleértve a következőket:

- az adóalap csökkentése (mint például különleges levonások, különleges vagy progresszív értékcsökkenési leírás, vagy a tartalékok bevezetése a mérlegbe),
- az adó összegének teljes vagy részleges csökkentése (mint például mentesség vagy adóhitel),
- az adótartozás halasztása, törlése vagy akár különleges átütetése.”³³

Az „előny” ilyen módon való tág értelmezéséhez igazodik az állami forrás fogalmának értelmezése is. A Szerződés megfogalmazásából következően egyrészt a közvetlenül az állam által nyújtott, másrészt pedig a nem az állam által közvetlenül nyújtott, de állami forrásból finanszírozott kedvezmények minősülnek állami támogatásnak.³⁴ A Szerződés azonban nem határozza meg, hogy pontosan milyen támogatásokat ért „állami forrásból finanszírozott kedvezmények” alatt.

A Bizottság – összhangban a Bíróság ítélezési gyakorlatával – szélesen értelmezi az állam, illetve az állami forrás fogalmát, így a *Közlemény* értelmében

³⁰ W. SCHÖN, *Taxation and state aid law in the European Union*, CMLRev. 36 (1999/5), 911-936., 920.

³¹ *Uo.*

³² C-30/59. *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority of the European Coal and Steel Community* [1961] ECR 00001.

³³ *Közlemény*, 9. pont.

³⁴ VÁRNAY Ernő, PAPP Mónika, *Az Európai Unió Joga*, Budapest, 2005, 741.

„...az adóbevétel kiesése ugyanolyan veszteségnek tekinthető az államkincstár számára, mint az állami forrás felhasználása költségvetési kiadások formájában, függetlenül attól, hogy a támogatást regionális vagy helyi szervek nyújtják, illetve, hogy törvényi, rendeleti, közigazgatási jellegű adórendelkezéseken keresztül vagy adóhatósági gyakorlaton keresztül történik.”³⁵

A Közlemény azonban nem tér ki arra, hogy milyen problémák adódhatnak annak megítélésével kapcsolatban, hogy egy adóintézkedés állam által, illetve állami forrásból nyújtott támogatásnak minősíthető-e vagy sem. Az alábbiakban olyan jogeseteket kívánok ismertetni, amelyekben nem volt egyértelmű annak megítélése, hogy a vitatott intézkedés állami forrásból nyújtott támogatásnak minősíthető-e vagy sem.³⁶ Az ügyek bemutatásának és elemzésének célja az, hogy a gyakorlati példák szemléltetésén keresztül még inkább érthetővé váljon a Közlemény által meghatározott állami forrás fogalom tényleges jelentése.

2.1.1. A *Sloman Neptun-ügy*³⁷ – az állam és a támogatás közötti viszony közvetettsége

A *Sloman Neptun-ügyben* vitatott tagállami intézkedést egy német nyugdíj-biztosítási törvényben szereplő – a tengeri balesetbiztosítással kapcsolatos rendelkezéseket módosító – rendelkezés jelentette, mely szerint a tengerészek azon munkabéréte, amelynek alapját képező munkaszerződés nem tartozik a német jog hatálya alá, az átlagmunkabéreket terhelő szociális biztonsági járulékok mértékének meghatározásakor nem kell figyelembe venni. Az *Internationales Seeschiffahrtsregisterben* (Nemzetközi Hajórajstrom, a továbbiakban: ISR) bejegyzett hajókra vonatkozó törvényi rendelkezések értelmében a Németországi Szövetségi Köztársaságban lakóhellyel vagy állandó tartózkodási hellyel nem rendelkező tagjaival kötött munkaszerződések nem tartoznak a német jog hatálya alá.

³⁵ Közlemény, 10. pont.

³⁶ Hangsúlyozni kívánom, hogy a tanulmány ezen fejezete az esetek ismertetésén keresztül nem tér ki az összes szempont vizsgálatára, amelyek felmerülése miatt az állami forrás fogalmának meghatározása kérdéses lehet, csupán néhány kiválasztott aspektus elemzésére kerül sor. A tárgyalaton kívül azonban számos egyéb aspektus felmerült a Bizottság, illetve a Bíróság joggyakorlatában ezen problémával összefüggésben. Igen érdekes kérdés például, hogy az adóintézkedések formájában nyújtott támogatás biztosításakor valóban állami szerepben lépett-e fel az állam, vagy pedig úgy, mint az egyéb piacgazdasági befektetők. E kérdés vizsgálata azonban egy külön tanulmány tárgya lehetne, éppen ezért ennek, illetve más egyéb kapcsolódó kérdéseknek az elemzésére jelen írásban nem tértem ki, csupán azon szempontok vizsgálatára, amelyek az adóintézkedések sajátos jellegével közvetlen kapcsolatban vannak.

³⁷ Joined cases C-72/91 and C-73/91 *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG v Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG* [1993] ECR I-00887.

Az alapügyben eljáró tagállami bíróság előzetes döntéshozatal céljából az Európai Bírósághoz fordult, azt kérdezve, hogy a vitatott rendszer a Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül-e. A tagállami bíróság szerint ugyanis ezek az intézkedések hajóikat az ISR-ben lajstromozó hajótulajdonosok *kiadásainak érzékelhető csökkenését* eredményezik, mivel így nem kell megfizetniük a nevezett béreket terhelő és a német tengerészek átlagmunkabérére terhelő járulékok közötti különbözeti összeget. Ez a rendszer tehát a német munkajogi és szociális jogi rendelkezések alkalmazásától részlegesen eltekint, és ezáltal juttatja a vállalkozások egy csoportját (az érintett hajótulajdonosokat) előnyhöz.

A Bizottság véleménye szerint minden intézkedés – formájára tekintet nélkül –, amely meghatározott ágazatnak nem egy átfogó rendszer (azaz nem az általános adórendszer) részeként nyújt támogatást, a Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése szerint állami támogatásnak minősül. E rendelkezés végső célja az állami támogatások kapcsán a Szerződés 3. cikkének f) alpontjában foglalt (már fent idézett) alapelv megvalósítása. Tehát a Bizottság szerint az ISR-törvény, amelyet a német tengeri közlekedés versenyképesebbé tétele érdekében bocsátottak ki, az érintett hajótulajdonosoknak biztosított egyedi előnyök miatt az állami támogatások valamennyi ismérével rendelkezik. A Bizottság szerint a német joghatóság alá nem tartozó munkaszerződésekben rögzített munkabérek alacsony szintje tulajdonképpen az adóbevételek csökkenéséhez vezet, a vitatott intézkedések eredménye így módon állami forrásból finanszírozott támogatás lesz. A Bizottság értelmezésében tehát az állam tulajdonképpen ezen intézkedés meghozatalával „lemond” bizonyos adóbevételeiről, s az állam adóbevétel kiesése a törvény által érintett vállalatoknál fog előnyként jelentkezni.

A Bíróság hangsúlyozta, hogy az állam által nyújtott és az állami forrásokból nyújtott támogatások közötti különbségtétel célja, hogy a fogalom ne csak közvetlenül az állam által nyújtott támogatásokra, hanem az állam által kijelölt vagy létrehozott köz- vagy magánszervezetek által nyújtott támogatásokra is vonatkozzon.³⁸ A Bíróság azonban a tagállami bíróságtól, illetve a Bizottságtól eltérő következtetésre jutott. Úgy vélte, hogy a tagállami intézkedés következményei – azzal, hogy a tengeri közlekedési vállalkozások javára kívánja módosítani az e vállalkozások és alkalmazottaik közötti szerződéses viszonyok keretét – a tagállami általános adórendszer szerves részét képezik, és ennél fogva nem jelentenek az érintett vállalkozásoknak nyújtott különleges előnyt.³⁹

³⁸ C-72/91 19. pont.

³⁹ C-72/91 21. pont.

A jogeset rámutat arra, hogy az adóintézkedéseknél sok esetben meglehetősen távolinak mondható az állam és az előnyt biztosító intézkedés közötti kapcsolat. Éppen ezért problémát jelenthet az állam és a vállalkozásnak juttatott előny közötti összefüggés megítélése, vagyis az, hogy az adott előny valóban állami forrásból származik-e.

Ez a közvetettség egyfelől megvalósulhat olyan módon, hogy a vitatott intézkedést nem maga az állam, hanem annak valamely regionális vagy helyi szerve, illetve az állam által létrehozott valamely szervezet hozza meg. Hiszen – ahogyan azt a Bíróság a *Slovan Neptun*-ügyben is megjegyzi – az állam által nyújtott és az állami forrásokból nyújtott támogatások közötti különbségtétel célja, hogy a fogalom ne csak közvetlenül az állam által nyújtott támogatásokra, hanem az állam által kijelölt vagy létrehozott köz- vagy magánszervezetek által nyújtott támogatásokra is vonatkozzon.⁴⁰ Viszont nem mindig egyértelmű, hogy mikor tekinthető egy testület „állam által kijelölt vagy létrehozott” szervezetnek. A Bíróság, úgy tűnik, tágran értelmezi ezt a kategóriát. Így például a szociális segélyek nyújtása céljából létesített pénzügyi alapokkal kapcsolatban is kimondta, hogy mivel a szóban forgó alapok az állam által a nemzeti jogszabályokban meghatározott kötelező járulékokból származnak, és e jogszabályok alapján kezelik és osztják el őket, a 87. cikkben meghatározott állami támogatásnak minősülnek, még akkor is, ha kezelésükkel nem állami szervezetet bíztak meg.⁴¹

Ami a közvetettség másik oldalát illeti, az adóintézkedések állami támogatás jellegének megítélését meglehetősen nehezíti, hogy az intézkedés címzettjei, illetve érintettjei lehetnek egyéb piaci szereplők is, azoknak nem feltétlenül kell azonosnak lenniük azokkal a vállalkozásokkal, amelyek az állam által biztosított előnyt élvezik. Ilyen szituációk leginkább abban az esetben fordulnak elő, amikor az adókedvezmény összekapcsolódik társadalombiztosítási, illetve szociális jellegű járulékok megfizetésével kapcsolatos előnnyel is: a magánszemélyek szociális jellegű juttatásaival kapcsolatos szabályozások ugyanis közvetten előnyt jelenthetnek a vállalkozások egy csoportjának is. Így a fent tárgyalt *Slovan Neptun*-ügyben is arra hivatkozott az előzetes döntés iránti kérelmet előterjesztő tagállami bíróság, hogy a szóban forgó rendszer azért valósít meg állami támogatást, mert hatása az, hogy hajóikat az ISR-ben lajstromozó hajótulajdonosokat mentesíti bizonyos pénzügyi terhek alól, különösen azon magasabb szociális biztonsági járulékok megfizetése alól, amelyeket német tengerészek foglalkoztatása esetén ki kellene fizetniük.

⁴⁰ C-72/91 19. pont.

⁴¹ C-173/73 35. pont. Az eset ismertetését lásd bővebben a következő, „*A szelektivitás követelménye*” című fejezetben.

2.1.2. A *Preussen Elektra*-ügy⁴² – az előny az adóintézkedés szükségszerű velejárójaként jelenik meg

Az állam és az előny közötti közvetett kapcsolat oly módon is megvalósulhat, hogy az adóteher csökkenésében megmutatkozó előny nem közvetlenül az intézkedés eredményeképpen, hanem annak „melléktermékeként,” mintegy szükségszerű velejárójaként jelentkezik. A Bíróság a legtöbb esetben nem tekinti az ilyen előnyt állam által nyújtott támogatásnak. Láthattuk, hogy a Bíróság a *Sloman Neptun*-ügyben sem fogadta el a Bizottság hivatkozását, mely szerint a német joghatóság alá nem tartozó munkaszerződésekben rögzített munkabérek alacsony szintje tulajdonképpen az adóbevételek csökkenéséhez vezet. A közvetett módon nyújtott támogatásra szolgál példaként a *Preussen Elektra* ügy is, ezért kívánom az esetet megvizsgálni.⁴³

Ebben az ügyben egy német jogszabály arra kötelezte az elektromos áramot szolgáltató és elosztó társaságokat, hogy meghatározott mértékben megújuló energiaforrásokból szerezzék be szükségletük egy részét. A jogszabály a kötelező beszerzésre minimum árat állapított meg, amely magasabb volt ezen energiátípusok előállításának költségétől és lényegesen magasabb volt a nem megújuló energia áránál. Az előzetes döntést kérő német bíróság azt a kérdést tette fel az Európai Bíróságnak, hogy a német jogszabály nem ütközik-e a Szerződés 87. cikkébe, mivel az állam jogszabályával kötelezi az energiaszolgáltató vállalkozásokat, hogy magasabb áron szerezzék be az energiát a megújuló energiát előállító társaságoktól, és ezzel a megújuló energiát előállító vállalkozásokat kedvezményezett helyzetbe hozza az állam.

A Bizottság és *Preussen Elektra* energiaszolgáltató vállalat itt – hasonlóan, mint a *Sloman Neptun*-ügyben – azzal érveltek, hogy az állam – azáltal, hogy kötelező jelleggel magas beszerzési árat ír elő – csökkenté az energiaszolgáltató vállalkozások hasznát, és ily módon adóbevétel kiesése keletkezik. Az állam tehát lemond bizonyos adóbevételeiről annak érdekében, hogy támogassa a megújuló energiaforrásokat előállító vállalkozásokat, tehát közvetve megvalósul az állami forrásból származó támogatás.

A Bíróság azonban hangsúlyozta, hogy kizárólag azok a kedvezmények tartoznak a 87. cikk (1) bekezdése alá, amelyeket közvetlenül vagy közvetve állami forrásból finanszíroznak. Az a megkülönböztetés, amelyet a rendelkezés tesz a tagállamok által nyújtott és az állami forrásból származó támogatások között, nem azt jelenti, hogy az állam által nyújtott minden kedvezmény –

⁴² C-379/98 *Preussen Elektra AG v. Schbleswig AG and Land Schleswig-Holstein* [2001] ECR I-02099.

⁴³ Az eset ismertetése VÁRNAY Ernő, PAPP Mónika, *i.m.*, 741-742. alapján történik.

legyen az állami forrásból származó vagy nem állami forrásból származó – támogatásnak minősül. A Bíróság szerint a magán áramszolgáltató vállalatokra rótt azon kötelezettség, hogy megújuló energiát fix minimum áron vásároljanak, nem jelent közvetlen vagy közvetett állami forrástranszfert, annak ellenére sem, hogy a pénzügyi teher valószínűleg negatív következményekkel jár a kötelezett vállalkozások gazdasági teljesítményére, és ezért az állami adóbevétel csökkenését eredményezi. Ez a következmény egy ilyen törvényi rendelkezés velejáró jellemzője.

2.1.3. A *Denkavit*-ügy⁴⁴– jogellenesen beszedett adók visszatérítése

Nem lehet állami támogatásnak tekinteni az olyan visszatérítéseket, amelyeket az állam a jogi alap nélkül beszedett adók után juttat vissza az adófizetőknek. Az ilyen visszatérítésének állami forrásként való minősítésének kérdése merült fel a *Denkavit*-ügyben.

Az olasz tagállami bíróság előzetes döntéshozatal céljából azt a kérdést terjesztette a Bíróság elé, hogy a közösségi joggal összeegyeztethetetlen, előzetesen kifizetett nemzeti díjak visszatérítése ellentétes-e a 87. cikkel.

Az Európai Bíróság szerint a 87. cikk azon intézkedéseket tiltja, amelyekkel a tagállamok saját gazdasági és szociális céljaik megvalósítására törekedve egyoldalú és önálló döntéssel forrásokat bocsátanak a vállalkozások vagy más jogalanyok rendelkezésére, vagy olyan előnyöket biztosítanak számukra, amelyek az elérni kívánt gazdasági vagy szociális célok megvalósítását elősegítik. A rendelkezés tehát nem alkalmazható olyan fizetési vagy visszatérítési kötelezettségekre, amelynek oka abban a körülményben rejlik, hogy ezek az összegek az azt kifizetőnek nem kellett volna kifizetnie. Ebből következik, hogy egy nemzeti adórendszer, amely lehetővé teszi egy adózó számára, hogy kifogásoljon egy adót, vagy annak visszatérítését követelje, nem jelent a Szerződés 87. cikke értelmében vett támogatást.⁴⁵

A Bíróság ezzel egyértelműen elismerte, hogy a jogosulatlan befizetések visszatérítéséről való döntés tagállami hatáskörbe tartozik, s arra nem vonatkoznak a közösségi versenyszabályok. Az ítéletből azt a következtetést lehet levonni, hogy a jogosulatlanul beszedett adóösszeg visszatérítése eredményezhet olyan szituációt, amelyben egyes vállalkozások pénzügyi előnyben részesülnek más csoportokhoz képest. A tagállamoknak az adóigazgatási szabályaik meghatározására vonatkozó kizárólagos hatásköre azonban ilyen esetben „felülírja” a közösségi versenyszabályokat, éppen ezért az előnyök ezen formája nem ítéltető meg a 87. cikk alapján.

⁴⁴ C-61/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato kontra Denkavit italiana Srl*. [1980] ECR 1205.

⁴⁵ C-61/79, 31. pont.

Láthatjuk, hogy az Európai Bíróság igen szélesen értelmezi az állami forrás fogalmát, összefoglalva azt mondhatjuk, hogy állami támogatásnak minősül minden olyan tagállami adóintézkedés, amelynek következtében egy vállalkozás, illetve a vállalkozások egy csoportja anyagi előnyhöz jut oly módon, hogy ezen előny biztosítása az állami költségvetésből történik. Azonban arra vonatkozóan, hogy milyen közeli, illetve távoli összefüggésnek kell lennie az előny biztosítása és az állami forrásból való juttatás között, sem a Szerződés nem tartalmaz előírásokat, sem pedig a *Közlemény* nem ad irányutatót, a Bizottság, illetve az Európai Bíróság joggyakorlata pedig nem egyértelmű ebben a kérdésben.⁴⁶ Emiatt sokszor igen nehéz elhatárolni egymástól azokat az eseteket, amikor az állam közvetve egy vállalatot, illetve egy vállalatcsoportot előnyhöz juttat, azoktól az esetektől, amikor az előnyhöz jutás közvetetten sem tudható be a tagállami aktusnak, csupán annak „mellékterméke,” mintegy szükségszerű velejárója.⁴⁷ Hasonlóan nehéz megállapítani sok esetben azt is, hogy valóban a tagállami intézkedés hatása volt-e az előnyhöz juttatás. Úgy vélem, ahhoz, hogy irányutatót tudjunk adni ezen kérdések megválaszolásához, további támpontokat kell keresnünk. Így mindenképpen meg kell vizsgálnunk a szelektivitás kérdését. Erre a következő fejezetekben kerül sor.

2. 2. A tagállamok közötti verseny és kereskedelem érintettsége

A Közlemény értelmében a kereskedelem érintettsége akkor áll fenn, ha a kedvezményezett vállalkozás a tagállamok közötti kereskedelmet magában foglaló gazdasági tevékenységet folytat.⁴⁸ Az a pusztán tény, hogy a támogatás erősíti a vállalkozás helyzetét a Közösségen belüli kereskedelemben a versenytárs vállalkozásokkal összehasonlítva, elegendő annak a következtetésnek a levonására, hogy az intézkedés érinti a Közösségen belüli kereskedelmet.⁴⁹ Ezt a következtetést sem az a tény nem változtatja meg, hogy

⁴⁶ Kelyn BACON, *State Aids and General Measures*, YEL (2002), 282.

⁴⁷ Éppen ez teszi lehetővé az adóintézkedésekkel kapcsolatban azt a sajátos szituációt, hogy adott esetben az intézkedések eredményeképpen keletkezett adóbevételek maguk képezik az állami forrást és szelektív módon történő felhasználási módjuk miatt jelentenek állami támogatást. (A *Francia Textiladó* ügyben a Bíróság az ilyenfajta szituáció eredményeképpen létrejött támogatást „közvetett támogatásnak” nevezi.) Ilyen helyzetben az állami támogatás gyakran megvalósítja a 90. cikk értelmében vett diszkriminatív adóintézkedést is. Az „*Állami támogatások és a diszkriminatív adóztatás tilalma*” című fejezetben kívánom konkrét példákön keresztül bemutatni, hogy miként eredményezheti egy adóintézkedés közvetett módon a 87. cikk megsértését.

⁴⁸ *Közlemény*, 11. pont.

⁴⁹ C-730/79 *Philip Morris Holland BV v. Commission* [1980] 02671.

a támogatás összege viszonylag csekély, sem az, hogy a kedvezményezett mérete nem nagy, vagy hogy részesedése a közösségi piacon nagyon kicsi,⁵⁰ sem pedig az a tény, hogy a kedvezményezett nem végez exporttevékenységet,⁵¹ vagy gyakorlatilag az összes termékét a Közösségen kívülre exportálja.⁵² Nem minősülnek viszont „tagállamok közötti kereskedelmet érintő állami támogatásoknak” az ún. csekély mértékű (*de minimis*) támogatások. A Bizottság 1998/2006/EK rendelete szerint *de minimis* támogatásnak minősül bármely három pénzügyi év időszakában bármely vállalkozás részére odaítélt támogatás, amennyiben az összege nem haladhatja meg a 200.000 eurót, a közúti szállítás terén működő vállalkozás részére odaítélt támogatások esetében pedig, amelynek összege nem haladhatja meg a 100.000 eurót.⁵³

A *Közlemény* idézett rendelkezéséből is kitűnik, hogy a kereskedelem érintettségének fogalmát szélesen értelmezi a Bizottság, illetve a Bíróság. Ez a széles értelemben vett érintettség viszont nem következik egyértelműen a 87. cikk szóhasználatából. Ebben a tekintetben érdemes összevetni a 87. cikkben használt megfogalmazást a kartelltilalomra vonatkozó 81. cikk szövegével. Míg a 81. cikknél az a megállapodás tiltott, amely a tagállamok közötti kereskedelemre hatással lehet, addig a 87. cikknél azon állami támogatások tiltottak, amelyek hatással vannak a tagállamok közötti kereskedelemre. A 81. cikkben a Bíróság több ügyben foglalkozott a „kereskedelemre gyakorolt hatás” fogalmának értelmezésével. A Bíróság megítélése szerint annak megállapítása érdekében, hogy egy megállapodás ütközik-e a 81. cikkben megfogalmazott kartelltilommal, (többek között) azt kell vizsgálni, hogy a megállapodás alkalmas-e arra, hogy a tagállamok közötti kereskedelem szabadságára akár közvetlen vagy közvetett, akár tényleges vagy potenciális veszélyt jelentsen, amely az államok közötti egységes piac célkitűzéseinek megvalósítását akadályozhatja. A Bíróság joggyakorlata értelmében azonban ugyanígy kell értelmezni a „kereskedelemre gyakorolt hatás” az állami támogatások esetén is.⁵⁴

2. 3. A szelektivitás követelménye

Ebben a fejezetben az állami támogatásnak való minősíthetőség következő feltételét, a szelektivitás kérdését fogom vizsgálni. Az állami támogatásokkal

⁵⁰ Joined cases C-278/92, C-279/92 és C-280/92 *Spain v. Commission* 1994 [ECR] I-4103.

⁵¹ C-102/87 *France v. Commission* 1998 [ERC] 4067.

⁵² C-142/87 *Belgium v. Commission* 1990 [ECR] I-959.

⁵³ *A Bizottság 1998/2006/EK rendelete a Szerződés 87. és 88. cikkének a de minimis támogatásokra való alkalmazásáról*, HL 2006 L 379. 5-10., 2. cikk (2) bekezdés.

⁵⁴ VÁRNAY Ernő, PAPP Mónika, *i.m.*, 757.

kapcsolatos esetjogban az egyik legnagyobb problémát jelenti annak meghatározása, hogy egy tagállami intézkedés szelektív vagy speciális előnyt jelent-e egy vállalkozásnak. Az eddigi esetek alapján még a mai napig nem világos, hol húzódik pontosan a szelektív és az általános intézkedések közötti határvonal.⁵⁵ Éppen ezért a szelektivitás fogalmának meghatározásában különösen fontos szerepet tölt be a *Közlemény*, amely iránymutatást ad arról, hogy mely intézkedések tekinthetők egyáltalán szelektívnek, milyen fajtái vannak a szelektív intézkedéseknek, illetve mely szelektív intézkedések tekinthetők megengedhetőnek, illetve nem megengedhetőnek a Szerződés alapján.

2.3.1. Általános intézkedések

Azok a tagállami intézkedések, amelyek a tagállam egész területén alkalmazhatók és az egész gazdaságnak nyújtanak kedvezményt, általános intézkedésnek minősülnek és ezért nem tartoznak a 87. cikk tilalma alá.⁵⁶ Az esetjoggal és a jogtudományi állásponttal összhangban a *Közlemény* is rögzíti, hogy „*csak azok az intézkedések nem tekinthetők a 87. cikk (1) bekezdésében meghatározott különleges intézkedésnek, amelyeknek a hatálya az állam egész területére kiterjed.*”⁵⁷ Ahhoz, hogy a közösségi állami támogatási szabályok alapján egy intézkedés általánosnak minősüljön, nemcsak formailag, hanem ténylegesen is általánosnak kell lennie, vagyis szükséges, hogy hatása valamennyi ágazatban, a tagállam egész területén érezhető legyen, és a tagállam gazdasága egészének fejlődését, növekedését szolgálja.⁵⁸ Ez azt jelenti, hogy az intézkedéseknek minden vállalkozás számára egyenlő mértékben ténylegesen nyitva kell állniuk, hatályuk *de facto* nem csökkenthető például sem az állam ezek nyújtásával kapcsolatos diszkrecionális jogkörén, sem egyéb, gyakorlati hatásukat korlátozó egyéb tényezőkön keresztül.⁵⁹

Az alábbiakban a szelektív intézkedések különböző típusai kerülnek áttekintésre. Ezekkel szoros összefüggésben részletesen kívánok foglalkozni a formálisan általános intézkedésekkel, illetve a közösségi versenyszabályokba nem ütköző szelektív intézkedések egyik típusával: az adórendszer természetével és általános felépítésével indokolható intézkedésekkel.

⁵⁵ Ugyanezt a gondolatot fogalmazza meg O'Brien. Vö. Martha O'BRIEN, *Company taxation, State aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced co-operation?* E.L.Rev. 30 (2005/2), 223.

⁵⁶ VÁRNAY Ernő, PAPP Mónika, *i.m.*, 754.

⁵⁷ *Közlemény*, 17. pont.

⁵⁸ REMETEI-FILEP Zsuzsanna, *i.m.*, 120.

⁵⁹ *Közlemény*, 13. pont.

2.3.2. A szelektív intézkedések

A megszilárdult gyakorlat és esetjog szerint az az adóintézkedés jelent szelektív előnyt, amely nagymértékben hatással van egy vagy több tevékenységi ágazat előmozdítására. A *Közlemény* a szelektív intézkedéseknek több csoportját különbözteti meg, így azokat, amelyek bizonyos fajta vállalkozásra, illetve azok funkciójára (csoporton belüli szolgáltatások, közvetítés vagy összehangolás), valamint azokat, amelyek bizonyos áruk termelésére korlátozódnak.

A *Közlemény* foglalkozik a szelektív intézkedések speciális eseteivel is, így többek között azzal a kérdéssel, amikor a vállalkozások jogállásától függően alkalmaznak a tagállamokban különböző adójogszabályokat. Itt a közvállalkozásokat, mint speciális jogállású vállalkozásokat említi példaként, amelyek adott esetben mentesülhetnek a helyi adó vagy a társasági adó megfizetése alól. Azok a jogszabályok, amelyek a közvállalkozás jogállásával bíró, és gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásokat kedvezményes bánásmódban részesítik, szintén állami támogatást jelenthetnek a Szerződés 87. cikke értelmében. A 86. cikk (1) bekezdése ugyanis kifejezetten rögzíti, hogy „*A közvállalkozások és az olyan vállalkozások esetében, amelyeknek a tagállamok különleges vagy kizárólagos jogokat biztosítanak, a tagállamok nem hozhatnak és nem tarthatnak fenn az e szerződéssel, különösen az annak 12. és 81-89. cikkeiben foglalt szabályokkal ellentétes intézkedéseket.*”

Ha a szelektivitás eredete szerint csoportosítjuk az intézkedéseket, akkor megállapíthatjuk, hogy a szelektív előnyök egyik csoportja kifejezetten a normatív szabályok által biztosított – kivételt engedő – rendelkezésekből, másik csoportja pedig az adóhatóságok diszkrecionális gyakorlatából származhat.⁶⁰ Egy hatóság minél szélesebb diszkrecionális jogkörrel rendelkezik, annál nagyobb a lehetősége annak, hogy eltérően bánik ugyanolyan helyzetben lévő gazdasági szereplőkkel. A *Közlemény* is számot vet azzal, hogy egyes adóhatóságok diszkrecionális gyakorlata olyan intézkedésekre adhat alkalmat, amelyeket a 87. cikk érint,⁶¹ ugyanis a gazdasági szereplők diszkrecionális alapon történő kezelése azt eredményezheti, hogy egy általános intézkedés egyedi alkalmazása szelektív intézkedés jellegét ölti. A *Közlemény* szerint valószínűsíthető a szelektív jelleg abban az esetben, ahol a mérlegelési jogkör gyakorlása az adóbevétel egyszerű kezelését az objektív kritériumra való hivatkozással meghaladja.⁶² Ameddig viszont a hatósági

⁶⁰ *Közlemény*, 12. pont.

⁶¹ *Közlemény*, 21. pont.

⁶² *Közlemény*, 21. pont.

határozat csupán az általános szabályok értelmezését tartalmazza, nem feltételezhető a támogatás.⁶³

2.3.3. Az általános és a szelektív intézkedések elhatárolása

A *Közlemény* azonban nem adott választ mindezzel az összes olyan kérdésre, amely a szelektivitás meghatározásával kapcsolatban felmerült, legfőképpen ahhoz nem ad segítséget, hogy az általános intézkedéseket és a szelektív intézkedések megengedett formáit egymástól elhatárolhassuk.⁶⁴ Éppen ezért szükségesnek tartom a kapcsolódó joggyakorlatot, illetve jogirodalmi állásfoglalást is – a *Közlemény* vonatkozó rendelkezéseivel összefüggésben – megvizsgálni.

Bacon meghatározása szerint a szelektív intézkedések azok, amelyek közvetlenül vagy közvetve diszkriminatív hatással vannak bizonyos vállalkozásokra.⁶⁵ Ebből a definícióból az következik, hogy – akárcsak az alapszabadságokat sértő tagállami intézkedéseknél – itt is jól elkülöníthető a nyíltan diszkriminatív, illetve közvetetten diszkriminatív hatással járó intézkedések csoportja. A két csoport pedig különbözőképpen ítélendő meg a közösségi versenyszabályokba való ütközés szempontjából.

Nyíltan diszkriminatív intézkedésekről akkor beszélhetünk, amikor az intézkedés formailag is szelektív, vagyis kifejezetten rendelkezik arról, hogy meghatározott vállalkozások előnyben részesülnek (vagy oly módon, hogy megnevezi a vállalkozásokat vagy vállalkozások csoportját, vagy pedig úgy, hogy feltételeket határoz meg az előnyben részesüléshez).⁶⁶ A 87. cikk által tiltott állami támogatások legnagyobb része ebbe a kategóriába tartozik. Közvetetten diszkriminatív hatásúnak – vagy formálisan általánosnak ezzel szemben azokat az intézkedéseket nevezzük, amelyek formailag horizontálisak, vagyis elméletileg minden vállalkozásra vonatkoznak, azonban tényleges hatásuk, illetve a hatóságok általi végrehajtás eredményeképpen válnak szelektívvé.⁶⁷ Ezeket sokszor igen nehéz elhatárolni a hatásukban is általánosnak tekinthető intézkedésektől.

A nyíltan diszkriminatív intézkedéseket szigorúbban ítéli meg a Bizottság és a Bíróság és csak kevés esetben fogadják el a tagállamoknak „az adórendszer

⁶³ *Közlemény*, 22. pont

⁶⁴ Például meglehetősen összemósodik a határvonal a formálisan általános intézkedések és azon szelektív intézkedések között, amelyek meghozatala indokolható az adórendszer jellegével és általános felépítésével. Vö. *Közlemény*, 14. és 15. pont.

⁶⁵ Kelyn BACON, *i.m.*, 290.

⁶⁶ *Uo.*

⁶⁷ *Uo.*

*természetére és felépítésére,*⁶⁸ illetve a 87. cikk (3) bekezdésében meghatározott megengedhető állami támogatásokra való hivatkozását. A közvetetten diszkriminatív intézkedéseknél azonban engedékenyebbnek viszonyulnak a tagállamok adórendszereinek sajátosságaival szemben, ezeknek meghatározott típusai ugyanis a Bizottság, illetve a Bíróság joggyakorlata szerint nem minősülnek a 87. cikk (1) bekezdésében tiltott állami támogatásnak. Az ilyen formálisan általános intézkedéseket nevezhetjük a „*szelektivitás fogalmának hatás-alapú meghatározása alóli kivételeknek.*”⁶⁹ Az ok, amiért a 87. cikk (1) bekezdésének alkalmazásától ezen intézkedések tekintetében el lehet tekinteni – hasonlóan, mint a „*rendszer jellegéből és általános felépítéséből eredő*” intézkedéseknél – az adórendszer struktúrájára, belső logikájára, célkitűzéseire vezethető vissza. Mindez a *Közlemény*ből derül ki, amely szintén foglalkozik az ilyen típusú intézkedésekkel, habár nem helyezi őket az előbb felvázolthoz hasonló rendszerbe. A *Közlemény* kiemeli ezen intézkedésekkel kapcsolatban, hogy a szelektíve nyújtott állami támogatások szigorú tilalma nem korlátozza a tagállamok arra vonatkozó jogkörét, hogy döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön keresztül az adóterhet, ahogy célszerűnek vélik.⁷⁰

A *Közlemény* kifejezetten példát is hoz ezekre a formálisan általános intézkedésekre: „*Feltéve, hogy különbség nélkül mindegyik vállalkozásra és mindegyik áru termelésére alkalmazni kell azokat, a Közlemény értelmében a következő intézkedések nem minősülnek állami támogatásnak:*

- *a teljesen technikai jellegű adóintézkedések (például az adókulcsok szabályozása, az értéksökkenés leírására vonatkozó szabályok, veszteségátviteli szabályok; a kettős adóztatást vagy az adókikerülést megelőző rendelkezések),*
- *az általános gazdaságpolitikai célkitűzéseket teljesítő intézkedések az egyes termelési költségekkel kapcsolatos adóteher csökkentésén keresztül (kutatás és fejlesztés (K + F), környezet, oktatás, foglalkoztatás).⁷¹*

Az a tény tehát, hogy néhány vállalkozás vagy ágazat több előnyhöz jut ezeken az adóintézkedéseken keresztül, mint mások, nem feltétlenül jelenti azt, hogy az állami támogatást szabályozó versenyszabályok vonatkoznak rájuk.⁷² Így az összes vállalkozásra vonatkozóan a munkaerő megadóztatásának csökkentését előíró intézkedések viszonylag nagyobb hatással vannak a

⁶⁸ Az adórendszer természetével és általános felépítésével indokolható intézkedéseket a következő fejezetben fogom bemutatni.

⁶⁹ A megfogalmazást lásd REMETEI-FILEP Zsuzsanna, *i.m.*, 121.

⁷⁰ *Közlemény*, 13. pont.

⁷¹ *Közlemény*, 13. pont.

⁷² *Közlemény*, 14. pont.

munkaerő-igényes iparágakra, mint a tőkeigényes iparágakra anélkül, hogy feltétlenül állami támogatást jelentenének. Ehhez hasonlóan a környezeti, K + F vagy oktatási beruházások adóösztönzése csak azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek ilyen beruházást vállalnak, de ugyanakkor ez sem jelent feltétlenül állami támogatást.⁷³

2.3.4. Az eltérés indokolása „a rendszer jellegével vagy általános felépítésével”

A megszilárdult bizottsági és bírósági esetjog szerint egy intézkedés szelektív jellegét „a rendszer jellege vagy általános felépítése” indokolhatja,⁷⁴ mind a nyíltan diszkriminatív, mind pedig a közvetetten diszkriminatív hatással járó intézkedések esetében. Itt elsősorban olyan intézkedésekről van szó, amelyek szükségesek az adórendszer hatékony működéséhez.⁷⁵ Gazdasági szükség-szerűségük miatt tehát ezek az intézkedések – habár adott esetben valamely vállalkozás- vagy termékcsoportot előnyben részesíthetnek – kikerülnek a 87. cikk (1) bekezdésében foglalt tilalom alól.

A Közlemény kiemeli, hogy „a rendszer jellege vagy általános felépítésére” való hivatkozást illetően egyrészt különbséget kell tenni az egyedi adószabályozás meghatározott külső célkitűzései (főleg a társadalmi vagy regionális célkitűzések) között, másrészt pedig azon célkitűzések között, amelyek elválaszthatatlanok magától az adórendszertől.⁷⁶ Az adórendszer külső célkitűzését megvalósító intézkedések ugyanis már túl vannak az „elválaszthatatlanság” fokán és távolabbi összefüggést mutatnak az adórendszerrel, nem tekinthetők tehát a „rendszer jellegéből és általános felépítéséből” adódó intézkedésnek.

Annak megítélése azonban igen nagy problémát jelent az állami támogatásokkal kapcsolatos esetjogban, hogy mikor igazolható még egy tagállami intézkedés az adórendszer természetére és általános felépítésére hivatkozva, és mikor minősül már csupán az adórendszer külső célkitűzését megvalósító intézkedésnek. E kérdés tisztázása pedig különösen fontos, mivel a tagállami adórendszer általános jellegére, sajátos természetére való hivatkozás nyilvánvalóan egy kézenfekvő érv a tagállam részéről a Bizottság kifogásai ellen,⁷⁷ és a bizottsági vizsgálóbiztosnak (amennyiben a jogvitára a 87. cikk (3)

⁷³ Közlemény, 14. pont.

⁷⁴ Közlemény, 12. pont.

⁷⁵ Közlemény, 23. pont.

⁷⁶ Közlemény, 26. pont.

⁷⁷ Lásd például a lentebb ismertetendő C-88/03 *Portugália kontra Bizottság (Nazairdis)* [2006] EBHT I-07115 esetet, valamint a C-353/95 P *Tiervé Ladbroke SA v. Commission* [1997] ECR I-

vagy a 226. cikk szerinti eljárásban kerül sor) igen jól kell ismernie az adott tagállami jogrendszert ahhoz, hogy a „lappangó támogatási szándékol” illetve a tagállami intézkedés és az „előnybőz jutás,” mint az intézkedés hatása közötti összefüggést ki lehessen deríteni. E probléma szemléltetése érdekében kívánom az Európai Bíróság egy korai esetét részletesebben bemutatni.⁷⁸

Az Olasz Köztársaság kormánya a Szerződés 230. (rég 173.) cikke alapján kérte a textilipar átrendezéséről, újjászervezéséről és átalakításáról szóló olasz törvényt állami támogatást biztosító tagállami intézkedésnek minősítő Bizottsági határozat⁷⁹ megsemmisítését. A vitatott rendelkezésben meghatározott támogatás abban áll, hogy minden, a textil- és ruházati iparban működő vállalkozásnak csökkenti a családi pótlék fedezésére szolgáló adóját egy három éves időtartamon belül, a csökkentés a jövedelmük százalékában meghatározott hozzájárulás 15%-ról 10%-ra való mérséklését jelenti. A Bizottság szerint ez a rendelkezés a 87. cikk szerinti támogatásnak minősül, ezért bocsátotta ki a megtámadott határozatot.

A felperes kormány mindenekelőtt amellett érvelt, hogy a megtámadott határozat a Szerződés által a tagállamok nemzeti hatáskörébe utalt területen – a nemzeti adószabályok megállapítása – a hatáskörét túllépi, és emiatt tekinthető jogellenesnek. Másodsorban a vitatott szociális terhek csökkentését a szociális jellegük alapján kell megítélni, és így azok nem tartoznak a 87. cikk hatálya alá.

A felperes kormány szerint ugyanis a családi támogatásokra vonatkozó korábban hatályban lévő tagállami szabályozás hátrányosan érintette a túlnyomórészt női munkaerőt foglalkoztató ágazatot, a vitatott intézkedés csupán az olasz textilipart sújtó ezen hátrányt küszöböli ki. Ezen ipar ráadásul hátrányos helyzetben van más tagállamok textiliparához képest is, mivel a munkavállalók szociális terhei érezhetően magasabbak Olaszországban, mint a többi tagállamban.

A Bíróság szerint azonban a 87. cikk alkalmazhatósága szempontjából nem lehet különbséget tenni a fenti intézkedések oka vagy célja között, hanem a hatásuk függvényében kell meghatározni azokat.⁸⁰ Ahhoz ugyanis, hogy a vitatott rendelkezések a 87. cikkben meghatározott tilalom alól mentesüljenek, nem elegendő azok esetleges pénzügyi jellege vagy szociális célja,⁸¹ az ugyanis már az adórendszer külső célkitűzésének tekinthető. Mindezekből következik,

07007 és a C-92/00 *Hospital Ingenieure Krankenhaustechnik Planungs-Gesellschaft mbH (HI) v. Stadt Wien* [2002] ECR I-05553 ügyeket.

⁷⁸ C-173/73 *Italy v. Commission* [1974] ECR 00709.

⁷⁹ 73/274/EEC *Commission Decision of 25 July 1973 on Article 20 of Italian Law No 1101 of 1 December 1971 on the restructuring, reorganization and conversion of the textile industry*, HL 1973. I. 254. 14.

⁸⁰ C-173/73 27. pont.

⁸¹ C-173/73 28. pont.

hogy a családi támogatásokat biztosító szociális terhek részleges csökkentése, amelyeket a textiliparban a munkáltatók fizetnek, egy olyan intézkedést jelent, amely a társadalombiztosítás általános rendszerének végrehajtásából adódó pénzügyi terhek részleges mentesítését eredményezik egy ipari ágazaton belüli vállalkozások számára anélkül, hogy ezt a mentesítést a rendszer természete vagy belső felépítése indokolná.⁸²

Ezen ítélet legfontosabb mondanivalója tehát az, hogy a 87. cikk (1) bekezdésében rögzített tilalom nem menthető ki az intézkedés célkitűzése alapján. Ebből következően a szelektív hatás – céljára tekintettel – csak abban az esetben igazolható, ha a szelektív hatást előidéző intézkedés az adórendszer természete és általános felépítése miatt szükséges. Éppen ezért – ahogyan az a Bíróság későbbi joggyakorlatából is kiderül – sem az ilyen intézkedés által esetlegesen megvalósítani szándékozott adójelleg, sem a gazdasági vagy társadalmi cél, vagy a környezetvédelem és a közbiztonság célkitűzései nem elegendők az idézett cikk alkalmazási köréből való kizáráshoz.⁸³ Hangsúlyozni fontos továbbá, hogy a tagállami intézkedés szelektív voltát az adott tagállam általános adórendszeréhez viszonyítva kell megítélni, s az intézkedés állami támogatás jellegének meghatározásánál nem lehet például figyelembe venni, hogy a tagállam célja annak meghozatalával egy másik tagállam adózási rendszeréhez való közelítés volt (az már ugyanis szintén az adórendszer külső célkitűzésének tekinthető).

Darmon főtanácsnok a már fent bemutatott *Sloman Neptun*-ügyben megkísérelt általános iránymutatást adni, hogy miként lehet elhatárolni a 87. cikk (1) bekezdése által tiltott szelektív intézkedéseket az adórendszer jellegével és általános felépítésével igazolható megkülönböztető intézkedésektől. Az általa megalkotott fogalom szerint egy szelektív intézkedés tekintetében az a „*kevésbé jelleget*” a meghatározó, amellyel az intézkedés lényegénél fogva eltér azon általános rendszer belső felépítésétől, amelyhez tartozik.⁸⁴ Az, hogy egy intézkedés általi megkülönböztetés – amely a kedvezményezettnek azon a rendszeren belül, amelyhez ez az intézkedés tartozik, előnyt biztosít – szelektív vagy sem, ezen meghatározás értelmében attól függ, hogy ez a megkülönböztetés az általános rendszer sajátosságából vagy belső felépítéséből – egyszerűen a rendszer belső adóztatási logikájából – következik-e.⁸⁵ A rendszer természete vagy belső felépítése ugyanis a kötelező

⁸² C-173/73 33. pont.

⁸³ T-210/02 *British Aggregates Association kontra Bizottság* [2006] ECR 00000 106. pont, lásd ugyanígy a *Maribel* ítélet (C-75/97 *Belgium v. Commission* [1999] I-03671.) 25. pontját, a C-409/00 *Spain v. Commission* ítélet ([2003] ECR I-1487.) 46. pontját, valamint a T-55/99 *CETM v. Commission* ítélet ([2000] ECR II-3207.) 53. pontját.

⁸⁴ Darmon főtanácsnok indítványa a *Sloman Neptun*-ügyben ([1993] ECR I-887.) 50. pont.

⁸⁵ Stixs-Hackl főtanácsnok indítványa a *Nazairdis*-ügyben 73. pont.

adórendszer belső logikájára és azokra a szükséges és arányos megkülönböztetési technikákra utal, amelyeknek az a célja, hogy az adórendszer alkalmazási körébe tartozó objektíve megkülönböztethető helyzeteket a legmegfelelőbb módon kezelje, valamint hogy a rendszer valamennyi, a hatálya alá tartozó területen (és ne csupán egy meghatározott területen) működjön.⁸⁶ Egy megkülönböztetés tehát csak akkor nem minősíthető állami támogatásnak, ha tekintettel arra a szabályozásra, amelynek keretében alkalmazásra kerül, objektíve igazolható. Ebből következően azt kell megállapítani, hogy bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelése „*más vállalkozásokkal szemben, amelyek az érintett szabályozás által követett cél tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak,*” előnyben részesülhetnek-e.⁸⁷

Az adórendszer jellegéből és általános felépítéséből eredő intézkedések és az adórendszer külső célkitűzését megvalósító szelektív intézkedések elhatárolásának kérdése mögött valójában egy távolabbi probléma is rejtőzik: a tisztességtelen adóverseny meghatározásának problematikája. Az általános jogirodalmi álláspont szerint az adóverseny akkor válik tisztességtelenné, amikor más tagállamok költségvetésének rovására tisztességtelen pénzügyi előnyök megszerzésére irányul, így például amikor speciális kedvezményekre biztosító rendelkezések kerülnek bevezetésre azzal a kizárólagos céllal, hogy a külföldi, mobilis vállalkozásokat a tagállamban való letelepedésre ösztönözzék.⁸⁸ A tisztességes és a tisztességtelen adóversenyt azonban igen nehéz megkülönböztetni egymástól. Ugyanis, minden tagállam szuverén abban a tekintetben, hogy költségvetésének méretét, annak forrásait és kiadási oldalát meghatározza, s ezek a tagállam számára kedvező adóintézkedések éppen a költségvetési politika megvalósításának eszközét jelentik. A költségvetési- és a gazdaságpolitikán alapuló tisztességes verseny tehát nem csak jogszerű, hanem szükséges is, és az ezt megvalósító intézkedések nyilvánvalóan betudhatók az adórendszer természetéből és általános felépítéséből eredőnek. A költségvetési- és gazdaságpolitika céljainak elérése érdekében szükséges és szükségtelen intézkedések között azonban igen nehéz a határvonalat megvonni, éppen ezért jelent problémát az adórendszer jellegével és általános felépítésével indokolható intézkedések meghatározása is.

⁸⁶ C-88/03 44. pont.

⁸⁷ Stixs-Hackl főtanácsnok indítványa a *Nazairdis*-ügyben 75. pont.

⁸⁸ REMETEI-FILEP Zsuzsanna, *i.m.*, 111.

2.3.4.1. Az adórendszer jellegével és általános felépítésével indokolható intézkedések konkrét megvalósulási formái

A szelektivitás fogalmával kapcsolatos elméleti kérdések tisztázása után a *Közlemény* alapján szeretnék néhány konkrét példát bemutatni arra nézve, amikor az adórendszer jellege indokolja az adórendszer alóli kivételt vagy az adórendszer alóli megkülönböztetést.

2.3.4.1.1. Az adókulcs progresszív jellege

A jövedelemadó-kulcs vagy a nyereségadókulcs progresszív jellegét az adó újraelosztó célja indokolja. Az eszközök értékcsökkenése leírásának és a készletértékelési módszereknek a számítása tagállamonként változik, azonban ezek a módszerek elválaszthatatlanok attól az adórendszertől, amelyhez tartoznak. Ugyanígy az adótartozások beszedésére vonatkozó megállapodások is tagállamonként különbözőek lehetnek.⁸⁹

2.3.4.1.2. Nyereségadó

Nyereségadót nyilvánvalóan nem lehet beszedni, ha nincs nyereség. Ekkor az adórendszer jellegével indokolható, hogy a nonprofit vállalkozások – mint például az alapítványok vagy egyesületek – kifejezetten mentesek a nyereségadótól, mivel ténylegesen nem tudnak nyereséget termelni. Ugyanígy indokolható az adórendszer jellegével az a gyakorlat is, hogy a szövetkezetek, amelyek tagjaik között az összes nyereséget szétosztják, nem szövetkezeti szinten adóznak, amikor az adót tagjaikra vetik ki.⁹⁰

2.3.4.1.3. A székhely szerinti adózás

Mіндеgyik vállalkozás csak egyszer köteles adót fizetni, ezért az adórendszer logikájától elválaszthatatlan, hogy a vállalkozás adózási szempontból számított székhelye szerinti államban fizetett adókat kell figyelembe venni.⁹¹ A *Közlemény* értelmében tehát nem lehet előnyhöz juttatásnak tekinteni egy olyan vállalkozás adómentességét, amely a székhelye szerinti államban már az adót megfizette. Azonban nem lehet az adórendszer logikájával indokolni azokat az intézkedéseket, amelyek a székhelyre tekintettel nyújtanak valamilyen kedvezményt bizonyos vállalkozásoknak

⁸⁹ *Közlemény*, 24. pont

⁹⁰ *Közlemény*, 25. pont

⁹¹ *Közlemény*, 26. pont

vagy vállalkozáscsoportoknak. Példaként a *Közlemény* megemlíti azokat az eseteket, amikor a nem honos vállalkozásokat kedvezőbb bánásmódban részesítik, mint a honosakat, vagy amikor adókedvezményeket nyújtanak a székhelynek vagy azoknak a vállalkozásoknak, amelyek egy vállalkozáscsoporton belül nyújtanak meghatározott szolgáltatásokat (például pénzügyi szolgáltatásokat).

2.3.4.1.4. Egyéb különleges rendelkezések

A rendszer jellege és általános felépítése indokolhatja azokat a diszkrecionális elemeket nem tartalmazó különleges rendelkezéseket is, amelyek például lehetővé teszik azt, hogy az adót általányalapon állapítsák meg (például a mezőgazdasági vagy halászati ágazatokban), ott, ahol például a meghatározott ágazatokra jellemző eszközökben különleges számviteli követelményeket vagy a föld jelentőségét veszik számításba; ezek a rendelkezések ezért nem képeznek állami támogatást. Végül pedig a kis- és középvállalkozások (beleértve a mezőgazdasági kisvállalkozásokat is) adózására vonatkozó néhány különleges rendelkezésnek alapjául szolgáló logikát össze lehet hasonlítani az adókulcs progresszivitásának logikájával.⁹²

2.3.5. Megengedett szelektív értékesítések

A *Közlemény* rendelkezik a szelektív módon nyújtott, ugyanakkor a közös piaccal összeegyeztethető adókedvezményekről is. Ennek megfelelően rögzíti, hogy azok az intézkedések, amelyek regionális vagy helyi hatályúak, néhány vállalkozást előnyben részesíthetnek, elsősorban az adott régió gazdasági fejlődésének előmozdítása érdekében. Ezen megállapításának alapját a 87. cikk (3) bekezdésének a.) és c.) pontjai képezik, melyeknek értelmében „...a közös piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető [...] az olyan térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás, ahol rendkívül alacsony az életszínvonal vagy jelentős az alulfoglalkoztatottság,” illetve „az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás, amennyiben az ilyen támogatás nem befolyásolja hátrányosan a kereskedelmi feltételeket a közös érdekekkel ellentétes mértékben.”

2.3.6. A szelektivitás kritériumának vizsgálatából nyert következtetések

Az e fejezetben bemutatott vizsgálódások alapján megállapíthatjuk, hogy azok a tagállami intézkedések tekinthetők szelektív intézkedéseknek, amelyek bizonyos vállalkozásokat előnyben részesítenek. A szelektív módon nyújtott támogatás

⁹² *Közlemény*, 27. pont

megvalósulhat úgy, hogy az állam eleve a megkülönböztetés, az előnyhöz juttatás szándékával nyújtja, vagy pedig úgy (ha kifejezetten nincs is ilyen tagállami szándék), hogy az intézkedés hatása egyes vállalatoknak (vállalatcsoportoknak) az előnyhöz juttatása lesz. Az előbbit nevezzük nyíltan diszkriminatív, az utóbbit pedig közvetetten diszkriminatív hatású intézkedésnek.

Ezen a ponton szeretném összekapcsolni az állami forrásból származó előny meghatározásának problematikáját – amelyre már a „*Kedvezményezett számára nyújtott előny és az» állami forrásból származó finanszírozás«*” című fejezetben is utaltam – a szelektív előny meghatározásának kérdésével. Ha a két szempontot együtt vizsgáljuk, akkor megállapíthatjuk, hogy egy előny akkor nem tekinthető állami forrásból származónak, ha a formálisan általános tagállami intézkedés és a szelektív előny közötti kapcsolat olyan távoli, hogy az intézkedés még közvetetten diszkriminatív hatásúnak sem minősíthető. Tulajdonképpen ez volt a helyzet a *Slovan Neptun*- és a *Preussen Elektra*-ügyekben is, amelyekben a Bíróság már nem fogadta el az arra való hivatkozást, hogy a tagállam az intézkedés meghozatalával lemond bizonyos adóbevételeiről. Amikor tehát kérdéses az, hogy az előny állami forrásból származik-e, akkor az állami forrás és a szelektivitás kritériumát együttesen kell vizsgálni annak érdekében, hogy eldönthető legyen: a 87. cikk (1) bekezdése értelmében tiltott intézkedésről van-e szó.

Azok a tagállami intézkedések, amelyek a tagállam egész területén alkalmazhatók és az egész gazdaságnak nyújtanak kedvezményt, általános intézkedésnek minősülnek és ezért nem tartoznak a 87. cikk tilalma alá. Minden más intézkedés szelektív intézkedésnek minősül, azonban a szelektív előnyt a tagállami adórendszer sajátossága, illetve a 87. cikk (2) és (3) bekezdésében meghatározott kivételek indokolhatják: ilyen esetekben tehát megvalósul a 87. cikk (1) bekezdése szerinti tényállás, de a fenti indokokra hivatkozva az intézkedés kimenthető.

Végezetül fontosnak találok elhatárolni egymástól az általános, a formálisan általános, valamint az adórendszer jellegéből és általános felépítéséből eredő intézkedéseket. Az általános intézkedés olyan tagállami aktus, amely elve nem tekinthető a 87. cikk (1) bekezdésében tiltott állami támogatásnak, mivel a rendelkezésben meghatározott tényállási elemek közül nem meríti ki a szelektivitás követelményét. A formálisan általános – vagy közvetetten diszkriminatív hatású – intézkedések nem minősülnek szelektívnek formális értelemben, hatásukban azonban előnyt jelentenek bizonyos vállalkozásoknak, éppen emiatt mégiscsak kimerítik a szelektivitás követelményét és a 87. cikk (1) bekezdése értelmében tiltott állami támogatásnak minősülnek. Ezek közül azonban meghatározott intézkedések esetében

a Bizottság és a Bíróság eltekint a diszkriminatív hatástól és egyként kezeli őket a ténylegesen általános intézkedésekkel.

Az adórendszer jellegéből és általános felépítéséből eredő intézkedések szintén megengedettek a közösségi versenyszabályok értelmében. Ezek már megvalósítják a 87. cikk szerinti tényállást, mindemellett megengedhetőségüket szükségszerűségük indokolja. Az általános intézkedések és az adórendszer jellegével és általános felépítésével igazolható szelektív intézkedések viszonyát hasonlóképpen kell elképzelni, mint a Keck-formulának megfelelő tagállami intézkedések⁹³ és a feltétlenül érvényesítendő követelmények érdekében hozott intézkedések⁹⁴ viszonyát a 28. cikk szerinti mennyiségi korlátozásokkal azonos hatású intézkedések esetében.⁹⁵ Így az előbbiek nem jelentenek a közösségi jog által tiltott intézkedést, míg az utóbbiak beleütköznek a 28. cikkben foglalt tilalomba, de igazolhatóak azzal, hogy kibocsátásuk a közérdek védelmében feltétlenül érvényesítendő követelmények érdekében szükséges.

2. 4. A Közlemény értékelése

A közösségi bíróságok általában követték azokat a szabályokat, amelyeket a Bizottság az állami támogatásokra vonatkozó közösségi jogi szabályoknak az

⁹³ A Bíróság a *Dassonville* ítélet (C-8/74 *Procureur du Roi v Benoît and Gustave Dassonville* [1974] ECR 837.) 5. pontjában kimondta, hogy „a tagállamok minden olyan kereskedelemre vonatkozó rendelkezéseit, amely közvetlenül vagy közvetve, illetve ténylegesen vagy potenciálisan akadályozhatja a Közösségen belüli kereskedelmet, mennyiségi korlátozással azonos hatású intézkedésnek kell tekinteni, és mint olyan, az EK 28. cikkben foglalt tilalom alá esik.” A későbbi *Keck- és Mithouard*-ítéletének (Joined cases C-267/91 and C-268/91 *Criminal proceedings against Bernard Keck and Daniel Mithouard* [1993] ECR I-6097.) 16. pontjában viszont változtatott a mennyiségi korlátozással azonos hatású intézkedések e tag értelmezésén. Az ítélet szerint „az értékesítés egyes módjait korlátozó vagy megtiltó nemzeti jogszabályok más tagállamokból származó termékekre történő alkalmazása nem alkalmas a Közösségen belüli kereskedelemnek a *Dassonville*-ítélet értelmében vett közvetlen vagy közvetett, tényleges vagy potenciális akadályozására, amennyiben e jogszabályok minden olyan érintett gazdasági szereplőre vonatkoznak, akik az adott állam területén tevékenykednek, és amennyiben mind jogilag, mind ténylegesen ugyanúgy érintik a nemzeti termékek és a más tagállamokból származó termékek forgalmazását.”

⁹⁴ A Bíróság *Cassis de Dijon* ítéletének (C-120/78 *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* [1979] EBHT 00649) értelmében: „El kell fogadni a Közösségen belüli mozgásnak a kérdéses termékek forgalmazására vonatkozó nemzeti jogszabályok különbségeiből eredő akadályait, amennyiben elismerhető, hogy ezek az előírások olyan feltétlenül érvényesítendő követelményeknek való megfelelés érdekében szükségesek, mint amilyen különösen az adóellenőrzés hatékonysága, a közegészség védelme, a kereskedelmi ügyletek tisztaságának védelme vagy a fogyasztóvédelem.”

⁹⁵ A mennyiségi korlátozásokkal azonos hatású intézkedések tilalmát a Szerződés 28. cikke mondja ki, mely szerint: „A tagállamok között tilos a behozatalra vonatkozó minden mennyiségi korlátozás és azzal azonos hatású intézkedés.”

adóintézkedésekre történő alkalmazásával kapcsolatban kialakított. Ez a kölcsönhatás természetesen oda-vissza megfigyelhető: a Bizottság is igyekezett figyelembe venni a Bíróság joggyakorlatát a *Közlemény*ben, így számos hivatkozás található a Bíróság fontosabb eseteire. Az Elsőfokú Bíróság kifejezetten kiemelte, hogy a *Közlemény* nem hozott lényeges változást az állami támogatások megítélésére irányuló politikában és nem értelmezte újra az Európai Bíróság joggyakorlatában kialakult legfontosabb eredményeket sem. Azt mondhatjuk tehát, hogy az állami támogatások jogának az adóintézkedések alkalmazásával kapcsolatos alapelvei ma már jobban kidolgozottak. Egyrészt a Bizottság által kialakított joggyakorlat és a nem kötelező jogi aktusaiban meghatározott irányvonalak – párhuzamosan az 1998-as *Közlemény* kibocsátásával – fokozatosan át lettek véve a másodlagos jogba, és ezáltal az állami támogatások jogának egy sokkal szisztematikusabb és normatívabb szabályozása alakult ki. Másrészt az Európai Bíróság joggyakorlatában is egyre több új kérdés merül fel az állami támogatások és az adóintézkedések viszonyával kapcsolatban, éppen ezért az Európai Bíróság ítéleteiben is egyre több olyan új szempont vizsgálatára kerül sor, amelyet a *Közlemény* még nem tartalmazott. Láthatjuk, hogy a *Közlemény*ben a Bizottság a lehető legtöbb aspektust figyelembe véve kívánt egy átfogó iránymutatást adni arról, hogy mely adóintézkedések tekinthetők a 87. cikk értelmében tiltott állami támogatásoknak. A konkrét tényállások vizsgálata alapján azonban megállapítható, hogy adott esetben a *Közlemény*ben tárgyalt problémákon kívül felmerülő kérdéseket is meg kell válaszolni ahhoz, hogy dönteni lehessen egy adóintézkedés állami támogatás jellegéről. Az Európai Bíróság korábbi, illetve legújabb esetei közül azért kívánok bemutatni néhány érdekesebbet, hogy láthassuk, milyen új vizsgálati szempontok merülhetnek fel a *Közlemény*ben meghatározottakon túl a konkrét problémákkal összefüggésben. Az esetek ismertetésén keresztül egyúttal azt is meg kívánom vizsgálni, hogy mennyiben veszi figyelembe a Bíróság a *Közlemény*ben meghatározott szempontokat a konkrét kérdések eldöntése kapcsán.

3. A régiók elkülönült adózási rendszere és a szelektivitás kérdése – *Portugália kontra Bizottság-ügy*

Ebben a fejezetben az Európai Bíróság egy egészen új (2006 szeptemberében hozott) ítéletét kívánom ismertetni. A jogvita alapját Portugália autonóm régiójának – az Azori-szigeteknek – a nemzeti adózási rendszertől eltérő sajátos adózási rendszere képezte. Az eset az állami támogatások és a közvetlen adóztatás kapcsolatának tekintetében több szempontból is különös jelentőség-

gel bír. Egyrészt a felek és a Bíróság ebben kimerítően foglalkoznak a szelektív és az általános intézkedések elhatárolásának problémájával és az adórendszer belső természetéből eredő intézkedések kérdésével. Másrészt választ kaphatunk arra is, hogy mennyiben tekinthetők megengedhetőnek egy régió fejlődési szintkülönbségének csökkentésére szolgáló intézkedések a Bizottság és a Bíróság esetjogában. Mind a Bizottság és a portugál kormány, mind pedig a Bíróság érvelése három elkülöníthető szemponthoz – a régió pénzügyi autonómiája, az intézkedés igazolása az adórendszer jellegével, valamint az intézkedés közös piaccal való összeegyeztethetősége – igazodva tagolódik, ennek megfelelően kívánom én is a különböző érveket ismertetni.

A jogvita előtörténetéhez ismerni kell a Portugál Köztársaság alkotmányának releváns rendelkezését, mely kimondja: „...*az Azori-szigetek és Madeira saját kormányzattal és politikai-közigazgatási státusszal rendelkező autonóm régiók.*” Ezek az autonóm régiók saját adóbevétellel, valamint az állam adóbevételének egy, a hatékony nemzeti szolidaritás elve alapján meghatározott részével rendelkeznek. A régiók jogalkotó szerveinek kizárólagos hatáskörébe tartozik a saját adóztatáshoz való jog, valamint az állami adóknak a regionális sajátosságokhoz történő igazításához való jog.

Az autonóm régiók pénzügyeivel kapcsolatos törvényben⁹⁶ a portugál állam meghatározta ezen pénzügyi autonómia pontos feltételeit. Ezen törvény 37. cikke szerint az autonóm régiók jogalkotó szervei csökkenthetik az ezen régiókban fizetendő jövedelemadó- és társaságiadó-kulcsot a nemzeti jogszabályokban meghatározott adókulcs legfeljebb 30%-ának megfelelő mértékben.

3. 1. A Bizottság határozata

A Bizottság a rendszert határozatában állami támogatásnak minősítette.⁹⁷ A határozat indoklásában a *Közlemény* rendelkezéseit felidézve úgy ítélte meg, hogy a kérdéses adócsökkentés az Azori-szigetek régióban adóköteles vállalkozások számára olyan előnyt biztosít, amely mentesíti őket a rendszerint a költségvetésükből fedezett terhek alól, s amelyben nem részesülhetnek a Portugália más régióiban hasonló gazdasági tevékenységet folytató vállalkozások. Ezen kívül a kérdéses adócsökkentéseket állami forrásból

⁹⁶ *Lei n 13/98, de 24 de Fevereiro. Lei de Finanças das Regiões Autónomas, Diário da República I, A. rész, 46. 1998. február 24., 746.*

⁹⁷ 2003/442/EC: *Commission Decision of 11 December 2002 on the part of the scheme adapting the national tax system to the specific characteristics of the Autonomous Region of the Azores which concerns reductions in the rates of income and corporation tax*, OJ 2003 L 150 0052 - 0063.

nyújtják – olyan forrásból, amely a portugál költségvetési rendszerben az Azori-szigetek Autonóm Régió számára allokált forrás. És végül megvalósul a tagállamok közötti verseny és kereskedelem érintettsége, mint előfeltétel, figyelemmel az intézkedés ágazati hatályának terjedelmére, valamint arra, hogy az érintett vállalkozásoknak legalább egy része folytat a tagállamok közötti kereskedelmet érintő tevékenységet.

A Bizottság határozatának indokolásában kifejtette, hogy a kérdéses adókulcs-csökkentéseket nem indokolja a portugál adórendszer természete és belső felépítése, mivel függetlenül azok pénzügyi helyzetétől, az adott régióban működő minden vállalkozást előnyben részesít.

A Bizottság ezek után azt vizsgálta, hogy a támogatás minősíthető-e megengedhetőnek a 87. cikk (3) bekezdésének a.) pontja⁹⁸ és regionális állami támogatásokról szóló iránymutatásában meghatározott kritériumok⁹⁹ alapján. A személyi jövedelemadó és társasági adó kulcsának csökkentésére irányuló tagállami intézkedést annyiban minősítette összeegyeztethetőnek e rendelkezés alapján a közös piaccal, amennyiben az a „*pénzügyi szektoron kívül működő vállalkozásokra vonatkozik.*” Ezzel szemben a személyi jövedelemadó és társasági adó kulcsának csökkentését a pénzügyi szektorban tevékenykedő vállalkozások tekintetében nem tekintette indokolhatónak a régió fejlődéséhez nyújtott hozzájárulásával, és mértékét nem tartotta arányosnak az ellensúlyozni kívánt hátrányokkal.

Másrészt az átláthatóság és a jogbiztonság elvére hivatkozva kizárta a támogatásnak a közös piaccal való összeegyeztethetőségét kimondó határozat hatálya alól a „*vállalkozáscsoporton belüli szolgáltatás*” jellegű tevékenységeket (olyan tevékenységeket, amelyeknek gazdasági tartalma az ugyanazon vállalkozáscsoporthoz tartozó vállalkozások számára szolgáltatások nyújtása, mint például a koordinációs, pénzügyi vagy elosztóközpontok). A Bizottság álláspontja szerint lényegében „*az ilyen tevékenységek nem járulnak hozzá a regionális fejlődéshez olyan mértékben, hogy a Szerződés 87. cikke (3) bekezdésének a) pontja vagy a Szerződésben meghatározott egyéb eltérések alapján a támogatást a közös piaccal összeegyeztethetőnek lehessen minősíteni a pénzügyi szektor tekintetében már előadott indokokra figyelemmel.*”

3. 2. A kereset

⁹⁸ A rendelkezés pontos szövegét lásd a „*Az állami támogatásokra vonatkozó alapszerződési rendelkezések*” című fejezetben.

⁹⁹ *Iránymutatás a regionális állami támogatásokról*, HL 1998. C 74., 3.10. 9-18.

A Portugál Köztársaság keresetet nyújtott be az Európai Bírósághoz a szerződés 230. cikke alapján, melyben a határozat megsemmisítését kérte.

Első érvével a portugál kormány arra hivatkozott, hogy az Azori-szigetek területén adójogi illetőséggel rendelkező természetes és jogi személyekre vonatkozó jövedelemadókulcs-csökkentés nem szelektív, hanem általános jellegű intézkedésnek minősül.

A portugál kormány szerint a Bizottság tévesen vette figyelembe viszonyítási alapként Portugália teljes területét, mivel egy intézkedés szelektív jellegének értékelése során nem szükséges ezen intézkedést a nemzeti szinthez viszonyítani. Így amennyiben csak az államterület egy részén hatályos adókedvezményt valamely regionális vagy helyi hatóság állapít meg az államterületnek illetékessége alá tartozó részére, az érintett régió a viszonyítási alap. Figyelemmel arra, hogy ilyen körülmények között a megállapított adókedvezmény minden, az ezen régióban adóalany vállalkozásra vonatkozik, általános, nem pedig szelektív intézkedésről van szó.

A portugál kormány másodsorban azt kifogásolta, hogy a megtámadott határozat figyelmen kívül hagyta, hogy az adócsökkentések a portugál adórendszer jellegével és belső felépítésével indokolhatóak. A kormány hangsúlyozza, hogy a jelen ügy tárgyát képező adókulcs-csökkentés közvetlenül a portugál adórendszer alapelveiből – különösen az újraelosztás és a nemzeti szolidaritás elvéből –, valamint az érintett régió autonómiájának terjedelméből következik. Ezek az intézkedések pedig hozzájárulnak a portugál adórendszer strukturális céljainak megvalósításához, nevezetesen az adóteher teherviselési képességnek megfelelő, az újraelosztás céljából történő megosztásához. Ez az alkotmányos szuverenitás gyakorlásának következménye, amelyet az EK 299. cikk (2) bekezdésében meghatározott tényezők¹⁰⁰ okoznak.

A portugál kormány a harmadik érvével arra hivatkozott, hogy a Bizottság az EK 87. cikk (3) bekezdés a) pontjának alkalmazása során nyilvánvaló mérlegelési hibát vétett azzal, hogy az ügy tárgyát képező adókulcs-csökkentést kizárta a fenti rendelkezésben megállapított kivétel alól, amennyiben az pénzügyi tevékenységet végző vagy „*vállalatcsoporton belüli szolgáltatásokat*” nyújtó vállalkozásokra vonatkozik, valamint azzal, hogy ezeket a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította. A portugál kormány álláspontja szerint egyrészt a „*vállalkozáscsoporton belüli szolgáltatás*” jellegű tevékenységek nem léteznek a portugál jogrendszerben, másrészt a pénzügyi szektorban tevékenykedő vállalkozások ugyanazokat az Azori-szigetek régió periferikus

¹⁰⁰ Ezek a tényezők a következők: „...*Franciaország tengerentúli megyéi, az Azori-szigetek, Madeira és a Kanári-szigetek gazdasági és társadalmi strukturális helyzetete, amit távoli fekvésük, szigetjellegük, kis méretük, kedvezőtlen domborzati és éghajlati viszonyaik és néhány terméktől való gazdasági függésük súlyosbít...*”

jellegéből és elszigeteltségéből eredő többletköltségeket viselik, mint minden más ott letelepedett vállalkozás.¹⁰¹

3. 3. A Bizottság válasza

A Bizottság álláspontja szerint a Szerződés rendszeréből következik, hogy egy intézkedés szelektív jellegét a nemzeti keretekhez viszonyítva kell értékelni. A jelen ügyben a vitatott adócsökkentéseknek az Azori-szigetek régióban adójogi illetőséggel rendelkező vállalkozások a kedvezményezettjei az összes többi portugál vállalkozáshoz képest. Éppen ezért nyilvánvaló, hogy a regionális hatóságok által elfogadott intézkedés a nemzeti adórendszer alóli kivételnek minősül.¹⁰² Bár elismerte, hogy az Azori-szigetek Autonóm Régió autonómiájának foka valójában korlátozott, ugyanakkor hangsúlyozta, hogy a portugál központi állam továbbra is meghatározó szerepet játszik azon gazdasági háttér meghatározásában, amelyben a vállalkozások működnek. (Például az Azori-szigeteken aktív vállalkozások a központi állam által finanszírozott infrastruktúrákat, illetve olyan társadalombiztosítási rendszert vehetnek igénybe, amelynek pénzügyi egyensúlyát ugyanezen központi állam biztosítja.) Emellett pedig az adócsökkentések miatt az érintett régió adóbevételének csökkenését költségvetési szinten a központi állam által a pénzügyi szolidaritás elve alapján végrehajtott transzferekkel, közvetett módon kompenzálják.

A vitatott adókedvezményeknek a portugál adórendszer természetével és belső felépítésével történő indokolását illetően a Bizottság a Bíróság korábbi esetjogára hivatkozott, mely szerint az adórendszer természetére és belső felépítésére való hivatkozás csak abban az esetben fogadható el, ha az előnyök az adóalanyok közötti objektív különbségekre vezethetők vissza.¹⁰³ A jelen ügy tárgyát képező adócsökkentések esetében ez nem áll fenn, hiszen az adókulcs-csökkentés függetlenül azok pénzügyi helyzetétől, az adott régióban működő minden vállalkozást előnyben részesít, a hozzá társított regionális fejlesztési célkitűzéseket nem lehet a portugál adórendszerben rejlőnek tekinteni.¹⁰⁴

¹⁰¹ A portugál kormány szerint álláspontját megfelelően igazolja a *Centre for European Policy Studies* által készített tanulmány, amelyet a Madeira autonóm régióra vonatkozó állami támogatásokkal kapcsolatos eljárásban 1999. november 3-án nyújtottak be. Ezen tanulmány tárgya az EK 299. cikk (2) bekezdésének Madeira és az Azori-szigetek autonóm régiókra gyakorolt következményeinek feltárása volt.

¹⁰² C-88/03 24. pont.

¹⁰³ Lásd az objektív különbségekre vonatkozó bővebb elemzést a „*Szelektivitás követelménye*” című fejezetben.

¹⁰⁴ C-88/03 25. pont.

A Bizottság megállapította, hogy a támogatás – mivel a vállalkozások folyó kiadásainak csökkentése révén az állandó strukturális hátrányok ellensúlyozására irányul – működési támogatásnak minősül, és – az iránymutatás értelmében – az ilyen támogatásokat abban az esetben lehet jóváhagyni, ha azok indokoltak a régió fejlődéséhez nyújtott hozzájárulásuk és jellegük miatt, és mértékük arányos az általuk ellensúlyozni kívánt hátrányokkal. A Bizottság megismételte határozatának azon konklúzióját, mely szerint a jelen ügy tárgyát képező személyi jövedelemadó és társasági adó kulcsának csökkentése, amennyiben az a „*pénzügyi szektoron kívül működő vállalkozásokra vonatkozik*,” az EK 87. cikk (3) bekezdésének a) pontjában meghatározott eltérés alapján a közös piaccal összeegyeztethetőnek minősíthető.¹⁰⁵ Ezzel szemben ha a személyi jövedelemadó és társasági adó kulcsának csökkentése a pénzügyi szektorban tevékenykedő vállalkozásokra vonatkozik, az nem indokolható a régió fejlődéséhez nyújtott hozzájárulásával, valamint mértéke nem arányos az ellensúlyozni kívánt hátrányokkal, mivel nem áll rendelkezésére számszerű adat, amely lehetővé tenné az Azori-szigeteken a pénzügyi szektorban tevékenykedő vállalkozások által viselt többletköltségek szintjének tárgyilagos megállapítását. Ami a vállalkozáscsoportokhoz tartozó vállalkozásokat illeti, ezen vállalkozásoknak a helyi gazdaságra gyakorolt külső hatása elhanyagolható, tevékenységük nem részese kellőképpen a regionális fejlődésnek ahhoz, hogy a EK 87. cikk (3) bekezdésének a) pontja vagy a Szerződésben meghatározott egyéb eltérések alapján a támogatást a közös piaccal összeegyeztethetőnek lehessen nyilvánítani, függetlenül attól a kérdéstől, hogy az adott időpontban léteznek-e ilyen tevékenységek a portugál jogrendszerben.

3. 4. A főtanácsnok álláspontja

Az autonómia tekintetében a legfőbb eldöntendő szempont az, hogy az adott régió (terület, önkormányzat, stb.) mennyiben tekinthető önállóan az adókulcsok meghatározása terén, s egyáltalán lehetséges-e az adott adónem tekintetében egy nemzeti szinten általános mértékűnek tekinthető adókulcsot meghatározni. A főtanácsnok indítványában három olyan helyzetet vázolt fel, amelyben felmerülhet egy olyan intézkedés állami támogatásnak minősítése, amelynek a célja egy meghatározott földrajzi terület tekintetében a nemzeti szinten hatályos adókulcshoz képest csökkentett adókulcs előírása.¹⁰⁶

¹⁰⁵ A határozat indoklása, 38. pont.

¹⁰⁶ Colomer főtanácsnok indítványa a *Portugália kontra Bizottság* ügyben, 50. és azt követő pontok.

Az első, a főtanácsnok által bemutatott szituáció az, amikor a központi kormány egyoldalúan úgy dönt, hogy egy meghatározott földrajzi területen a nemzeti szinten hatályos adókulcshoz képest csökkentett adókulcsot alkalmaz. Ilyen esetben egyértelműen szelektív intézkedésről van szó.

A második helyzet az adójogi hatáskörök megosztása olyan modelljének felel meg, amelyben az azonos (regionális, települési vagy más) szintű helyi önkormányzatok szabadon eldönthetik a rájuk ruházott hatáskörük keretein belül eljárva a vonatkozó illetékességi területük tekintetében az alkalmazandó adókulcsot. A főtanácsnok szerint a helyi hatóság által elfogadott intézkedés nem szelektív, mivel nem lehet az adókulcs viszonyítási pontot jelentő általános mértékét meghatározni. Hiszen, ha minden önkormányzat szabad kezet kap arra vonatkozóan, hogy az adókulcsot meghatározza, akkor nem beszélhetünk olyan tagállami szinten általános mértékről, amelyhez képest az önkormányzat területén alkalmazandó adókulcsot különösnek lehet minősíteni.

A harmadik esetben valamely a regionális vagy helyi hatóság a központi hatalomhoz viszonyítva kellően autonóm hatáskörének gyakorlása során a nemzeti szinten alkalmazott adókulcsnál alacsonyabb adókulcsot fogad el, amely csak az illetékessége alá tartozó területen jelen lévő vállalkozásokra vonatkozik.¹⁰⁷ Ilyenkor tehát – szemben az előbb felvázolt szituációval – létezik egy általánosan meghatározható tagállami adókulcs-mérték, így a főtanácsnok szerint valamely adóintézkedés szelektív jellegének értékelése során a vonatkozó jogi keret az érintett földrajzi területre korlátozódhat, amennyiben az államon belüli testület különösen jogállása és hatásköre miatt meghatározó szerepet játszik az illetékességi területén azon politikai és gazdasági környezet kialakításában, amelyben a vállalkozások működnek.¹⁰⁸

3. 5. A Bíróság álláspontja

A Bíróság is elismerte, hogy a viszonyítási alapot nem kell szükségszerűen az érintett tagállam területi korlátain belül meghatározni, vagyis egy intézkedés, amely a nemzeti terület csupán egy része számára biztosít előnyt, kizárólag ezen tény alapján nem minősül az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív intézkedésnek.¹⁰⁹ Nem zárható ki tehát, hogy egy államon belüli testület *de jure* és *de facto* olyan jogállással rendelkezik, amely annak valamely tagállam központi kormányával szemben kellő autonómiát biztosít ahhoz, hogy az általa elfogadott intézkedések révén ez a testület, nem pedig a központi kormány

¹⁰⁷ C-88/03 65. pont.

¹⁰⁸ C-88/03 66. pont.

¹⁰⁹ C-88/03 57. pont.

játszik meghatározó szerepet azon politikai és gazdasági környezet kialakításában, amelyben a vállalkozások működnek.¹¹⁰ Ebben az esetben az intézkedést elfogadó regionális vagy helyi testület illetékessége alá tartozó terület – nem pedig az egész állam – vonatkozásában kell azt vizsgálni. A Bizottság azon érvelése tehát elfogadhatatlan, amely szerint ez az értelmezés sérti a Szerződés szövegét és az erre vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatot. Nem lehet azt a következtetést levonni, hogy adott intézkedés az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív, csupán amiatt, hogy kizárólag a tagállam egy meghatározott területére vonatkozik.¹¹¹

Következésképpen olyan, regionális vagy helyi testület által elfogadott intézkedés szelektív jellegének értékelése során, amely a tagállamnak csak egy része tekintetében határozott meg a tagállam többi részéhez képest csökkentett adókulcsot, meg kell vizsgálni, hogy az intézkedést ezen testület a kellően önálló hatáskörének gyakorlása körében fogadta-e el, valamint hogy az lényegében valamennyi, a fenti testület illetékessége alá tartozó területen letelepedett vállalkozásra vagy itt folytatott termelésre vonatkozik-e.

A főtanácsnok véleményében felvázolt három szituáció közül a Bíróság a legutóbbit vélte a jelen esetre megfeleltethetőnek. Véleménye szerint ahhoz, hogy az ilyen körülmények között elfogadott intézkedést kellően önálló hatáskör gyakorlása körében elfogadottnak lehessen tekinteni, szükséges, hogy az intézkedést olyan regionális vagy helyi hatóság hozza meg, amely alkotmányos síkon a központi kormánytól eltérő politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik.¹¹² Azonban a központi kormánytól elkülönülő politikai és közigazgatási jogállás megléte nem állapítható meg, ha a régióban működő vállalkozásokra vonatkozó csökkentett adókulcs pénzügyi következményei más régióból vagy a központi kormánytól eredő hozzájárulásokkal vagy szubvenciókkal kompenzálhatók.¹¹³ Egy regionális vagy helyi testületnek ugyanis hatáskörrel kell rendelkeznie arra, hogy az adott terület tekintetében valamennyi, a központi állam magatartásával kapcsolatos megfontolástól függetlenül adókulcs-csökkentésre vonatkozó intézkedést fogadjon el és ezen intézkedés minden politikai és pénzügyi következményét viselje.¹¹⁴

A Bíróság megállapította, hogy a központi állam az autonóm régiók hatóságaival együtt részt vesz a gazdasági fejlődés, valamint az elszigeteltség miatt fellépő egyenlőtlenségek megszüntetésében és a nemzeti államterület többi részével való szociális és gazdasági konvergencia céljának

¹¹⁰ C-88/03 58. pont.

¹¹¹ C-88/03 60. pont.

¹¹² C-88/03 67. pont.

¹¹³ C-88/03 67. pont.

¹¹⁴ C-88/03 68. pont.

megvalósításában.¹¹⁵ Így tehát, amennyiben a jelen ügy tárgyát képező adókulcs-csökkentések következtében az Azori-szigetek régió adóbevételének esetleges csökkenése befolyásolhatja a gazdasági fejlődés terén az egyenlőtlenségek kiküszöbölése céljának elérését – amint azt a portugál kormány is elismeri –, azt minden esetben központi szinten működtetett finanszírozási mechanizmus révén kompenzálják.¹¹⁶ Következésképpen, a jelen ügy tárgyát képező adóintézkedés szelektív jellegének vizsgálata nem korlátozódhat az Azori-szigetek régió területére. Az intézkedéseket Portugália teljes területéhez viszonyítva kell vizsgálni, amely összefüggésben azok szelektív jellegűnek tűnnek.¹¹⁷

A második érvet illetően a Bíróság hangsúlyozta, hogy az általános rendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet az adórendszer természetére és általános belső felépítésére hivatkozással indokolni, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy az intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye.¹¹⁸ A portugál állam által ebben az esetben hivatkozott vezérlő alapelv az újraelosztás elve volt. A Bíróság szerint azonban az ügy tárgyát képezőhöz hasonló intézkedések, amelyek a pénzügyi helyzetüktől függetlenül vonatkoznak minden gazdasági szereplőre, nem tartják tiszteletben a teherviselési képességet, éppen ezért nem indokolhatóak meg az újraelosztás elvével.¹¹⁹ Bár igaz az, hogy az Azori-szigetek elszigeteltségéből származó hátrányok főszabály szerint – pénzügyi helyzetüktől függetlenül – minden gazdasági szereplőt érintenek, önmagában az a tény, hogy a regionális adórendszert annak érdekében hozták létre, hogy az lehetővé tegye az ilyen egyenlőtlenségek korrekcióját, nem jelenti azt, hogy az érintett autonóm régió hatóságai által adott minden adóelőnyt indokol a kérdéses adórendszer természete vagy belső felépítése.¹²⁰ Az a tény, hogy regionális fejlesztés vagy a szociális kohéziós politika keretében jártak el, nem elegendő ahhoz, hogy az ilyen politika keretében elfogadott előnyt – kizárólag ezen okból – igazoltnak lehessen tekinteni.¹²¹ Következésképpen az adókulcs-csökkentésekből eredő, az adózás tekintetében történő különbségtelt nem indokolja a portugál adórendszer természete vagy belső felépítése.¹²²

¹¹⁵ C-88/03 72. pont.

¹¹⁶ A jelen esetben ezt a finanszírozást költségvetési transzfer formájában kifejezetten előírja a 13/98. sz. törvény 5. cikkének (2) bekezdése.

¹¹⁷ C-88/03 78. pont.

¹¹⁸ C-88/03 81. pont.

¹¹⁹ C-88/03 82. pont.

¹²⁰ C-88/03 82. pont.

¹²¹ C-88/03 82. pont.

¹²² C-88/03 84. pont.

A Bíróság a harmadik érv tekintetében azt vizsgálta, hogy a vitatott intézkedések megfelelnek-e a Bizottság regionális állami támogatásokról szóló iránymutatásában meghatározott kritériumoknak. Véleménye szerint megtámadott határozat indokolásából az következik, hogy a portugál hatóságok a pénzügyi szektor tekintetében nem tudtak bizonyítékkal szolgálni arra, hogy a támogatás megfelel az iránymutatásban megszabott kritériumoknak.¹²³ Ezért a Bizottság nem vétett nyilvánvaló mérlegelési hibát azzal, hogy a közös piaccal összeférhetetlennek nyilvánította a megtámadott határozat 1. cikkében meghatározott támogatási rendszert annyiban, amennyiben az a pénzügyi tevékenységet végző vállalkozásokra vonatkozik.¹²⁴ A „vállalkozás-csoporton belüli szolgáltatás” típusú tevékenységet végző vállalkozásokkal kapcsolatban a Bíróság szintén egyetértett a Bizottság határozatának indokolásában előadott azon érveléssel, hogy – az átláthatóság és a jogbiztonság követelménye miatt – ezek a tevékenységek a gyakorlatban elsősorban adott vállalatcsoport tagjai részére végzett szolgáltatások, s az ilyen tevékenységet végző vállalkozásokra vonatkozó adókulcs-csökkentést – csakúgy mint a pénzügyi szektorban aktív vállalkozások esetében – *de iure* ki kell zárni az EK 87. cikk (3) bekezdésének a) pontjában előírt kivétel hatálya alól. Mivel a portugál kormány nem cáfolta a fenti megállapításokat, nem bizonyította, hogy a hivatkozott vállalkozások esetében nyilvánvaló mérlegelési hiba történt. Következésképpen az EK 87. cikk (3) bekezdése a) pontjának megsértésére alapított harmadik érvet is el kell utasítani.¹²⁵

3. 6. Az ítélet értékelése

Az eset mindenekelőtt azért jelentős a közvetlen adók állami támogatásnak minősíthetősége szempontjából, mert – a tényállás komplexitása miatt – új szempontrendszerrel gazdagítja a *Közlemény*ben már tárgyaltakat. Először is, a támogatás „állami forrásból származó,” illetve „szelektív vagy különleges” jellegének vizsgálata során felmerül az a kérdés, hogy a támogatás ezen ismérveit mennyiben befolyásolja az adott régió alkotmányos rendszerből eredő pénzügyi autonómiája, illetve, hogy egyáltalán milyen mértékű területi önállóság tekinthető pénzügyi autonómiának és ebből következően az államtól való teljesen független intézkedésnek. Az esetből kiderül, hogy egy regionális vagy helyi terület által elfogadott intézkedés is tekinthető általános jellegű – vagyis nem különleges vagy szelektív – intézkedésnek. Annak eldöntése érdekében,

¹²³ C-88/03 101. pont.

¹²⁴ C-88/03 105. pont.

¹²⁵ C-88/03 107. pont.

hogyan az intézkedés általános jellegű-e vagy szelektív, meg kell vizsgálni, hogy az intézkedést ezen terület a kellően önálló hatáskörének gyakorlása körében fogadta-e el, valamint hogy az lényegében valamennyi, a fenti terület illetékessége alá tartozó területen letelepedett vállalkozásra vagy itt folytatott termelésre vonatkozik-e. Ahhoz, hogy az intézkedést kellően önálló hatáskör gyakorlása körében elfogadottnak lehessen tekinteni, szükséges, hogy az intézkedést olyan regionális vagy helyi hatóság hozza meg, amely alkotmányos síkon a központi kormánytól eltérő politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik. Egy regionális vagy helyi testületnek ugyanis hatáskörrel kell rendelkeznie arra, hogy az adott terület tekintetében valamennyi, a központi állam magatartásával kapcsolatos megfontolástól függetlenül adókulcs-csökkentésre vonatkozó intézkedést fogadjon el, és ezen intézkedés minden politikai és pénzügyi következményét viselje. Az ilyenfajta függetlenség pedig nem állapítható meg akkor, amikor a központi kormány – mint ahogyan jelen esetben is – a régió intézkedéseinek pénzügyi következményeit hozzájárulásokkal vagy szubvenciókkal kompenzálja.

Az eset további jelentősége, hogy rámutatott: egy adott régió gazdasági nehézségeinek kompenzálása is az adórendszeren kívül álló tényezőnek tekinthető. Az a tény ugyanis, hogy egy tagállam a regionális fejlesztési, illetve a szociális kohéziós politikája keretében az adott régióban működő minden gazdasági szereplő tekintetében – függetlenül azok pénzügyi helyzetétől – adókulcs-csökkentést fogad el, nem indokolható az újraelosztás elvével, következésképpen nem lehet az ilyen intézkedést az adórendszer természetéből és belső felépítéséből eredőnek minősíteni.

Végül pedig a Bíróságnak a 87. cikk (3) bekezdés a.) pontjára vonatkozó érveléséből azt a következtetést vonhatjuk le, hogy a Bíróság csak kevés esetben fogadja el a tagállamoknak a nyilvánvaló mérlegelési hibára való hivatkozását. Ennek oka az, hogy a Bíróság a 87. cikk (3) bekezdésének a.) pontját – mint minden kivételt – megszorítóan értelmezi, és éppen ezért a tagállamnak kétséget kizáróan kell bizonyítania, hogy a vitatott intézkedés valóban szükséges és arányos volt a regionális szintkülönbségek csökkentése érdekében.

4. A Szerződés egyéb célkitűzéseit is érintő adóintézkedések és a 87. cikk

A közösségi jogrendszer különböző (adott esetben egymásnak ellentmondó) általános jellegű célkitűzéseinek megvalósítását szolgálják a Szerződés egyes – konkrét szabályokat tartalmazó – rendelkezései. Az 87. cikk alapvetően a

szerződés 3. cikkének f.) pontjában foglalt, a Közösségen belüli szabad verseny biztosítására vonatkozó célkitűzését kívánja teljesíteni a versenytorzító állami támogatások tilalmával. A tagállamok által adóintézkedések formájában nyújtott állami támogatások azonban számos esetben összefüggésbe hozhatók a szerződés egyéb (elsősorban az áruk és a letelepedés szabad mozgásának elvét kimondó) célkitűzéseivel is. A *Közlemény* periférikusan kezeli a kérdést, csupán annyit mond a gazdasági szabadságokra vonatkozó szerződéses rendelkezések és a versenyjog kapcsolatáról, hogy a Bizottság nem adhat engedélyt az olyan támogatásra, amely a Szerződésben megállapított szabályokat – főleg azokat, amelyek a megkülönböztetés tilalmára és a letelepedés jogára vonatkoznak – megszegte. E hiány pótlásaképpen ez a fejezet – a kialakult joggyakorlatra támaszkodva – azt kívánja bemutatni, hogy a fent említett egyéb általános közösségi célok mennyiben hozhatók összefüggésbe az adóintézkedések formájában megvalósuló állami támogatások tilalmával.

4. 1. Az állami támogatások és a diszkriminatív adóztatás tilalma

A belső piac hatékony működése egyaránt megkívánja mind a megfelelő versenyfeltételeknek, mind pedig az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgásának biztosítását. Az áruk szabad mozgása alapelveként – mint a közösségi jogrendszer alapvető célkitűzésének – megvalósításához szükséges konkrét előírást tartalmaz a diszkriminatív adóztatás tilalmára vonatkozó 90. cikk. Ennek értelmében „...a tagállamok sem közvetlenül, sem közvetve nem vetnek ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékek közvetlenül vagy közvetve kivetett adónál magasabb belső adót,” valamint „...nem vetnek ki más tagállamok termékeire olyan természetű belső adót, amely más termékek közvetett védelmét szolgálhatja.” Ezen alfejezet célja egyrészt az, hogy a releváns esetek elemzésén keresztül megvilágítsa a 87. és a 90. cikk anyagi és eljárásjogi összefüggéseit.

Az alfejezet másik célja – szorosan kapcsolódva az első célkitűzéshez – a közvetett módon nyújtott támogatásokkal kapcsolatban felmerült problémák vizsgálata. Közvetett módon nyújtott állami támogatások alatt a tanulmányban az olyan támogatásokat értem, amelyek nem egy, hanem több tagállami intézkedés eredményeképpen valósulnak meg. Ezt a témakört azért tartottam vizsgálódásra érdemesnek, mert maga a *Közlemény* csupán érintőlegesen foglalkozik a problémával, holott az ilyenfajta „*intézkedés-csoportok*” esetén jóval több nehézséget okoz annak eldöntése, hogy azok együttesen állami támogatásnak minősíthetők-e vagy sem, mint a már önmagukban

versenytorzítással „gyanúsítható” intézkedéseknél. Az intézkedések kombinációjaként megvalósuló állami támogatásnak többféle változata képzelhető el, ezek közül elsőként azokat az eseteket kívánom tárgyalni, amikor az intézkedések eredménye összefüggésbe hozható a diszkriminatív adóztatás tilalmával.

4.11. A „közvetett állami támogatás” fogalom megjelenése a Bíróság joggyakorlatában – a *Francia textiladó-ügy*¹²⁶

A következő esetben az adóintézkedés, mint az állami támogatás közvetett eszköze jelenik meg, mivel az adóintézkedés nem magát a támogatást jelenti, hanem az adóbevételként befolyt összeg biztosítja a támogatás forrását, vagyis megteremti a támogatás nyújtásának anyagi fedezetét.

Az ügy kiindulópontját a francia kormány keresete képezte, amelyben azon Bizottsági határozat megsemmisítését kérte, amely elsődlegesen kötelezte a francia kormányt a textiliparnak nyújtott nemzeti támogatás megszüntetése, másodlagosan pedig engedélyezte a támogatást azzal a feltétellel, hogy a finanszírozására szolgáló adó jellegű járulék módosításra kerül.

A francia kormány azzal védekezik, hogy a megtámadott határozatnak nincs jogalapja és a Bizottság visszaélt hatáskörével. A Szerződés 88. cikkének (2) bekezdése ugyanis a Bizottság számára csak azt teszi lehetővé, hogy a közös piaccal összeegyeztethetetlen támogatások megszüntetéséről vagy módosításáról határozzon, ezért nem szolgálhat alapjául egy olyan határozatnak, amelynek tárgya az adott támogatás finanszírozására szánt adóalap módosítása.

A Bíróság szerint azonban annak mérlegelése során, hogy egy támogatás megvalósítja-e a 87. cikk (1) bekezdésében foglalt tilalmat, minden jogi és ténybeli elemet figyelembe kell venni, különös tekintettel arra, hogy nem áll-e fenn aránytalanság egyrészt a vállalkozásokra vagy termelőkre kivetett terhek, másrészt az adott támogatásból származó előnyök között.¹²⁷ Következésképpen egy támogatást finanszírozási módjának hatásaival együtt kell vizsgálni.¹²⁸

Másodsorban a francia kormány arra hivatkozik, hogy ebben az esetben csak a 90. cikk rendelkezései alkalmazandók, ugyanis amikor egy támogatást belső adó kivetése révén finanszíroznak, a finanszírozásnak ez a módja csak a 90. cikknek való megfelelése tekintetében vizsgálható, és a 87. cikk (1) bekezdésének követelményeit figyelmen kívül kell hagyni. Ezek alapján pedig a

¹²⁶ C-47/69 *French Republic v. Commission* [1970] ECR 00487.

¹²⁷ C-47/69 7. pont.

¹²⁸ C-47/69 8. pont.

vitatott adó nem kifogásolható, mivel az a nemzeti és a behozott termékekre egyaránt vonatkozik.

A Bíróság véleménye szerint viszont az a körülmény, hogy egy nemzeti intézkedés megfelel a 90. cikk követelményeinek, nem jelenti azt, hogy más rendelkezések – jelen esetben 87. cikk – rendelkezései tekintetében is jogszerű.¹²⁹ Amikor egy támogatást bizonyos vállalkozásokra vagy bizonyos áruk termelésére kivetett belső adó révén finanszíroznak, a Bizottság nemcsak azt köteles megvizsgálni, hogy a finanszírozás módja megfelel-e a Szerződés 90. cikkének, hanem azt is, hogy – összekapcsolva azzal a támogatással, amelynek finanszírozására szolgál – a 87. cikk (1) bekezdésében foglalt kötelezettségekkel összeegyeztethető-e.¹³⁰ A Bizottságnak a mérlegelés során tehát figyelembe kell vennie minden olyan közvetett és közvetlen tényezőt, amely a vitatott intézkedéssel összefügg, azaz nemcsak az előnyben részesített nemzeti tevékenységek számára nyújtott tulajdonképpeni támogatást, hanem azokat a közvetett támogatásokat is, amelyek a finanszírozás módja és azon szoros kapcsolat révén valósulhatnak meg, amely a támogatás összegét az adóból befolyó jövedelemtől teszi függővé.¹³¹ Ha egy olyan rendszer, amelyben egy támogatást egy erre a célra kivetett adóból biztosítanak, általánossá válna, akkor a Szerződés 87. cikke csorbát szenvedne, és veszélyeztetné a Bizottság állandó ellenőrzési lehetőségét. A Bizottság tehát jogszerűen határozott úgy, hogy az említett támogatás – az említett adó mértékétől függetlenül – a finanszírozás módja miatt olyan hatással jár, amely a közös érdekekkel ellentétes mértékben befolyásolja a kereskedelmet.

A Bíróság ebben az ítéletében rámutatott tehát, hogy a diszkriminatív módon kivetett adó és az állami támogatás ilyen fajta kombinációja jelentős mértékben torzítja a közösségen belüli versenyt. A jogi minősítés ezért ebben az esetben nem korlátozódhat az egyes tényállási elemek elkülönített megítélésére.

A *Francia textiladó*-ügyben hozott ítélettel a jogirodalom végeredményben egyetértett. Kritikai megjegyzéseket váltott ki azonban a Bíróság által kialakított „*közvetett állami támogatás*” fogalom.¹³² Annak magyarázatára, hogy miért is volt egy adóintézkedésnek abból a szempontból történő vizsgálata szükséges, hogy az állami támogatásnak tekinthető-e vagy sem, a jogirodalomban különböző álláspontok születtek. Az egyik elképzelés szerint ennek az oka az, hogy a vitatott adóintézkedés beleütközött a Szerződés 2. és 3. cikkeiben foglalt általános célokba, különösen a 3. cikk f) pontjában foglalt, a

¹²⁹ C-47/69 13. pont.

¹³⁰ C-47/69 14. pont.

¹³¹ C-47/69 17. pont.

¹³² STARK, *Einzelstaatlicher Protektionismus, i.m.*, 122.

közös piacon fennálló verseny torzításának tilalmába.¹³³ Egy másik álláspont szerint ez abból vezethető le, hogy a Bíróság figyelembe vette az állami támogatások háttérét képező finanszírozási módot is, vagyis nem csupán azt vizsgálta, hogy az állami támogatás kedvezményt jelent-e, hanem sokkal inkább azt, hogy bír-e olyan versenytorzító és kereskedelemkorlátozó hatással, amely a külföldi versenytársakat hátrányosan érinti.¹³⁴ Mindenestre, a jogirodalom állásfoglalása hatással volt az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatára annyiban, hogy későbbi ítéleteiben a „közvetett állami támogatás” fogalmat már nem használta.

4.1.2. A jogsértés két különböző tagállami intézkedés együttes eredménye – a *Sovraprezzo*-ügy¹³⁵

Láthattuk, az előbbi ítéletében a Bíróság élesen elválasztotta egymástól az állami támogatások és a diszkriminatív adóztatás tilalmát megsértő tagállami magatartásokat. Egy adóintézkedés formájában nyújtott támogatás azonban jelentheti együttesen a 87. és a 90. cikk megsértését oly módon, hogy a 90. cikk tilalma alá eső diszkriminatív adóintézkedés egyúttal a 87. cikkben meghatározott állami támogatásnak is tekinthető. Ennek szemléltetése érdekében kívánom bemutatni a következő esetet.

A Bizottság a keresetében annak megállapítását kérte a Bíróságtól, hogy az Olasz Köztársaság a belföldön előállított cukorra és a más tagállamokból importált cukorra eltérő összegű illetéket szedett be, s ezzel megsértette a közösségi jogból eredő kötelezettségét. A „*Sovraprezzo*”-nak nevezett belföldi illetéket az Olaszországban forgalomba hozott fehércukorra szabták ki, ugyanolyan adókulcsot alkalmazva mind a belföldön előállított, mind pedig a külföldről importált termékekre. A bevétel az ún. „*Cassa congruaglio zucchero*”-ba megy, amelyet, mint közszervet abból a célból hoztak létre, hogy véghez vigyék azokat az intézkedéseket, amelyek az olasz cukoriparnak a Közös Piacba történő integrálódásával kapcsolatban keletkezett veszteségeinek a kiegyenlítése érdekében szükségesek voltak. A *Sovraprezzo* kivetéséből származó bevétel tehát főként az olasz cukoripar és cukorrépagyártás felzárkóztatását célzó állami támogatás finanszírozására szolgált.

A Bizottság szerint ebben az esetben azért áll fenn a 90. cikk megsértése, mert a *Sovraprezzo* olyan támogatások fedezésére szolgál, amelyeket csak a belföldi termékek gyártói kapnak, így tehát az állami támogatások a belföldi

¹³³ *Uo.*, 123.

¹³⁴ SELMER, *Die parafiskalischen Abgaben im Spannungsfeld von nationalem Recht und europäischem Gemeinschaftsrecht*, DStZ/A (1975), 400.

¹³⁵ C-73/79 *Commission v. Italy* [1980] ECR 01533.

gyártók adóterheit részben semlegesítik. Ez a semlegesítés olyannyira nyilvánvaló módon történt, hogy az Olaszországban letelepedett cukorgyártók már a *Sovraprezzo* kifizetése előtt levonhatták az általuk fizetendő adó összegéből azt az összeget, amelyet állami támogatásként kaptak volna, és így már eleve csak az adónak a támogatással csökkentett összegét fizették meg.

Az olasz kormány azzal védekezett, hogy a támogatás nyújtása a közösségi szabályozásnak (74/3330 rendelet¹³⁶) megfelelően történt.

A Bíróság először is rögzítette, hogy a Szerződés 87. és 90. cikkében foglalt rendelkezések ugyanazt a célt szolgálják: annak megakadályozását, hogy a közös piaci verseny torzítása jöjjön létre.¹³⁷ Éppen ezért a rendeletben foglalt felhatalmazás nem jelenti azt, hogy a támogatás fedezésére szolgáló bármilyen rendszer, tekintet nélkül annak természetére vagy formájára, a közösségi joggal összeegyeztethető volna.¹³⁸

A Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy egy belföldi díj a más tagállamokból behozott termékeket közvetve hátrányosabban terhelheti, mint a belföldi termékeket, ha főként vagy kizárólag olyan állami támogatások fedezésére szolgál, amelyet az állam csak belföldi termékek vonatkozásában biztosít.¹³⁹ Az Olasz Köztársaság tehát megsértette a Szerződés 90. cikkét azáltal, hogy – bár az illetéket egyenlő mértékben vetette ki mind a hazai mind pedig a más tagállamokból behozott termékekre – a megkülönböztető intézkedést tulajdonképpen utólag követte el, mivel a támogatást kizárólag a belföldi termékek termelőinek nyújtotta.¹⁴⁰

A Bíróság ezzel az ítélettel jelentős lépést tett abba az irányba, hogy elismerje az alapszabadságokra vonatkozó szerződéses rendelkezések és a versenyszabályok szabályozási köre közötti szoros kapcsolatot. Anyagi jogi szempontból ez a közeli összefüggés abban mutatkozik meg, hogy a Bíróság megítélése szerint két intézkedés együttes hatása a közös piacon a verseny torzítása és a tagállamok közötti kereskedelem befolyásolása, és ez egyúttal a 87. cikk és a 90. cikk megsértését is eredményezte. A 87. cikk (1) bekezdésének megsértése ebben az esetben azért merülhetett fel, mert „*az egyes vállalkozások vagy vállalkozáscsoportok előnyben részesítése,*” mint a Szerződés értelmében tiltott állami támogatás fogalmi kritériuma teljesült. Az intézkedések együttesen előnyben részesítették az Olaszországban letelepedett cukorgyártókat, és ily módon megvalósították mind a 87. cikk (1)

¹³⁶ Regulation (EEC) No 3330/74 of the Council of 19 December 1974 on the common organization of the market in sugar, OJ 1974 L 359 1-17.

¹³⁷ C-73/79 8. pont.

¹³⁸ C-73/79 14. pont.

¹³⁹ C-73/79 22. pont.

¹⁴⁰ C-73/79 23. pont.

bekezdése, mind pedig a 90. cikk tényállási elemeit.¹⁴¹ Megállapíthatjuk tehát, hogy amennyiben egy állami támogatás adóintézkedés formájában realizálódik és az intézkedés szelektív jellegét a belföldön honos vállalkozásoknak nyújtott előny képezi, akkor a tagállami intézkedés beleütközhet mind a szerződés 87. cikkének (1) bekezdésébe, mind pedig a 90. cikkbe. Ezt a megállapítást megerősíti a Bíróság a későbbi *Salengo* ítéletében is, melyben kimondja, hogy a 92. és 93. cikk szerinti támogatás nem hozható létre vagy nem engedélyezhető egy tagállam részéről a más tagállamokból származó termékek tekintetében történő adózási megkülönböztetés formájában.¹⁴² Ennek megfelelően például, ha az állam visszatérít olyan állami jövedelmeket, amelyek hazai termelők meghatározott termékére való adókivetésből származnak, de a külföldi termelőket nem részesíti ebben a visszatérítésben, akkor ez jelentheti mind a 28., mind pedig a 87. cikk megsértését.¹⁴³

Az eljárásjogi kapcsolódás tulajdonképpen ezen anyagi jogi összefüggés bizonyítékként is értékelhető: a Bíróság ugyanis az ügyben azt is kimondta, hogy amennyiben a Bizottság benyújt egy keresetet a 226. cikk alapján, az nem válik „*meg nem engedhetővé*” amiatt, hogy az intézkedés (melynek jogsértő volta miatt a Bizottság megindította a 226. cikk szerinti eljárást) egy – a Közös Piacal össze nem egyeztethető – támogatással együttesen valósul meg, amely ellen a Bizottságnak lehetősége van a 88. cikk (3) bekezdésében foglalt eljárás szerint fellépni.¹⁴⁴

A *Francia Textiladó* és a *Sovrapprezzo* ítéletekből egyértelműen kiderült, hogy a behozott termékek hátrányára bevezetett diszkriminatív adórendelkezések a velük versenyben lévő belföldi termékek előnyben részesítését jelentik, és ezért állami támogatásnak tekinthetők.¹⁴⁵ Leegyszerűsítve azt mondhatjuk, hogy a diszkriminatív adóztatás és a szelektív állami támogatás ugyanazon intézkedésben (a belföldi termékek termelőinek támogatásában) is testet ölthet.

Soltesz hangsúlyozza, hogy az állami forrásból finanszírozott támogatás egyik legfőbb ismérve az, hogy az államnak, illetve az állam szerveinek

¹⁴¹ S. WEATHERILL, P. BEAUMONT, *EU law*, London, 1999, 1028.

¹⁴² Joined cases C-142 and C-143/80 *Amministrazione delle Finanze dello Stato v Essevi SpA and Carlo Salengo* [1981] ECR 01413 4. pont.

¹⁴³ S. WEATHERILL, P. BEAUMONT, *i.m.*, 1028.; Megjegyzendő ugyanakkor, hogy elképzelhető olyan eset is, amikor egy tagállami intézkedés megengedett a 87. cikk szerint, de tilosnak minősül a Szerződés alapszabadságokra vonatkozó rendelkezéseinek értelmében. Így például a Bíróság a *Niels Nygård*-ügyben megállapította, hogy egy, a Bizottság által a 88. cikk (3) bekezdésében foglalt eljárás során megengedettnek nyilvánított – elkülönített pénzalapból nyújtott – támogatás minősülhet a Szerződés 25. cikke szerinti vámmal azonos hatású díjnak. Lásd: C-234/99 *Niels Nygård v. Svineavgiftsfonden, and Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri* [2002] ECR I-3657, 66. pont.

¹⁴⁴ C-73/79 9. pont.

¹⁴⁵ STARK, *Einzelstaatlicher Protektionismus und föderale Rechtsprechung*, 121.

pótlólagos terhet jelent.¹⁴⁶ Nem dönthető el viszont minden esetben egyértelműen, hogy pótlólagos terhet jelent-e az adott támogatás az állam számára vagy sem. A fenti esetekben bemutatott állami támogatások az egyéb állami támogatásokkal szemben azzal a különleges tulajdonsággal rendelkeznek, hogy a tagállamnak nem kell pénzügyi terhet viselnie, mert ezek az állami támogatások nem jelentenek terhet a költségvetés számára.¹⁴⁷

Capotorti főtanácsnok szerint a tagállam magatartásának a rugalmasabb állami támogatásokra vonatkozó rendelkezések szerinti megítélése a tagállamnak lehetőséget ad arra, hogy a diszkriminatív adóztatás tilalmára vonatkozó rendelkezéseket megkerülje.¹⁴⁸ A Szerződés ugyanis nem ír elő olyanfajta abszolút tilalmat az állami támogatásokra, mint az áruk szabad mozgását akadályozó, illetve korlátozó intézkedések kivetésére.¹⁴⁹ Ez, a tilalmak mértéke között meglévő különbség abból vezethető le, hogy a Szerződés mindkét területre vonatkozó rendelkezéseinek a célja a belső piac megteremtése, azonban az állami támogatások kevésbé akadályozzák, illetve korlátozzák a belső piac megvalósítását, mint az áruk szabad mozgását akadályozó, illetve korlátozó vámok, mennyiségi korlátozások vagy azokkal azonos hatású intézkedések, illetve diszkriminatív adóintézkedések.¹⁵⁰ Egyes vélemények szerint ennek oka abban rejlik, hogy az állam a támogatást mindig állami forrásból nyújtja, tehát a támogatás nyújtásával a nemzetgazdaságnak okozott előnnyel mindig szembeállítható a költségvetés megterhelésével a nemzetgazdaságnak okozott hátrány, ezzel szemben az importkorlátozások nem terhelik meg az adott állam költségvetését, azaz nem okoznak a nemzetgazdaságnak hátrányt.¹⁵¹

¹⁴⁶ SOLTESZ, *Die Belastung des Staatshaushalts' als Tatbestandsmerkmal einer Beihilfe i.S. des Art. 92 I EGV*, *EuZW* (1998), 747.

¹⁴⁷ *Uo.*

¹⁴⁸ Capotorti főtanácsnok indítványa a *Salengo* ügyben [1981] ECR 01439.

¹⁴⁹ Capotorti főtanácsnok indítványa a *Salengo* ügyben.

¹⁵⁰ Capotorti főtanácsnok indítványa a *Salengo* ügyben.

¹⁵¹ SCHÖN, *i.m.*, 923.

4.1.3. A támogatás szerves részét képező adók – *Nazairdis-ügy*¹⁵²

A Bíróságnak – az előbb ismertetett ítéletet követően kialakult – ítélkezési gyakorlata szerint a támogatás fedezetét képező adók akkor tartoznak az EK-Szerződés állami támogatásokra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá, ha egy támogatási intézkedés finanszírozását szolgálják úgy, hogy annak szerves részét képezik. Az alábbi ügyben a Bíróság részletesen foglalkozik azzal, hogy mit értünk a támogatás szerves részét képező adóbevételek alatt.

Az ügyben a vita tárgyát „*Az idős kereskedők és kézművesek bizonyos kategóriái javát szolgáló intézkedések bevezetéséről*” szóló törvény képezte, mely megállapítja a kereskedelmet és a kézművesipart támogató adó (a továbbiakban: TACA) mértékét. Ennek értelmében a TACA-t a Franciaországban lévő, 400 m²-nél nagyobb értékesítési területtel rendelkező, 460.000 eurónál nagyobb éves üzleti forgalmat megvalósító kiskereskedéseknek kell megfizetniük. Az adókulcs az éves üzleti forgalom négyzetméterenkénti összegének arányában progresszív.

Az alapügyek tényállásai idején a TACA-t a *Caisse nationale de l'organisation autonome d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés des professions industrielles et commerciales* (ipari és kereskedelmi foglalkozások nem munkaviszonyban álló dolgozói független nyugdíjbiztosító szervezetének nemzeti pénztára, a továbbiakban: Organic) szedte be. A TACA adóbevételét elsősorban egyes kereskedők és kézművesek javára a nyugdíjazáskor járó különleges kiegészítő támogatás finanszírozására rendelték. A nyugdíjazáskor járó támogatás nyújtásának feltételeit miniszteri rendeletek szabályozzák. Ezek vonatkozó rendelkezései szerint a helyi bizottság „*az egyes kérelmezők helyzetét jellemző tények és különösen vagyonuk és terheik alapján*” határozza meg a támogatás összegét a miniszteri rendelet által meghatározott kereteken belül.

Az alapeljárások felperesei 2001. április 11-én valamennyien keresettel éltek az Organic ellen a tagállami bíróság előtt. E keresetekkel azon összegek visszatérítését akarták elérni, amelyeket a felperesek a TACA címén az 1999. és/vagy a 2000. év során fizettek. Az alapügy felperesei azt állítják, hogy a 400 m²-nél kisebb üzletek TACA alóli mentessége a 87. cikk (1) bekezdése szerint támogatási intézkedésnek minősül, mivel a TACA-ból fizetendő támogatásból ugyanakkor minden kereskedő részesül. A tagállami bíróság azt kérdezte

¹⁵² C-266/04 C-266/04-C-270/04., C-276/04. és C-321/04-C-325/04. egyesített ügyek *Distribution Casino Franciország SAS* (korábban *Nazairdis SAS*) és társai kontra *Caisse nationale de l'organisation autonome d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés des professions industrielles et commerciales (Organic)* [2005] ECR I-09481. A támogatás fedezetét képező adók megítélésével kapcsolatban lásd még a Bíróság *Van Calster* (Joined cases C-261/01 and C-262/01 *Belgische Staat v. Eugène van Calster and Félix Cleeren and Openbaar Slachthuis NV* [2003] ECR I-12249) és *Enirisore* (Joined cases C-34/01 to C-38/01 *Enirisorse SpA v. Ministero delle Finanze* [2003] ECR I-14243) ítéleteit.

előzetes döntéshozatal iránti kérelmében az Európai Bíróságtól, hogy a TACA beszédese jogszerű-e a közösségi állami támogatások tilalmára vonatkozó szabályok értelmében.

A Bíróság abból indult ki, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint¹⁵³ az adók akkor tartoznak a Szerződés állami támogatásokra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá, ha egy támogatási intézkedés finanszírozását szolgálják úgy, hogy annak szerves részét képezik.¹⁵⁴ A „*támogatás szerves részét képező adóintézkedés*” alatt lényegében azon adóintézkedés értendő, amelyet közvetlenül a támogatási rendszer fedezésére rendeltek, vagyis, amely meglétének függvénye a támogatási intézkedés kibocsátása. Abban az esetben, ha valamely adó ezen értelmezés szerint ténylegesen egy támogatási intézkedés szerves részét képezi, nem csak a támogatási intézkedés, hanem azon adó 87. cikk (1) bekezdése értelmében vett jogszerűsége is kérdésessé válik, amely annak a finanszírozására szolgál.¹⁵⁵ Amennyiben egy ilyen viszony fennáll, az adóbevétel nagysága közvetlenül befolyásolja a támogatás mértékét, és ebből következően annak értékelését is, hogy a támogatás összeegyeztethető-e a közös piaccal.¹⁵⁶

A Bíróság ennek megfelelően megvizsgálta, hogy a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében a TACA-hoz hasonló adó egy vagy több támogatási intézkedés szerves részének tekinthető-e.¹⁵⁷ Vizsgálódásának eredményeképpen megállapította, hogy semmilyen kötelező hozzárendeltségi viszony nem áll fenn egy adó és az ezen adó alóli, meghatározott vállalkozási kategória javára szóló mentesség között. Az adókedvezmény alkalmazása és terjedelme ugyanis ebben az esetben nem függ az adó bevételeitől.¹⁵⁸ Először is, a tevékenységüket véglegesen befejező kereskedőknek és kézműveseknek nyújtott, nyugdíjazáskor járó támogatás összegének a miniszteri rendeletben meghatározott határértékek között kell lennie, amely határértékek egyáltalán nem hozhatók összefüggésbe az adóbevétel összegével. A szóban forgó nemzeti szabályozás ugyanis *az adóbevételtől függetlenül* határozza meg a nyugdíjazáskor járó támogatás összegét a minimális és maximális érték között. Másrészt a ténylegesen kifizetett támogatás összegét a „helyi bizottság” állapítja meg a miniszteri rendelet által meghatározott határokon belül *„az egyes kérelmezők helyzetét jellemző tények, és különösen vagyonuk és terheik alapján.”*¹⁵⁹

¹⁵³ Lásd például a C-174/02 *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant kontra Staatssecretaris van Financiën* ítéletet [2005] EBHT I-85.

¹⁵⁴ C-266/04 34. pont.

¹⁵⁵ C-266/04 35. pont.

¹⁵⁶ C-266/04 40. pont.

¹⁵⁷ C-266/04 36. pont.

¹⁵⁸ C-266/04 41. pont.

¹⁵⁹ C-266/04 49. pont.

Ennek az esetnek a tényállását mindenképpen érdemes összevetni a fent ismertetett *Sovrapprezzo* eset tényállásával. Annnyiban mindenképpen megegyezik a két szituáció, hogy adó kivetéséből származó bevétel szolgált az állami támogatás finanszírozásának forrásául. A két eset között azonban felfedezhető egy igen fontos különbség. Míg a *Sovrapprezzo*-ügyben a két intézkedés együttes hatásának eredményeképpen a Szerződés 90. cikke értelmében vett diszkriminatív adóintézkedés is létrejött, az utóbbi esetben az adóintézkedés nem ütközött a diszkriminatív adóztatás tilalmába, jogellenessége a Szerződés 87. cikke által tiltott állami támogatással kapcsolatban merült fel, amelynek megvalósításához közvetetten hozzájárult.

Természetesen mindezt végiggondolva felmerülhet a kérdés, vajon ez utóbbi esetben (*Sovrapprezzo*-ügyhöz hasonlóan) lett volna-e a Bizottságnak lehetősége a Szerződés 90. cikkének megsértése miatt eljárást indítani a Szerződés 226. cikke alapján? A Bíróság ugyanis a *Sovrapprezzo* ítéletben kimondta, hogy „*a Szerződés 87. és 90. cikkében foglalt rendelkezések ugyanazt a célt szolgálják: annak megakadályozását, hogy a közös piaci verseny torzítása jöjjön létre.*” A két rendelkezés alkalmazási köre között azonban felfedezhetünk egy nagyon lényeges különbséget: míg a 90. cikk kifejezetten a hazai és a külföldi termékek megkülönböztetését célzó intézkedések tilalmára vonatkozik, az államközi elem a 87. cikk szövegezésében jóval burkoltabb formában jelenik meg. A 87. cikk szerint ugyanis nem szükséges, hogy az intézkedés – akár közvetlenül, akár közvetve – a hazai termékek előnyben részesítésére irányuljon, elegendő, ha annak csupán hatása az, hogy érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

E két jogeset tényállása közötti különbség is ezen a ponton (vagyis az államközi elem jelenlétének kérdésén) ragadható meg. A *Sovrapprezzo* esetben ugyanis a két intézkedés együttes eredményeként megvalósult a külföldi termék hátrányban részesítése, az utóbbi esetben azonban a két intézkedés együttes eredménye egy szelektív intézkedés lett, amely a vállalatok egy meghatározott csoportjának, a kis üzleteknek nyújt kedvezmény. A kis üzletek azonban attól függetlenül részesültek a szelektív előnyben, hogy hazai vagy külföldi termékeket forgalmaztak. Az utóbbi esetben tehát nem lett az intézkedések együttes eredménye egy olyan adórendelkezés, amely hátrányosabban érintené a külföldi termékeket, mint a hazaiakat. Éppen ezért nem beszélhetünk diszkriminatív adóztatásról, következésképpen a Bizottság nem indíthatott volna eljárást a 90. cikk megsértése miatt.

Megállapíthatjuk ezen esetek alapján azt is, hogy egy olyan adóintézkedés jogellenessége, amelynek bevétele bizonyos tevékenységek támogatására szolgál, csak abban az esetben merülhet fel, ha az adót olyan tevékenységekre tekintettel vetik ki, amely tevékenységek művelői versenyben vannak a támogatás kedvezményezettjeivel. Éppen ezért a legtöbb esetben olyan

adóintézkedések jogszerűsége válik kérdésessé, amelyeknek a bevétele egy – az államkincstártól elkülönített – speciális tevékenységek támogatására létrehozott alapba folyik be (mint láthattuk, a *Sovraprezzo*-ügyben is ez volt a helyzet). A központi költségvetés pénzzuttatásai ugyanis nyilvánvalóan bármilyen gazdasági tevékenység támogatására szolgálhatnak, így egy, az államkincstárba befolyó adóbevétel közösségi versenyszabályok szerinti jogszerűsége nem lehet kérdéses. Ebben az esetben kizárólag a bizonyos szektorok részére előírt, a központi kincstárba befizetendő adó alóli mentesség vagy adókedvezmény minősíthető a 87. cikk (1) bekezdése értelmében meg nem engedett állami támogatásnak. Mindezek alapján észre kell vennünk, hogy az adóintézkedések és az állami támogatásnak minősíthetőség közötti kapcsolat teljesen más (és egymást kizáró) attól függően, hogy az adott intézkedés a központi költségvetésbe vagy pedig egy elkülönített, az államkincstártól függetlenül működő alapba folyik be. Ha ugyanis az államkincstárba folyik be, akkor kizárólag az adóintézkedés alóli valamilyen (általában adómentesség, adókedvezmény vagy adójóváírás formájában jelentkező) kivétel jelentheti a tiltott állami támogatást, ha viszont az államkincstártól független pénzügyi egység kezeli a bevételt, akkor a bevétel „ráfordítása” is megvalósíthatja a támogatást.

Ezek az alapok minden esetben kapcsolatban vannak az állammal (általában az állam, vagy annak valamely szerve hozta létre őket). Az „*államtól elkülönített jellegük*” hangsúlyozásánál tehát nem az államtól való teljes függetlenségükre kívánok utalni, hanem arra, hogy az „*elkülönítettség*” eredményeképpen a konkrét bevétel felhasználása megfelelően ellenőrizhető. A központi költségvetés esetében ezért nem lehet a bevétel jogszerűségét kérdőre vonni, ugyanis az állami költségvetésből közvetlenül nyújtott támogatás esetében a támogatás finanszírozása magából a költségvetés egészéből és nem pedig egy konkrét bevételi forrásból történik.

4.2. A 87. cikk értelmében tiltott állami támogatások és a letelepedés szabadsága

Az előbbi alfejezetben részletesen foglalkoztam az állami támogatások tilalmának és az áruk szabad mozgása alapelvének kapcsolatával. Az áruk szabad mozgásán kívül a letelepedés szabadsága a legfőbb olyan közösségi célkitűzés, amely szorosan kapcsolódik az adóintézkedések (ezen belül is elsősorban a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedések) formájában nyújtott szelektív állami támogatások tilalmához. A letelepedés szabadságáról a Szerződés 43. cikke rendelkezik, melynek értelmében „*Tilos a*

valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést azokra a korlátozásokra is alkalmazni kell, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak. A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások [...] alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáira előírt feltételek szerint.” Az alábbi példán¹⁶⁰ keresztül a 43. cikk, valamint a 87. cikk (1) bekezdésének viszonyát kívánom megvizsgálni.

A jogvita alapját a francia adótörvény azon szakasza képezte, mely a társaságok által felosztott nyereségek halmozott adóztatásának csökkentése érdekében – ami annak a ténynek tudható be, hogy ezt a nyereséget először a társasági adó sújtja az osztalékot felosztó társaságnál, majd ezután jövedelemadó vagy a társasági adó az osztalékban részesülőnél – egy „avoir fiscal” elnevezésű adójóváírást ír elő, amelyet a francia társaságok által felosztott osztalékban részesülők vehetnek igénybe. Az adójóváírás összege a társaság által ténylegesen folyósított összeg értékének fele. Az Adótörvény értelmében e kedvezmény „azon személyeknek jár, akiknek lakóhelye vagy székhelye Franciaországban van.” Ezzel szemben a nem Franciaországban székhellyel rendelkező társaságok másodlagos létesítményeinek, fióktelepeinek vagy képviseleteinek eszközei között nincs előírva az adójóváírás kedvezménye.

A Bizottság annak megállapítása iránt indított keresetet, hogy a Francia Köztársaságot az adójóváírás kedvezményének más tagállamban letelepedett biztosítótársaságok franciaországi telephelyeitől és képviseleteitől való megtagadásával a Szerződésből, és különösen annak 43. cikkéből rá háruló kötelezettségek tekintetében mulasztás terheli.¹⁶¹

A Bizottság szerint az Adótörvény a más tagállamokban székhellyel rendelkező biztosítótársaságok franciaországi fióktelepeivel és képviseleteivel szemben megkülönböztetést jelent a franciaországi székhelyű társaságokhoz képest. A külföldi biztosítótársaságok fióktelepeire és képviseleteire nézve kedvezőtlen adórendszer közvetve korlátozza azt a – 43. cikkben foglalt – szabadságot, amellyel a más tagállamokban működő biztosítótársaságoknak rendelkezniük kell ahhoz, hogy akár leányvállalat, akár fióktelep vagy képviselet formájában Franciaországban letelepedhessenek. Ez a rendszer a társaságokat arra ösztönzi, hogy a leányvállalati formát részesítsék előnyben annak

¹⁶⁰ C-270/83 *Commission v. French Republic* [1986] ECR 00273.

¹⁶¹ A Bizottság keresetében hangsúlyozta, hogy bár keresetét a biztosítási ágazatra korlátozta azon oknál fogva, hogy panaszt csak ezen ágazatban nyújtottak be hozzá, ettől függetlenül valamennyi tagállamnak, és így Franciaországnak is le kell vonnia azokat a következtetéseket a Bíróság ítéletéből, amelyek a többi területre is érvényesek.

érdekében, hogy az adójóváírás kedvezményében való részesülés megtagadásából származó hátrányt el lehessen kerülni.

Első érvevel a francia kormány arra hivatkozott, hogy az eltérő bánásmódot a Franciaországban székhellyel rendelkező biztosítótársaság és a más tagállamban székhellyel rendelkező biztosítótársaság fióktelepe vagy képviselte között fennálló objektív különbségek indokolják. A szóban forgó különbség a honos és nem honos személyek közötti különbségtételen nyugszik, ezt valamennyi jogrendszer ismeri és nemzetközi szinten is elfogadott és nélkülözhetetlen az adójog területén. Ezen kívül a külföldön székhellyel rendelkező társaságok fióktelepei és képviseltei, más szempontból nézve a francia társaságoknál kedvezőbb helyzetben is lehetnek, és ez az adójóváírás szempontjából adódó hátrányok kompenzálását jelentheti.

A francia kormány második érve az volt, hogy az eltérő bánásmód valójában a különböző tagállami adórendszerek sajátosságainak és eltéréseinek, valamint a kettős adóztatásra vonatkozó megállapodásoknak tudható be. A vonatkozó jogszabályok harmonizációjának hiányában az adott esettől függő különböző intézkedésekre van szükség ahhoz, hogy figyelembe lehessen venni az adórendszerek közötti különbségeket, így ezek a Szerződés 43. cikke szempontjából indokoltak lennének.

Láthatjuk, hogy a hatáskör-elválasztás kérdése a letelepedés szabadságával kapcsolatban ugyanúgy felmerül, mint ahogyan azt az állami támogatásoknál tapasztalhattuk: a kérdés az, hogy mennyiben befolyásolják a tagállamok adórendszerük meghatározására vonatkozó szuverenitását a közösségi szabályok. A Bíróság ezen ítéletében elvi jelentőségű megállapításokat rögzített a „tagállami szuverenitás kontra letelepedés szabadsága” kérdéssel kapcsolatban.

Bíróság szerint mivel a vitatott szabályozás a nyereségek megadóztatása szempontjából ugyanúgy kezeli a Franciaországban székhellyel rendelkező társaságokat és a külföldön székhellyel rendelkező társaságok Franciaországban lévő fióktelepeit és képviselteit, nem kezelheti ezeket különbözőképpen a megkülönböztetés tilalmának megsértése nélkül ugyanazon adóztatás keretében, így az adójóváírás odaítélése tekintetében sem. A letelepedés két formájának nyereségük megadóztatása szempontjából történő azonos kezelésével a tagállam jogalkotója valójában azt ismeri el, hogy e kettő között, az adott adóztatás módja és feltételei tekintetében nincsen semmiféle olyan objektív különbség, amely a bánásmód különbségét igazolhatná.¹⁶² A francia kormány által védett elmélettel szemben az eltérő bánásmódot nem lehet a fióktelepek és képviselteik esetleges előnyeivel indokolni, amelyeket a társaságokhoz képest élveznek, és amelyek a francia kormány szerint kiegyenlítik az adójóváírás megtagadásából származó hátrányokat. Még ha

¹⁶² C-270/83 20. pont.

léteznének is ilyen előnyök, ezek nem indokolhatják a 43. cikk által előírt kötelezettség megsértését, amelynek értelmében az adójóváírásra vonatkozóan a nemzeti bánásmódot kell biztosítani. A 43. cikk valamennyi, akár csak kisebb jelentőségű megkülönböztetést tilt.¹⁶³

A társasági adó terén fennálló tagállami jogszabályi rendelkezések harmonizációjának hiánya sem indokolhatja a szóban forgó eltérő bánásmódot. Ha igaz is, hogy ilyen harmonizáció hiányában a társaság adójogi helyzete a rá alkalmazandó nemzeti jogtól függ, a Szerződés 43. cikke valamennyi tagállamnak megtiltja, hogy jogszabályaiban azon személyekre nézve, akik az ott történő letelepedés szabadságával kívánják élni, tevékenységük gyakorlására eltérő feltételeket írjanak elő, mint saját állampolgáraikra nézve.¹⁶⁴

Következésképpen meg kell állapítani, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező biztosítótársaságok Franciaországban lévő fióktelepei és képviselői esetében a fióktelepek és képviselők által a francia társaságoktól kapott osztalékra vonatkozó adójóváírás kedvezményében való részesülés megtagadásával a Francia Köztársaságot mulasztás terheli a Szerződés 43. cikkéből rá háruló kötelezettségek tekintetében.¹⁶⁵

Az ítéletből számos következtetést vonhatunk le a versenykorlátozó állami támogatások és a letelepedés szabadságába ütköző tagállami intézkedések viszonyáról. Véleményem szerint a Bizottság megindíthatja volna a 88. cikk (3) bekezdése szerinti eljárást is, mivel a vitatott intézkedés megvalósítja a versenykorlátozó állami támogatások fogalmának tényállási elemeit is, hiszen a vitatott intézkedés állami forrásból származó előnyt biztosít a belföldön letelepedett vállalkozásoknak és feltételezhető, hogy érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.¹⁶⁶ Ez a következtetés alkalmat ad arra, hogy megvizsgáljam, miként tér el egymástól a Bíróság joggyakorlatában az állami támogatások tilalmának és a letelepedés szabadságának megítélése.

¹⁶³ C-270/83 21. pont.

¹⁶⁴ C-270/83 24. pont.

¹⁶⁵ C-270/83 28. pont.

¹⁶⁶ Hangsúlyozni kívánom azonban, hogy a 88. cikk (3) bekezdése szerinti eljárás keretében csak azt vizsgálhatja a Bizottság, hogy a vitatott intézkedés a 87. cikk (1) bekezdésébe ütközik-e, tehát ezen eljárást akkor érdemes megindítani a Bizottságnak, ha az adott tagállami intézkedés nem csupán a letelepedés szabadságát sérti/sértheti, hanem az állami támogatások tilalmára vonatkozó rendelkezésekbe való ütközése is valószínűsíthető. Amennyiben ugyanis a vitatott intézkedésnek csupán a letelepedés szabadságára vonatkozó szabályok szerinti jogszerűsége kérdéses (de a támogatási szabályoknak való megfelelése nem „gyanús”), akkor az erre vonatkozó vizsgálódást a Bizottság nem folytathatja le, és nem állapíthatja meg az intézkedés 43. megsértése miatti jogszerűtlenségét a 88. cikk (3) bekezdése szerinti eljárás keretében. Lásd C-156/98 *Federal Republic of Germany v. Commission* [2000] ECR I-06857 75. és 76. pontok.

Az egyik legizgalmasabb kérdésnek tűnik az, hogy az adórendszer természetére való hivatkozás mennyiben fogadható el a letelepedés szabadságának megsértése esetében. A „*Szelektivitás*” című fejezetben már idéztem a Bíróság azon megállapítását, mely szerint az adóintézkedések formájában hozott állami támogatásoknál „*a rendszer természete vagy belső felépítése*” – mint az állami támogatások tilalma alóli kimentési lehetőség – a kötelező adórendszer belső logikájára és azokra a szükséges és arányos megkülönböztetési technikákra utal, amelyeknek az a célja, hogy az adórendszer alkalmazási körébe tartozó objektíve megkülönböztethető helyzeteket a legmegfelelőbb módon kezelje, valamint hogy a rendszer valamennyi, a hatálya alá tartozó területen működjön. Láthatjuk, hogy a Bíróság az állami támogatásoknál is lényegesnek tartotta, hogy az eltérően adóztatott vállalkozások objektíve megkülönböztethető helyzetben legyenek. Ezt a szempontot pedig – mint ahogy az előbbi esetből is kiderült – a letelepedés szabadságának megsértésénél is figyelembe veszi a Bíróság, a francia kormány érvét is arra hivatkozva utasította el, hogy a belföldön székhellyel rendelkező társaságok és a külföldi székhelyű társaságok fióktelepei vagy képviselői adózási szempontból nincsenek objektíve megkülönböztethető helyzetben.

Az is valószínűsíthetőnek tűnik, hogy a Bíróság az „*objektív megkülönböztethetőség*” egy mércével méri az állami támogatások tilalma, illetve a letelepedés szabadsága megsértésének vizsgálatánál. Ezen a ponton visszautalnék a *Közlemény*nek a „*Szelektivitás*” című fejezetben már idézett rendelkezésére, mely szerint annak vizsgálatánál, hogy egy intézkedés szelektív e vagy sem, nem lehet az adórendszer logikájával indokolni azokat az intézkedéseket, amelyek a székhelyre tekintettel nyújtanak valamilyen kedvezményt bizonyos vállalkozásoknak vagy vállalkozáscsoportoknak. Abból, hogy a *Közlemény* sem tekinti kimenthetőnek az ilyenfajta megkülönböztetést, arra lehet következtetni, hogy a vitatott intézkedés már túl van azokon a szükséges és arányos megkülönböztetési technikákon, amelyeknek az a célja, hogy az adórendszer alkalmazási körébe tartozó objektíve megkülönböztethető helyzeteket a legmegfelelőbb módon kezelje. Így reálisan lehet azt a konzekvenciát levonni, hogy a Bíróság akkor sem fogadta volna el az adórendszer természetére vonatkozó hivatkozást, ha a Bizottság a 88. cikk (3) bekezdése alapján az állami támogatások tilalmának megsértése ellen indított volna eljárást.

A másik érdekes kérdés az, hogy a releváns rendelkezések közösségi jogharmonizációjának hiánya és ezzel együtt a más tagállamok adóelőírásaihoz való közelítés miként befolyásolja a letelepedés szabadsága megsértésének megítélését. Ahogyan azt a „*Szelektivitás*” című fejezetből kiderült, a tagállami intézkedés szelektív voltát az adott tagállam általános adórendszeréhez viszonyítva kell megítélni, s az intézkedés állami támogatás jellegének

meghatározásánál nem lehet figyelembe venni, hogy a tagállam célja annak meghozatalával egy másik tagállam adózási rendszeréhez való közelítés volt, az már ugyanis az adórendszer külső célkitűzésének tekinthető. A fenti ügyben egy ehhez igen hasonló megközelítést olvashatunk a letelepedés szabadságával kapcsolatban is: a Bíróság visszautasította a francia kormány arra vonatkozó érvét, hogy a vonatkozó jogszabályok harmonizációjának hiányában az adott esettől függő különböző intézkedésekre van szükség ahhoz, hogy figyelembe lehessen venni az adórendszerek közötti különbségeket, hangsúlyozva, hogy a társasági adó terén fennálló tagállami jogszabályi rendelkezések harmonizációjának hiánya nem indokolhatja a szóban forgó eltérő bánásmódot a letelepedés feltételeinek nyújtásában. Ebből következően a letelepedés szabadságát sértő intézkedések – csakúgy, mint az állami támogatások tilalmába ütköző intézkedések – sem menthetőek ki arra való hivatkozással, hogy a tagállam célja olyan külső tényező figyelembe vétele volt, mint a más tagállamok adóelőírásai.

Míndezek alapján megállapíthatjuk, hogy a letelepedés szabadsága ugyanúgy korlátozza a tagállamok szuverenitását az adórendszerük meghatározása tekintetében, mint a versenykorlátozó állami támogatások tilalma.¹⁶⁷ Ezt a megállapítást támasztja alá a *Közlemény* már idézett rendelkezése is, mely szerint a Bizottság nem adhat engedélyt az olyan támogatásra, amely a Szerződésben megállapított szabályokat – főleg azokat, amelyek a megkülönböztetés tilalmára és a letelepedés jogára vonatkoznak – megszegte. Véleményem szerint azonban a letelepedés szabadsága tekintetében is helytállóan tűnik Capotorti főtanácsnok véleménye, amelyet az állami támogatások és a diszkriminatív adóztatás tilalmának kapcsolatáról fogalmazott meg: vagyis a versenykorlátozó állami támogatások valószínűleg kevésbé akadályozzák az egységes belső piac megvalósulását, mint a letelepedés szabadságába ütköző tagállami intézkedések. Ennek oka abban keresendő, hogy míg az állami támogatások a legtöbb esetben csekély mértékben befolyásolják a tagállamok közötti kereskedelmet, a letelepedést tiltó vagy korlátozó intézkedések szinte minden esetben akadályát képezik a tagállamok közötti áru- és szolgáltatásáramlásnak. Éppen ezért úgy vélem, elképzelhető olyan tényállás, amikor a tagállami intézkedés megsérti a 43. cikk szerinti

¹⁶⁷ A többi alapszabadság és a versenykorlátozó állami támogatások tilalmának kapcsolatával e tanulmányban nem foglalkozom részletesen, csupán annyit kívánok megjegyezni, hogy a munkavállalás, a szolgáltatásnyújtás, valamint a tőke mozgásának szabadságára vonatkozó szerződéses rendelkezések is akadályozhatják bizonyos esetekben a tagállamoknak az adórendszerük meghatározására vonatkozó szuverenitásának gyakorlását, ugyanakkor a tagállami adórendszer koherenciájának védelme is indokolhatja ezen alapszabadságok szükséges és arányos korlátozását. Lásd például a C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State* [1992] ECR I-00249 ítéletet.

letelepedés szabadságát, de nem ütközik a 87. cikkben foglalt állami támogatás tilalmába.

Összegzés

A tanulmányban igyekeztem rámutatni arra, hogy milyen sajátos körülmények, illetve problémák merülhetnek fel az adóintézkedések (ezen belül is elsősorban a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedések) formájában nyújtott állami támogatásokkal kapcsolatban. Ezeket a jellegzetességeket az alábbiakban kívánom összegezni.

A legfőbb probléma véleményem szerint az, hogy sok esetben nem egyértelmű, mikor tekinthető egy adóintézkedés a tagállamok szuverén jogkörébe tartozó aktusnak és mikor ellenőrizhető a közösségi jognak való megfelelés szempontjából. A döntést azért is nehéz ebben a kérdésben meghozni, mert a problémát valójában két, a közösségi jog által elismert alapelv ütközése jelenti. Egyrészt a közösségi jogi normák – összhangban a szubszidiaritás elvével – nem korlátozhatják a tagállamok arra vonatkozó jogkörét, hogy döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön keresztül az adóterhet, ahogy célszerűnek vélik. Tagállami hatáskörben ugyanis jobban eldönthető, hogy mely intézkedések szükségesek az adórendszer működéséhez és hatékonyságához. Ugyanakkor a tagállamok-nak a közösségi hűség elvéből eredő kötelezettségük az, hogy tartózkodjanak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti a Szerződés célkitűzéseinek – s ezzel együtt az állami támogatások tilalmára vonatkozó szabályoknak – a megvalósítását.

E problémát tovább árnyalja, hogy az adóintézkedések formájában nyújtott állami támogatások esetében sokszor nehezen eldönthető, hogy a vitatott intézkedés valóban megvalósítja-e a 87. cikk értelmében tiltott állami támogatás összes fogalmi elemét vagy sem. E probléma megoldásához mindenképp a Bizottság és a Bíróság esetjoga, valamint a tanulmányban részletesen vizsgált Közlemény rendelkezései adnak támpontokat. Mindezekből kiderül, hogy az adóintézkedések által biztosított előny fogalmát szélesen kell értelmezni. A Bíróság szerint ugyanis a támogatás fogalmába nemcsak a pozitív szolgáltatások tartoznak bele, hanem azok a beavatkozások is, amelyek különböző formában megkönnyítik a vállalkozás számára felesleges költségeket, és amelyek – ha nem is támogatások a szó szoros értelmében – hasonló természetűek, és hasonló hatással rendelkeznek. E megállapításból következően előnyt jelenthet az adóteher csökkenésének számos megvalósulási formája, így többek között az

adóalap csökkentése, az adó összegének teljes vagy részleges csökkentése, illetve az adótartozás halasztása, törlése vagy akár különleges átütemezése.

Az előny ilyen módon való tág értelmezéséhez igazodik az állami forrás fogalmának értelmezése is. A Szerződés szövege szerint egyrészt a közvetlenül az állam által nyújtott, másrészt pedig a nem az állam által közvetlenül nyújtott, de állami forrásból finanszírozott kedvezmények minősülnek állami támogatásnak. A Bíróság esetjogából kiderül, hogy „*az állami forrásokból nyújtott támogatás*” fogalom nemcsak közvetlenül az állam által nyújtott támogatásokat, hanem az állam által kijelölt vagy létrehozott köz- vagy magánszervezeteken keresztül nyújtott támogatásokat is magába foglalja. Az állam és az előny közötti közvetett kapcsolat azonban oly módon is megvalósulhat, hogy az adóteher csökkenésében megmutatkozó előny nem közvetlenül az intézkedés eredményeképpen, hanem annak „melléktermékeként,” mintegy szükségszerű velejárójaként jelentkezik. A Bíróság az esetek nagy részében az ilyen előnyt már nem tekinti állami támogatásnak.

A 87. cikk értelmében tiltott állami támogatások tényállási elemei közül a szelektívnek minősülő adóintézkedések meghatározása az előbbieknél is nagyobb problémát jelentett. Először is – ahogyan számos, e tanulmányban is bemutatott jogeset is igazolta – igen nehéz az általános, a szelektív és a formálisan általános intézkedés közötti határvonalat megvonni. A tanulmányban azokat az intézkedéseket neveztem formálisan általános intézkedéseknek, amelyek formailag horizontálisak, vagyis elméletileg minden vállalkozásra vonatkoznak, azonban tényleges hatásuk, illetve a hatóságok általi végrehajtás eredményeképpen válnak szelektívvé. A társasági adórendelkezések egy részét ugyanis, amely esetlegesen állami támogatási elemeket tartalmaz, általános intézkedésként szándékoztak a tagállamok bevezetni, azaz minden társasági adóalanyra vonatkozó hatállyal. Ezen – formálisan általános – intézkedések közül számos szelektívnek bizonyult az EK Szerződés 87. cikk (1) bekezdése értelmében. A formálisan általános intézkedések meghatározott típusai azonban a Bizottság, illetve a Bíróság joggyakorlata szerint nem minősülnek a 87. cikk (1) bekezdésében tiltott állami támogatásnak. Az ilyen intézkedéseket nevezhetjük a „*szelektivitás fogalmának hatás-alapú meghatározása alóli kivételeknek.*”

Kifejezetten az általános és szelektív intézkedések elhatárolásának kérdésére fókuszálva szót kell ejtenünk a viszonyítási keret megítéléséről, vagyis arról, hogy milyen territóriumot alapul véve minősülhet egy intézkedés általánosnak vagy szelektívnek. A probléma akkor merülhet fel, amikor a vitatott intézkedést egy regionális vagy helyi testület bocsátja ki. A Bíróság egy friss ítéletének értelmében az intézkedés általános vagy szelektív jellegének megítélésénél azt kell megvizsgálni, hogy az intézkedést a testület kellően

önálló hatáskörének gyakorlása körében fogadta-e el, valamint hogy az vonatkozik-e valamennyi, a fenti terület illetékessége alá tartozó területen letelepedett vállalkozásra vagy itt folytatott termelésre. Ahhoz, hogy az intézkedést kellően önálló hatáskör gyakorlása körében elfogadottnak lehessen tekinteni, szükséges, hogy az intézkedést olyan regionális vagy helyi hatóság hozza meg, amely alkotmányos síkon a központi kormánytól eltérő politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik, vagyis a központi állam magatartásával kapcsolatos megfontolástól függetlenül adókulcs-csökkentésre vonatkozó intézkedést fogadjon el, és ezen intézkedés minden politikai és pénzügyi következményét viselje.

Továbbmenve, azért is nehéz behatárolni a szelektivitás kritériumát megvalósító, de még megengedhető intézkedések körét, mert a megszilárdult bizottsági és bírósági esetjog szerint egy intézkedés szelektív jellegét "a rendszer jellege vagy általános felépítése" indokolhatja. Darmon főtanácsnok definíciója szerint a rendszer természete vagy belső felépítése a kötelező adórendszer belső logikájára és azokra a szükséges és arányos megkülönböztetési technikákra utal, amelyeknek az a célja, hogy az adórendszer alkalmazási körébe tartozó objektíve megkülönböztethető helyzeteket a legmegfelelőbb módon kezelje, valamint hogy a rendszer valamennyi, a hatálya alá tartozó területen működjön. Ezen meghatározás ismeretében sem könnyű viszont mindig eldönteni, hogy igazolható-e egy tagállami intézkedés az adórendszer természetére és általános felépítésére hivatkozva vagy csupán az adórendszer külső célkitűzését megvalósító intézkedésnek minősül. E dilemma oka pedig megint csak az előbb vázolt hatásköri konfliktusra vezethető vissza, vagyis arra a kérdésre, hogy meddig terjed a tagállamok adóztatási szuverenitása, és hol kezdődik az a kötelessége, hogy tartsa tiszteletben a közösségi jogi normákat és ezek között az állami támogatások tilalmára vonatkozó szabályokat.

Az adóintézkedések további speciális vonása, hogy egyidejűleg jelenthetnek támogatást a 87. cikk értelmében, illetve korlátozó intézkedést a Szerződésnek az áruk szabad mozgására vonatkozó cikkei (25., 28., 90. cikkek), illetve a letelepedés szabadságát előíró rendelkezések (43. cikk) értelmében. A tanulmányban az állami támogatások és az áruk szabad mozgását korlátozó intézkedések tilalmára vonatkozó rendelkezések kapcsolatával foglalkoztam részletesebben. A vizsgálódás eredményeképpen megállapítható, hogy az állami támogatások fogalmánál alkalmazott szelektív intézkedés, illetve az áruk szabad mozgását korlátozó vagy akadályozó piacvédő intézkedés valójában egymáshoz nagyon közel álló fogalmak. Egyrészt, mindkét esetben állami aktusokról van szó: mind a 87. cikknek, mind pedig az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezéseknek a címzettjei a tagállamok. Másrészt megállapíthatjuk, hogy az állami támogatások és az áruk szabad mozgását

korlátozó tagállami intézkedések tilalma alá eső tagállami aktusok hasonló tényállást eredményeznek: termékek meghatározott csoportjának előnyben részesítésén keresztül valósul meg a tagállamok közötti kereskedelem érintettsége és verseny korlátozása. Ezt a feltevést igazolja, hogy a 87. cikk (1) bekezdése kifejezetten tartalmazza a „*bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése*” kifejezést azok között a kritériumok között, amelyek meghatározzák, hogy létezik-e a Bizottság ellenőrzése alá tartozó támogatás. A Szerződés áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezései – így a 28., illetve 29. cikk szerint mennyiségi korlátozás és azzal azonos hatású intézkedések tilalma, valamint a 90. cikkben foglalt diszkriminatív adóztatás tilalma pedig – hasonlóan a 87. cikkhez – szintén az áruk meghatározott csoportja, nevezetesen a belföldi áruk termelésének előnyben részesítésének tilalmát fogalmazzák meg. Az Európai Bíróság is több ítéletében hangsúlyozza az áruk szabad mozgását és az állami támogatásokat szabályozó cikkek rendeltetése közötti szoros összefüggést, kimondva, hogy ezek a rendelkezések közös célkitűzést követnek, amely célkitűzés az áruk tagállamok közötti szabad mozgásának a verseny rendes feltételei között történő biztosítása.

A letelepedés szabadságát korlátozó tagállami intézkedések és az állami támogatások tilalma közötti összefüggés vizsgálatánál elsősorban arra a kérdésre fókuszáltam, hogy melyik tilalom jelent nagyobb korlátot a tagállamok számára adóztatási szuverenitásuk gyakorlása szempontjából. A vizsgálódás alapján megállapítható, hogy a Bíróság hasonlóképpen ítéli meg mind a tagállami adórendszer sajátosságaira, mind pedig a harmonizáció hiányára való hivatkozást a két tilalommal szemben, következésképpen a letelepedés szabadsága ugyanúgy korlátozza a tagállamok szuverenitását az adórendszerük meghatározása tekintetében, mint a versenykorlátozó állami támogatások tilalma. A *Közlemény* szerint sem adhat a Bizottság engedélyt az olyan támogatásra, amely a Szerződésben megállapított szabályokat – főleg azokat, amelyek a megkülönböztetés tilalmára és a letelepedés jogára vonatkoznak – megszegte. Mindezek ellenére úgy vélem, elképzelhető olyan tényállás, amikor a tagállami intézkedés megsérti a 43. cikk szerinti letelepedés szabadságát, de nem ütközik a 87. cikkben foglalt állami támogatás tilalmába. Ennek oka abban keresendő, hogy míg az állami támogatások a legtöbb esetben csekély mértékben befolyásolják a tagállamok közötti kereskedelmet, addig a letelepedést tiltó vagy korlátozó intézkedések szinte minden esetben akadályát képezik a tagállamok közötti áru- és szolgáltatásáramlásnak.

Reményeim szerint a tanulmányban sikerült teljeskörűen bemutatni a *Közlemény* szabályait, és felvázolni azokat az eredményeket, amelyek az Európai Bíróságnak az adóintézkedések formájában nyújtott állami támogatásokkal kapcsolatos ítélezési gyakorlatában megvalósultak. A

fentiekben kifejtettek alapján megállapíthatjuk, hogy a *Közlemény* reformjára mindenekelőtt a szelektív intézkedések – általános intézkedések – az adórendszer természetével és belső felépítésével indokolható intézkedések fogalmának pontos meghatározása, és e fogalmak egymástól való egyértelműbb elhatárolása érdekében volna szükség. Másodsorban pedig az állami támogatások és az alapszabadságok – azon belül is elsősorban az áruk szabad mozgása és a letelepedés szabadsága – viszonyával kapcsolatban is kívánatos volna egy egyértelmű – és részletes – állásfoglalás a Bizottság részéről: a *Közlemény* tehát ebben a tekintetben is mindenképpen bővítésre szorul. Véleményem szerint a *Közlemény* megújítására tehát mindenképpen szükség volna, ez a reform azonban egyelőre még várat magára.

