IV

(Az EK-Szerződés, az EU-Szerződés és az Euratom-Szerződés alapján, 2009. december 1-je előtt elfogadott jogi aktusok)

A BIZOTTSÁG HATÁROZATA

(2009. október 28.)

a Magyarország által a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonása érdekében végrehajtott C 10/07 (ex NN 13/07) számú állami támogatásról

(az értesítés a C(2009) 8130. számú dokumentummal történt)

(Csak a magyar nyelvű szöveg hiteles)

(EGT-vonatkozású szöveg)

(2010/95/EK)

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA,

tekintettel az Európai Közösséget létrehozó szerződésre és különösen annak 88. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután az említett rendelkezéseknek megfelelően felkérte az érdekelt feleket észrevételeik megtételére [1] és tekintettel ezen észrevételekre,

mivel:

I. ELJÁRÁS

(1) A magyar hatóságok 2003 januárjától új rendelkezéseket vezettek be, amelyek az ugyanazon csoporthoz tartozó kapcsolt vállalkozások nettó kamatbevételének kedvező adóztatására irányulnak. Az intézkedést nem jelentették be az Európai Bizottságnak. 2004. november 19-én kelt levelében a Bizottság információt kért a magyar hatóságoktól, amelyet azok 2004. december 14-én szolgáltattak.

(2) A Bizottság 2007. március 21-én arról tájékoztatta a Magyar Köztársaságot, hogy a támogatási programot illetően a Szerződés 88. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárás megindítása mellett döntött. A Magyar Köztársaság – két határidő-hosszabbítást követően – 2007. június 20-án kelt levelében válaszolt.

(3) A Bizottság hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatát közzétették az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* [2], és ebben felkérték az érdekelt feleket észrevételeik benyújtására. Észrevételeket 2007. július 20-án az Amerikai Kereskedelmi Kamara Magyarországon, 2007. július 26-án Hollandia, 2007. július 26-án pedig a Mol Nyrt. nyújtott be. Ezeket az észrevételeket továbbították a Magyar Köztársaságnak, amely azokra 2007. szeptember 6-án kelt elektronikus levelében válaszolt.

(4) A Bizottság 2008. február 12-én kelt levelében további információkat kért a magyar hatóságoktól, amire a 2008. április 28-án, 2008. június 19-én és 2008. október 13-án kelt beadványokban kapott választ.

(5) A magyar hatóságok 2009. június 24-én kelt levelükben tájékoztatták a Bizottságot arról a szándékukról, hogy 2010. január 1-jétől meg kívánják szüntetni a programot.

(6) A magyar Országgyűlés 2009. június 29-én fogadta el az adózási jogszabályok 2010-től érvényes módosításait, amelyek többek között megszüntetik a csoporton belüli kölcsönökből származó jövedelemre alkalmazandó 50 %-os társaságiadó-csökkentést. A törvényt 2009. július 9-én hirdették ki a Magyar Közlönyben.

(7) A magyar hatóságok 2009. október 1-jén kelt e-mailjükben további tájékoztatással szolgáltak.

[1] HL C 142., 2007.6.27., 12. o.

[2] Lásd az 1. lábjegyzetet.

II. AZ INTÉZKEDÉS RÉSZLETES LEÍRÁSA

(8) Az intézkedés szerint Magyarországon az adóalapból levonható a kapcsolt vállalkozásoktól kapott nettó kamatnak – azaz a tőlük kapott és a nekik fizetett kamat különbségének – 50 %-a ([3]). Ebből következően a kapott nettó kamatnak csak a felét adóztatják meg, miközben az adórendszer rendes alkalmazása mellett a teljes összeget adóztatnák. A nettó kamatot fizető kapcsolt vállalkozás szintjén a kifizetett nettó kamat összegének 50 %-a hozzáadódik az adóalaphoz ([4]). Szemben tehát a teljes összeg levonásával, ami az adórendszer rendes alkalmazása mellett történne, a vállalkozások ennek az összegnek csak a felét vonják le az adóalapból. A program csak kapcsolt vállalkozásoktól kapott és kapcsolt vállalkozásoknak kifizetett kamatra vonatkozik.

(9) A kapcsolt vállalkozás meghatározása ([5]) a következő:

a) az adózó és az a személy, amelyben az adózó közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik;

b) az adózó és az a személy, amely az adózóban közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik;

c) az adózó és más személy, ha harmadik személy közvetlenül vagy közvetve mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik;

d) a külföldi vállalkozó és belföldi telephelye, valamint a külföldi vállalkozó telephelyei, továbbá a külföldi vállalkozó belföldi telephelye és az a személy, amely a külföldi vállalkozóval az a)–c) alpontban meghatározott viszonyban áll.

Többségi befolyásnak minősül az is, ha valamely személy jogosult a vezető tisztségviselők, felügyelő bizottsági tagok többségének kinevezésére vagy leváltására. A többségi befolyás meghatározásához a közeli hozzátartozók szavazati jogát együttesen kell figyelembe venni.

A legmagasabb levonható összeg

(10) A különleges levonások együttes összege, beleértve a csoporton belüli nettó kamat utáni levonásokat, nem haladhatja meg az adózás előtti nyereség 50 %-át ([6]).

A kimaradás lehetősége

(11) Az adózó évente dönthet arról, hogy alkalmazza-e az intézkedést vagy abból kimarad. Amennyiben egy nettó kamatfizetéssel érintett vállalkozás a kimaradás mellett dönt, nem köteles a fentiekben bemutatott módon növelni az adóalapot, és a kifizetett kamat teljes összegét levonhatja az adórendszer rendes alkalmazása mellett, feltéve, hogy e választásáról tájékoztatja valamennyi (belföldi és külföldi illetőségű) kapcsolt vállalkozását, amelynek fizetett (fizetendő) vagy amelytől kapott (járó) kamat alapján az adóévben ráfordítást, illetve bevételt számolt el. ([7]) Ebben az esetben a kapcsolt vállalkozások nem veszik figyelembe az ilyen adózótól kapott, vagy ilyen adózó részére fizetett kamatot az adóalapnak a kamatfizetések figyelembevételével történő kiszámításakor ([8]).

(12) A magyar hatóságoknak nincs mérlegelési jogköre, mivel a fenti bekezdésben említett módon a kapcsolt vállalkozás dönt arról, hogy a nettó kamatfizetés tekintetében alkalmazza-e a szabályt vagy kimarad.

Kedvezményezettek

(13) A jogszabály gazdasági társaságokra, európai részvénytársaságokra, európai szövetkezetekre, szövetkezetekre és külföldi vállalkozók állandó telephelyére vonatkozik (kivéve a biztosítókat, a pénzügyi intézményeket, a befektetési vállalkozásokat és a kockázatitőke-társaságokat, valamint a mikro- és kisvállalkozásokat) ([9]).

Jogalap

(14) Az intézkedés jogalapját a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény következő rendelkezései alkotják: a 7. paragrafus (1) bekezdésének k) pontja, a 7. paragrafus (14) és (16) bekezdése, a 8. paragrafus (1) bekezdésének k) pontja, a 8. paragrafus (2) bekezdése és a 29/D. paragrafus (15) bekezdése.

([3]) Például, ha egy vállalkozás 100 egységnyi kamatot kap kapcsolt vállalkozásoktól, és ugyanez a vállalat 60 egységnyi kamatot fizet kapcsolt vállalkozásoknak, az egyenleg 40 egység, ami a kapott nettó kamat.

([4]) Ha egy vállalkozás 100 egységnyi kamatot kap kapcsolt vállalkozásoktól, és ugyanez a vállalat 160 egységnyi kamatot fizet kapcsolt vállalkozásoknak, az egyenleg 60 egység, ami a fizetett nettó kamat.

([5]) A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4. paragrafusának (23) bekezdése.

([6]) A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 7. paragrafusának (14) bekezdése.

([7]) A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 29/D. paragrafusának (15) bekezdése.

([8]) Ha az „A” vállalkozás két kapcsolt vállalkozástól kamatot kap, 50 egységnyit a „B” és 60 egységnyit a „C” vállalkozástól, és a „B” vállalkozás alkalmazza a kimaradást és úgy dönt, hogy nem növeli adóalapját, akkor az „A” vállalkozás az intézkedésben foglaltak alkalmazása során csak a „C” vállalkozástól kapott 60 egységnyi kamatot használhatja fel. Következésképpen az „A” vállalkozás teljes mértékben megadóztatható a „B” vállalkozástól kapott 50 egységnyi kamat után, míg a „C” vállalkozástól kapott 60 egységnyi kamat fele után adózik.

([9]) A kisvállalkozás olyan vállalkozás, amely kevesebb mint 50 főt alkalmaz, és amelynek éves forgalma és/vagy éves mérlege nem haladja meg a 10 millió EUR-t. A mikrovállalkozás olyan vállalkozás, amely kevesebb mint 10 főt alkalmaz, és amelynek éves forgalma és/vagy éves mérlege nem haladja meg a 2 millió EUR-t.

(15) A hatályos jogszabály a támogatható kedvezményezettek körét illetően bizonyos módosításokat tartalmaz az intézkedés eredeti rendelkezéseihez képest, amely módosítások 2003. január 1-jén léptek hatályba. Az eredeti jogszabályban a kedvezményezettek köre nem terjedt ki az európai részvénytársaságokra és az európai szövetkezetekre, mivel Magyarország akkor még nem volt az Európai Unió tagja. Az európai részvénytársaság statútuma 2004. október 8-án lépett hatályba, az európai szövetkezet statútumát pedig 2003. július 22-én fogadták el, és 2006. augusztus 16-án lépett hatályba. Mivel Magyarországon 2004. június 1-jétől már nem alapíthatók kockázatitőke-társaságok, ezeket szintén törölték a támogatható vállalkozások listájáról.

Időtartam

(16) A jogalap eredetileg nem tartalmazott a program időtartamára vonatkozó korlátozást. Azonban, mint a feljebb látható, törvény írja elő az intézkedés 2010. január 1-jei hatállyal történő megszüntetését.

Költségvetés

(17) Magyarország a következő számadatokat küldte meg az intézkedés által a magyar költségvetési forrásokra gyakorolt hatást illetően:

ezer HUF [1]

Év	Az adóalap-korrekció mérlege, az egyes tételek (csökkentése/növelése) az intézkedés eredményeképpen	Az intézkedés adózásra kifejtett hatása
2003	2 280 424	410 476
2004	4 478 141	716 503
2005	7 279 164	1 164 666
2006	125 992 638	20 158 822

[1] Hungarian Forint — approximate exchange rate for the years concerned is HUF 250 for EUR 1.

(18) Az intézkedés hatása az érintett években összesen megközelítőleg 24 milliárd HUF (96 millió EUR) volt [10].

III. AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁHOZ VEZETŐ OKOK ISMERTETÉSE

(19) A Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatában kétségbe vonta, hogy a program általános intézkedést képez, mivel a csoporton belüli kamatfizetések preferenciális adóztatása nem érhető el valamennyi magyarországi vállalat számára.

(20) A gazdasági előny meglétét illetően a Bizottság azon a véleményen volt, hogy a csoportot alkotó egyes vállalkozások szintjén a program előnyben részesíti azokat, amelyek kapcsolt vállalkozásoktól pozitív nettó kamatot kaptak.

(21) A csoport egészére nézve a Bizottság hangsúlyozta, hogy a program előnyben részesíti az olyan, határokon átnyúló eseteket, amikor a nettó kamatot kapó vállalat telephelye Magyarországon van, míg a nettó kamatot fizető vállalat külföldi.

(22) A Bizottság kifejtette továbbá, hogy olyan, határokon átnyúló esetekben, amikor a kamatot kapó vállalkozás külföldi, míg a kamatot fizető vállalkozás magyar, az intézkedés nem nyújt további előnyt. Ehhez hasonlóan belföldi vonatkozásban, azaz amikor mindkét vállalkozás magyarországi, csoportszinten elvileg nem jelentkezik ilyen előny.

(23) A szelektivitás kritériumát illetően a Bizottság először is megállapította, hogy az intézkedés *de jure* nem terjed ki a biztosítókra, pénzügyi intézményekre, befektetési vállalkozásokra és kockázatitőke-társaságokra, továbbá a kisvállalkozásokra. Másodszor, az egyes vállalkozások szintjén csak csoporthoz tartozó vállalkozásoknak biztosít előnyt a program értelmében a csoporton belüli nettó kamatfizetésre alkalmazandó alacsonyabb adómérték. Harmadszor, csoportszinten a program olyan, határokon átnyúló esetekben jelent előnyt, amikor a nettó kamatot kapó vállalkozás magyar, míg a nettó kamatfizető vállalkozás külföldi. Negyedszer, az intézkedés alkalmazásából való kimaradás – évente változtatható – lehetősége további olyan tényező, amely alapján az intézkedés a magyarországi adórendszer alóli kivételnek tekinthető.

(24) A Bizottság kétségbe vonja továbbá, hogy a fent említett kivételek igazolhatóak lennének az adórendszer „jellegével vagy általános felépítésével”, és úgy ítélte meg, hogy az intézkedés összeegyeztethetetlen a közös piaccal.

(25) Végül a Bizottság azon a véleményen volt, hogy az intézkedés nem tekinthető létező támogatásnak, mivel nem felel meg a csatlakozási okmány IV. melléklete 3. pontjában felsorolt feltételeknek.

[10] Magyarország a további évekre vonatkozóan nem adott információkat.

IV. A MAGYAR HATÓSÁGOK ÉSZREVÉTELEI

Az értékelés jogalapja

(26) A magyar hatóságok álláspontja szerint, tekintettel a közösségi szintű harmonizáció hiányára a közvetlen adók területén, az intézkedést nem az állami támogatásokra vonatkozó szabályok, hanem az EK-Szerződés 96. és 97. cikke szerinti, jogharmonizációra vonatkozó rendelkezések alapján kell vizsgálni. A magyar hatóságok hivatkoznak az Európai Bíróság (a továbbiakban: a Bíróság) ítélkezési gyakorlatára, amely szerint a közvetlen adók szabályozása – a közvetlen adókra vonatkozó közösségi jog tiszteletben tartásával – a tagállamok hatáskörébe tartozik. Ezzel összefüggésben Magyarország azzal érvel, hogy a letelepedési szabadság elvének való megfelelés nagyban befolyásolta az intézkedés kialakítását.

Az intézkedés célja

(27) Az intézkedés célja az, hogy a vállalatcsoporton belüli – az optimális likviditáselosztást biztosító – kölcsönügyletek olyan módon legyenek megvalósíthatók, hogy az adószabályok ne befolyásolják a működésre és finanszírozásra vonatkozó gazdasági döntéseket.

(28) Az EU tagállamainak többségétől eltérően Magyarországon nincs csoportadóztatási rendszer. A csoportadóztatási rendszer lehetővé teszi, hogy az ugyanazon csoportba tartozó (belföldi) vállalkozások egyikének vesztesége ugyanabban az évben szembeállítható legyen a csoport másik (belföldi) tagjának nyereségével. A költségvetési források nem teszik lehetővé teljes körű csoportadóztatási rendszer bevezetését. A magyar szabály ezért a csoportadóztatás alternatívájaként került bevezetésre abból a célból, hogy ezáltal részben csökkentse a teljes körű csoportadóztatást biztosító tagállamokkal szemben fennálló versenyhátrányt.

(29) Azzal, hogy lehetővé válik a kapott kamat 50 %-ának levonása, és szimmetrikus módon – az adópolitikai célkitűzés elérése érdekében – a nyereségnek a kapcsolt vállalkozásnak kifizetett kamat 50 %-ával való növelése, mérséklődik a különbség a sajáttőke-finanszírozás és a csoporton belüli kölcsön formájában történő finanszírozás között, mivel az osztalék a sajáttőke-finanszírozás ellenértékeként adómentes, a kamatot viszont adó terheli a kölcsön formájában történő finanszírozás tekintetében.

(30) A magyar hatóságok szerint az intézkedés egyfajta részleges csoportadóztatás, amelyet csak a kamatjövedelemre alkalmaznak. Általánosan alkalmazandó szabályként egyetlen vállalkozást és egyetlen áru termelését sem részesíti előnyben. A csoportadóztatás egyes tagállamok adórendszerének általános alkotóeleme, és a magyar hatóságok tudomása szerint a Bizottság nem kérdőjelezte meg ennek EK-Szerződéssel való összeegyeztethetőségét.

Az EK-Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése szerinti állami támogatás megléte

(31) A magyar hatóságok véleménye szerint a kérdéses intézkedés nem minősül az EK-Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése szerinti állami támogatásnak, tekintettel arra, hogy nem teljesülnek a következő feltételek: i. gazdasági előny, ii. szelektív jelleg és iii. állami források jelenléte.

Gazdasági előny

(32) Az eljárás megindításáról szóló határozat szerint az intézkedés előnyt jelent i. az egyes vállalkozások szintjén, mivel az adóalapból a nettó kamatjövedelem 50 %-a levonható, illetve ii. csoportszinten is, amennyiben a csoport magyar tagja a csoport külföldi tagját finanszírozza, és az általa kapott kamatjövedelem tekintetében szintén 50 %-os levonás érvényesíthető.

(33) A magyar hatóságok szerint az intézkedés ugyan jelenthet előnyt az egyes vállalkozásokat tekintve, azonban a kölcsönügylet másik oldalán lévő tagvállalat számára hátrányt jelent, pusztán nemzeti viszonylatban tehát a rendszer szimmetrikus. Más csoportadóztatási rendszerekhez hasonlóan a teljes csoport számára is jelenthet ugyan előnyt, azonban ez az előny arra korlátozódik, hogy az egyik tagvállalat kamatveszteségének a másik tagvállalat kamatnyereségével történő szembeállítása felgyorsul a csoportot tekintve.

(34) A magyar hatóságok azt is állítják, hogy amennyiben határon átnyúló esetekben a csoporton belüli kölcsönben részesülő és kamatot fizető kapcsolt vállalkozás külföldi, a tényleges előny a vállalkozás székhelye szerinti tagállamban alkalmazott adómértéktől függ. Ez az előny nem a magyar intézkedés támogatásjellegének tudható be, hanem pusztán a tagállamok közötti adózási szabályok különbségének, amit az intézkedés értékelésekor nem lehet figyelembe venni. Ha a külföldi jogszabály a magyar jogszabállyal azonos módon rendelkezne, a Bizottság által megállapított előny meg is szűnne.

(35) Továbbá a Bizottság a holland nemzetközi finanszírozási műveletekre vonatkozó határozatában [11] megállapította, hogy az előnyt az állami támogatásokra vonatkozó szabályok szempontjából tisztán nemzeti szinten kell értékelni. Magyarország e tekintetben megállapítja, hogy az intézkedés belföldi helyzetekben nem torzítja a versenyt, és nem jelent előnyt, mivel adósemleges.

[11] A Bizottság 2003/515/EK határozata (2003. február 17.) a Hollandia által a nemzetközi finanszírozási műveletek érdekében végrehajtott állami támogatásról (HL L 180., 2003.7.18., 52. o.) (82) preambulumbekezdés.

(36) A magyar hatóságok nem értenek egyet a Bizottsággal abban, hogy az intézkedés előnyt jelent határon átnyúló ügyletek esetében (amennyiben a magyar vállalkozás kapja a kamatot). Magyarország szerint már a 16 %-os tényleges társaságiadó-kulcs is arra ösztönözhet egy vállalatcsoportot, hogy a tevékenységét Magyarországon végezze. Az esetleges előny nem külföldi multinacionális cégeknek szánt adóösztönző, hanem csupán a letelepedés szabadsága érvényesülésének lehetséges következménye. Ezt az elvet sértették volna meg, ha a magyar hatóságok kizárták volna az intézkedés hatálya alól a Magyarországon kívüli vállalkozásokat is magukban foglaló csoportokat.

(37) A magyar hatóságok azt állítják továbbá, hogy az intézkedés hozzásegíti a csoportokat ahhoz, hogy a pénzügyi forrásokat hatékonyabban tudják elosztani, hasonlóan a több tagállamban alkalmazott csoportadóztatási rendszerekhez. Emellett kevésbé engedékeny, mint az adókonszolidációs rendszerek, amelyek lehetővé teszik, hogy egy adminisztratív egységen belül a tagok minden típusú veszteséget megosszanak egymás között.

(38) Amennyiben egy intézkedés a szokásos társaságiadórendszer általánosan alkalmazandó rendelkezése, nem jelent előnyt. A magyar hatóságok szerint ez az intézkedés különleges csoportadóztatási rendszer, amely ugyanannyira általános jellegű, mint bármely más tagállam csoportadóztatási rendszere, és egyetlen vállalkozást, illetve egyetlen áru termelését sem részesíti előnyben. A magyar hatóságok tudomása szerint a Bizottság soha nem kérdőjelezte meg más tagállami csoportadóztatási rendszereknek az EK-Szerződéssel való összeegyeztethetőségét. A rendszer az adóalap kiszámítására irányadó általános szabályok szerves része, ennélfogva semmilyen gazdasági előnnyel nem jár.

Állami források

(39) Magyarország először is azon az álláspontón van, hogy az intézkedés általános jellegű, és az adórendszert alkotó szabályok része. További állami forrásbevonásra tehát nem került sor, hiszen a szokásos adókötelezettségek nem változtak.

(40) A magyar hatóságok emellett megjegyzik, hogy a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatában megállapította, hogy az intézkedés előnye csoportszinten a határon átnyúló helyzetekben jelentkezik, amikor a kamatot fizető külföldi vállalkozást 8 %-nál magasabb tényleges adókulcs mellett adóztatják. Az ilyen előny létrejötte nem tudható be a magyar államnak, és nem is a magyar állami forrásokat terheli. Ezt az előnyt az a külföldi állam biztosítja, amely lehetővé teszi a megfizetett kamat teljes levonását. Következésképp az előnyt pontosan abban az esetben nem a magyar kormány nyújtja állami forrásból, amely esetben a Bizottság az előny fennállását megállapította.

(41) A magyar hatóságok megjegyzik továbbá, hogy a csoporthoz tartozó, kamatot kapó vállalkozás által az intézkedés keretében megfizetett társasági adó állami bevétel, ami az intézkedés hiányában valószínűleg nem valósulna meg.

Szelektivitás

(42) A magyar hatóságok szerint az intézkedés a társasági adóztatás egyik általános szabálya, ezért nem szelektív.

(43) A Bizottság állítása, miszerint a kedvezményezettek különféle gazdasági szektorokban működő vállalkozások, a magyar hatóságok azon álláspontját erősíti meg, hogy az intézkedés nem szelektív. A magyar gazdaság valamennyi szektorában található olyan vállalkozás (összesen több mint ezer), amely alkalmazza az intézkedést. Olyan ágazatokban is alkalmazzák, ahol multinacionális vagy nagyvállalatok tipikusan nincsenek jelen (például mezőgazdaság, oktatás vagy vendéglátás).

(44) A magyar hatóságok rámutatnak, hogy egy intézkedés attól még nem tekinthető szelektívnek, hogy alkalmazása nem érhető el valamennyi adózó számára ugyanolyan feltételekkel. Az intézkedés alkalmazása szempontjából csak a vállalatcsoportokhoz tartozó vállalkozások vannak ténylegesen és jogilag összehasonlítható helyzetben.

(45) Azon tény alapján, hogy az intézkedést szükségszerűen olyan vállalkozások alkalmazzák, amelyeknek legalább egy kapcsolt vállalkozásuk van, az intézkedés szelektívnek tűnik. Azonban a magyar hatóságok szerint egy olyan vállalkozás, amely csoporton belül nyújt kölcsönöket, nem hasonlítható össze egy olyan vállalkozással, amely független feleknek nyújt kölcsönöket. Ez utóbbi tevékenység a banki irányelv ([12]) rendelkezéseivel összhangban lévő magyar hitelintézeti törvény szerint csak hatósági engedély birtokában, pénzügyi intézményként végezhető. Olyan vállalkozások, amelyek főtevékenységként nyújtanak kölcsönöket harmadik felek felé, semmi esetre sem tekinthetők összehasonlíthatónak olyan vállalkozásokkal, amelyek a csoporton belüli likviditás optimális elosztása érdekében más csoporttagokat finanszíroznak.

(46) Magyarország hivatkozik a Bizottság 1997. évi XXVII. versenypolitikai jelentésére ([13]), amely említést tesz egy olyan holland jogszabályról, mely csökkentette a kutatás-fejlesztési projekteken dolgozó munkáltatók által a munkavállalók fizetése után fizetendő adókötelezettségeket. Az intézkedés nem minősült állami támogatásnak, mivel nem korlátozódott bizonyos régióra, ágazatra vagy vállalkozásra, továbbá objektív kritériumok alapján nyújtották.

1. De jure kivételek

(47) A magyar hatóságok álláspontja szerint a legtöbb általános adószabály tartalmaz az alkalmazási körét valamelyest szűkítő kivételeket, amelyek gazdaságpolitikai megfontolásokon alapulnak és összhangban vannak az adórendszer jellegével és általános struktúrájával.

([12]) Az Európai Parlament és a Tanács 2006/48/EK irányelve (2006. június 14.) a hitelintézetek tevékenységének megkezdéséről és folytatásáról (HL L 177., 2006.6.30., 1. o.).

([13]) http://ec.europa.eu/competition/annual_reports/rap97_en.html

(48) Ami a kisvállalkozásokra vonatkozó kivételt illeti, a magyar hatóságok megjegyzik, hogy (1) kisvállalkozások esetében nem jellemző a csoporton belüli kölcsönök nyújtása, (2) az intézkedésnek a kisvállalkozásokra való kiterjesztése magas adminisztrációs költségeket jelentett volna, amelyek nem állnak arányban a ténylegesen elérhető potenciális előnyökkel, (3) a társasági adóról szóló magyar törvény számos olyan adókedvezményről rendelkezik, amelyeket kifejezetten a kisvállalkozások számára alakítottak ki. Magyarország hivatkozik a GIL-ügyre ([14]), ahol a Bíróság szintén azt az érvelést követte, hogy a különböző adóalanyokat az adótörvény eltérő szakaszai alapján lehet kezelni.

(49) A pénzügyi szektort illetően Magyarország megállapítja továbbá, hogy nem kívánta elősegíteni a csoporton belüli kölcsönügyleteket. Az ilyen jellegű vállalkozások a magyar gazdaság elmúlt években tapasztalt általános nehézségei ellenére jelentős nyereséggel működtek, és a magyar kormány támogatás helyett különadókkal terheli ezeket a vállalkozásokat. Továbbá ezen társaságok különleges adójogi helyzetben vannak, és különleges pénzügyi és számviteli szabályok vonatkoznak rájuk. A magyar hatóságok e tekintetben utalnak továbbá az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény ([15]) 27. pontjára: „A rendszer jellege és általános felépítése indokolhatja azokat a diszkrecionális elemeket nem tartalmazó különleges rendelkezéseket, amelyek például lehetővé teszik azt, hogy az adót átalányalapon 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. (…)”.

(50) A magyar kormány szerint az intézkedés pénzügyi szolgáltatókra, biztosítókra, befektetési vállalkozásokra, kockázatitőke-társaságokra történő kiterjesztése éppen hogy *de facto* szelektivitást valósított volna meg, hiszen a pénzügyi szolgáltatók speciális helyzetüknél fogva (szinte kizárólag, vagy többnyire – jellemzően külső forrásból megvalósított – kölcsönügyletekre terjed ki a tevékenységük) aránytalanul nagy előnyhöz jutottak volna az intézkedés alkalmazása révén.

2. A csoporton belüli jelleg

(51) Az előzőekben állítottak szerint a szabályozási korlátozások miatt a nem pénzügyi vállalkozások csak kapcsolt vállalkozásoknak nyújtott kölcsön esetén alkalmazhatják az intézkedést, hiszen csak engedélyezett pénzügyi intézmények nyújthatnak hitelt nem kapcsolt feleknek. Emellett meg kell jegyezni, hogy más tagállamok adórendszereiben számos olyan szabály található, amelyek csak vállalatcsoportok számára elérhetőek (pl. csoportadóztatás).

(52) A magyar hatóságok szerint tehát az a tény, hogy az intézkedés független harmadik felektől kapott kamatra nem alkalmazható, a gyakorlatban a pénzügyi szolgáltatásokra vonatkozó szigorú szabályok miatt csak a pénzügyi intézményeket zárja ki az alkalmazási körből, amit azonban adó- és gazdaságpolitikai megfontolások indokolnak.

(53) A magyar intézkedés alkalmazása nem követeli meg, hogy egy vállalkozás egynél több tagállamban folytasson tevékenységet. Magyarország szerint az intézkedés alkalmazása szempontjából csak az egyazon vállalatcsoporthoz tartozó vállalkozások vannak ténylegesen és jogilag egymással összehasonlítható helyzetben. Tekintettel arra, hogy ezen a csoporton belül minden egyes vállalkozás alkalmazhatja az intézkedést, az nem tekinthető szelektívnek. Magyarország megjegyzi továbbá, hogy a gyakorlatban bármelyik vállalkozás képes vállalatcsoporttá alakulni, továbbá hogy egy adott kedvezmény bizonyos részvényhányadhoz kötése a Bizottság korábbi gyakorlata szerint nem volt elegendő ok arra, hogy az intézkedés szelektívnek minősüljön. ([16]) A csoporttag vállalkozásoknak nyújtott speciális kedvezmények nem tekinthetők szelektívnek, mivel a csoport nem ágazat, illetve nem funkció, csupán egy jogi szerkezet. Amennyiben az adóelőny tisztán csoporton belül, azonban minden ágazatban alkalmazható, az általános intézkedés, és nem egy speciális ágazatot célzó kedvezmény.

3. Eltérő külföldi szabályozásból eredő előny

(54) A Bizottság nézete szerint az intézkedés szelektíven csak a legalább egy Magyarországon kívüli csoporttaggal rendelkező vállalatcsoportokat támogatja. Magyarország úgy ítéli meg, hogy egy ilyen helyzetben valójában nem előnyről van szó, hanem pusztán egy hatásról, ami a különböző tagállami adórendszerek összehangolatlanságából ered, ami a magyar állam ellenőrzésén kívül esik. Mint az fentebb is megállapításra került, az előny nem magyar állami forrásból származik, továbbá nem tudható be Magyarországnak. A közvetlen adózás tekintetében a Bíróság esetjoga kimondja, hogy a külföldiek és a belföldiek körülményei általánosságban nem összehasonlíthatók.

4. A kimaradás lehetősége évenkénti döntés alapján

(55) A kimaradás lehetőségével kapcsolatban a magyar hatóságok megállapítják, hogy ez a sajátosság – egyéb adójogi rendelkezésekhez hasonlóan – szükségszerűen fakad a társasági adózás évenkénti ciklikus jellegéből. Az intézkedés alkalmazására vonatkozó választási lehetőség tehát nem a magyar állami szervek kezében van, és nem is az intézkedés kedvezményezettje dönthet, hanem annak kapcsolt vállalkozása, akinél az adóhátrány keletkezhet.

([14]) A C-308/01. sz. *GIL Insurance Ltd és társai* kontra *Commissioners of Customs and Excise* ügy (EBHT 2004., I-4777. o.).

([15]) HL C 384., 1998.12.10., 3. o.

([16]) A Bizottság N 354/04. számú ügyben – Írország, holdingtársaságok támogatási rendszere – hozott határozata (HL C 131., 2005.5.28., 11. o.).

Az intézkedés jogellenessége, létező vagy új támogatás

(56) A Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban megállapította, hogy az intézkedés nem tekinthető létező támogatásnak, mivel nem felel meg a csatlakozási okmány IV. mellékletének 3. pontjában felsorolt feltételeknek. A magyar hatóságok mindenesetre úgy ítélik meg, hogy ez a melléklet az eljárási rendelet 1. cikkének b) pontjában foglaltak szerint nem tartalmazza a létező támogatás valamennyi típusát. A csatlakozási okmány IV. mellékletének 3. pontja az eljárási rendelet ([17]) 1. cikke b) pontjának i. alpontjában említett módon csak a csatlakozás dátumát megelőzően végrehajtott és felülvizsgált támogatásokra vonatkozóan tartalmaz rendelkezéseket. A rendelet 1. cikke b) pontjának ii–v. alpontjában megállapított szabályokat mindenesetre szintén figyelembe kell venni azon létező támogatások azonosításához, amelyekről a csatlakozási okmány nem rendelkezik. Ezt az értelmezést a csatlakozási okmány II. melléklete is megerősíti, amely csak a rendelet 1. cikke b) pontjának i. alpontját módosítja. Egy ettől eltérő értelmezés megkérdőjelezné a jogbiztonságot és a jogos elvárást is, és a tagállamokkal való eltérő elbánáshoz vezetne.

(57) Amennyiben a Bizottság ragaszkodik álláspontjához, miszerint az intézkedés nem tekinthető létező támogatásnak a csatlakozási okmány IV. melléklete alapján, a magyar hatóságok szerint azt a rendelet 1. cikkének b) pontja alapján szükséges értékelni, és azt két okból is létező támogatásnak kell tekinteni.

(58) Először is az eljárási rendelet 1. cikke b) pontjának v. alpontja alapján létező támogatásnak kell tekinteni az olyan támogatást, amely esetében megállapítható, hogy a hatálybalépése idején nem minősült támogatásnak, és azt követően – a közös piac fejlődésének eredményeként és anélkül, hogy a tagállam módosította volna – vált támogatássá. Magyarország hivatkozik továbbá a belga koordinációs központok (BCC) ügyre ([18]), amely az intézkedéssel bizonyos fokig hasonlóságot mutat, és amelyben a Bizottság 1984-ben és 1987-ben is azon az állásponton volt, hogy a BCC nem tekinthető állami támogatásnak. Emellett egy európai parlamenti képviselő által feltett írásbeli kérdésre adott véleménye alapján a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a BCC nem állami támogatás, és a tagállamok hasonló szabályai nem minősülnek állami támogatásnak ([19]). A Bizottság a BCC-vel kapcsolatos álláspontját csak a 2003. február 17-én, a magyar intézkedés hatálybalépését követően hozott határozatában változtatta meg.

(59) Magyarország a magyar Pénzügyminisztérium illetékes főosztályával történt egyeztetést követően azt is megerősítette, hogy a magyar Támogatásokat Vizsgáló Iroda (TVI) 2002 nyarán az elfogadást megelőzően megvizsgálta az intézkedést. A releváns ítélkezési gyakorlat és a Bizottság által a BCC-programot illetően hozott korábbi határozat fényében a TVI arra a következtetésre jutott, hogy a kérdéses intézkedés nem állami támogatás, ezért nem jelezte a Bizottság felé a programot.

(60) Emellett a magyar hatóságok emlékeztetnek arra, hogy a Bizottság 2004. november 19-én kelt levelében tájékoztatást kért Magyarországtól az intézkedésről, amelyre Magyarország 2004. december 8-án válaszolt. Mivel Magyarország a Bizottságtól további kérdéseket, illetve hivatalos visszajelzést semmilyen formában nem kapott, véleménye szerint minden oka megvolt úgy vélekedni, hogy az intézkedés nem minősül állami támogatásnak, vagy ha mégis, akkor a rendelet 1. cikke b) pontjának v. alpontja szerint létező állami támogatás.

(61) Magyarország másodszor azzal érvel, hogy az intézkedést az eljárási rendelet 1. cikke b) pontjának iii. alpontja alapján engedélyezettnek tekinti. Véleménye szerint, ha az intézkedés a csatlakozást követően jogellenes támogatásnak minősült volna, a Bizottság 2004. évi információkérése vizsgálati eljárás megindításának minősülne. Magyarország megjegyzi, hogy a rendelet 4. cikkének (5) bekezdése szerint a Bizottságnak két hónapon belül kell határozatot hoznia. Továbbá a rendelet 4. cikkének (6) bekezdése értelmében, amennyiben a Bizottság nem hozott határozatot ezen időszakon belül, úgy kell tekinteni, hogy a Bizottság a támogatást engedélyezte. A rendelet 1. cikke b) pontjának iii. alpontja szerint a rendelet 4. cikkének (6) bekezdése alapján engedélyezettnek tekintett támogatást létező támogatásnak kell tekinteni.

(62) Bár a kéthónapos határidő nem alkalmazható ebben az eljárásban, a másik kötelezettség továbbra is fennáll, azaz a Bizottságnak kötelessége befejezni a vizsgálatot. Magyarország megjegyzi, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a Bizottságnak a lehetséges állami támogatás kivizsgálásával kapcsolatban belátható időn belül intézkednie kellett volna. Magyarország az Elsőfokú Bíróság által a T-190/00. sz. ügyben hozott ítéletre ([20]) hivatkozik, amelyben az Elsőfokú Bíróság azt állapította meg, hogy előzetes vizsgálati eljárás során egy

([17]) A Tanács 659/1999/EK rendelete (1999. március 22.) az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról (HL L 83., 1999.3.27., 1. o.).

([18]) A Bizottság 2003/755/EK határozata a belgiumi koordinációs központok javára Belgium által végrehajtott támogatási intézkedésről (HL L 282., 2003.10.30., 25. o.).

([19]) HL C 63., 1991.3.11., 37. o.

([20]) A T-190/00. sz. *Regione Siciliana* kontra *Bizottság* ügyben 2004. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2003., II-5015. o.) 136. pont; lásd: 120/73. sz. Gebrüder Lorenz GmbH kontra *Németország és Rajna-Pfalz tartomány* ügy (EBHT 1973., 1471. o.) 4. pontját.

28 hónapos időtartam már túl hosszúnak bizonyulhat, ha a Bizottság mindössze egy alkalommal kért információt az érintett tagállamtól. A magyar hatóságok szerint ezeket az elveket *a fortiori* alkalmazni kell az előzetes vizsgálati eljárásban is, amelyben a Bizottság pusztán azt elemzi, hogy felmerül-e annak kétsége, hogy az intézkedés összeegyeztethető-e az EK-Szerződés 87. cikkével. Következésképpen, mivel a Bizottság nem hozott ésszerű időn belül határozatot, valamint a jogbiztonság és a gondos ügyintézés elveire tekintettel, ha a szóban forgó intézkedés egyáltalán támogatásnak minősül, akkor azt a rendelet 1. cikke b) pontjának iii. alpontja alapján létező támogatásnak kell tekinteni.

A visszafizettetés és a fokozatos megszüntetésre előírt potenciális átmeneti időszak kérdése

(63) A magyar kormány szerint a Bizottságnak tartózkodnia kell a potenciális támogatás visszafizettetésétől, mivel ez ellentétes lenne a közösségi jog általános elvével, vagyis a jogos elvárás elvével. Magyarország hivatkozik a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, amely szerint „a jogos elvárás elvére való hivatkozás minden jogalanyt megillet, amennyiben egy közösségi intézmény benne megalapozott várakozásokat kelt." ([21]) Hivatkozik továbbá a Van den Bergh & Jurgens ügyben hozott bírósági ítéletre ([22]) is, ahol a következő tesztet alkalmazták egy adott elvárás indokoltságának megállapítására: „*amennyiben egy elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő számíthat egy érdekeit érintő közösségi intézkedés elfogadására, annak elfogadása esetén nem hivatkozhat az említett elvre.*" A belga koordinációs központok ügyére hivatkozva a magyar hatóságok azt állítják, hogy a Bizottság 1984-ben és 1987-ben a BCC-rendszer összeegyeztethetőnek tartotta a közös piaccal, és ezt a döntését csak 2003. február 17-én változtatta meg, a magyar intézkedés hatálybalépését követően. Ezenfelül a belga koordinációs központok rendszere kizárólag multinacionális vállalkozásokra volt alkalmazható, szemben a szélesebb alkalmazási körű magyar intézkedéssel.

(64) A magyar hatóságok hivatkoznak a spanyol társaságiadó-jogszabályokkal kapcsolatos hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatra is, amelyben a Bizottság leszögezte, hogy a vizsgálat csak előzetes feltevésen alapul. A Bizottság végleges határozatában megállapította, hogy még a legóvatosabb és legjobban tájékozott felek sem tudhatták előre, hogy az intézkedés állami támogatásnak minősül majd, és a felek várakozásai megalapozottak voltak ([23]). Az említett ügyben az információkérés és a határozathozatal között több mint négy év telt el. Figyelemmel arra a tényre, hogy a Bizottság Magyarországtól 2004. november 19-én kért információt, amire a magyar hatóságok 2004. december 8-án teljes körű választ adtak, a magyar hatóságok úgy ítélik meg, hogy megalapozottan számíthattak arra, hogy a kérdéses intézkedés nem minősül állami támogatásnak, a Bizottság 2001/168/ESZAK határozatban kifejtett álláspontjával összhangban.

(65) Magyarország rámutat, hogy ebben az időszakban a Tanács magatartási kódexszel foglalkozó munkacsoportja megvizsgálta az intézkedést, és nem jutott olyan következtetésre, hogy az hátrányos adójogi intézkedés lenne. A viták fényében a Bizottság e munkacsoport tagjaként további információt kérhetett volna Magyarországtól, amennyiben továbbra is feltételezte, hogy a rendelkezés állami támogatásnak minősül.

(66) Magyarország azt állítja továbbá, hogy az eljárási rendelet szerint a hivatalos vizsgálati eljárás megindítását megelőzően a Bizottság előzetes eljárás keretében megvitatja a tagállammal a rendelkezés összeegyeztethetőségét. Azonban ha a Bizottság a rendelet szerinti előzetes értékelés nélkül hivatalos vizsgálatot indít az EK-Szerződés 88. cikkének (2) bekezdése alapján, az ellentétes az eljárási szabályokkal, továbbá az EK-Szerződés 10. cikke szerinti jóhiszemű együttműködés elvével.

(67) A magyar hatóságok azzal érvelnek továbbá, hogy a Bizottság gyakorlata szerint a jogos elvárás elve a tagállamokra is kiterjed ([24]).

(68) Magyarország hangsúlyozza továbbá, hogy a Bizottság bizonyos határozatokban ([25]) a jogos elvárás elvének vonatkozásában arra hivatkozott, hogy a szóban forgó intézkedések közös vonásokat mutatnak a belga koordinációs központok (BCC) üggyel, amelyet eredetileg összeegyeztethetőnek ítéltek, és ezért nem került sor visszafizettetésre.

(69) A magyar hatóságok következtetése az, hogy „sem a magyar kormány, sem a Rendelkezést alkalmazó magyar vállalkozások – a tőlük elvárható jogkövető magatartás mellett – sem láthatták előre, hogy a Rendelkezés bevezetését követően 4 év múlva, és Magyarország uniós csatlakozását követően 3 év múlva a Rendelkezést illetően a Bizottság eljárást indít mert kétségei merültek fel az intézkedés közösségi joggal való összeegyeztethetőségét illetően."

([21]) A C-182/03. és C-217/03. sz., *Belga Királyság és Forum 187* kontra *Bizottság* egyesített ügyek (EBHT 2003., I-6887. o.) 147. pontja.

([22]) A 265/85. sz. Van den Bergh en Jurgens BV és Van Dijk Food Products (Lopik) BV kontra Bizottság ügy (EBHT 1987., 1155. o.) 44. pontja.

([23]) A Bizottság 2001/168/ESZAK határozata (2000. október 31.) a spanyolországi társaságiadó-jogszabályokról (HL L 60., 2001.3.1., 57. o.) (27)–(28) bekezdése.

([24]) A Bizottság 2003/512/EK határozata (2002. szeptember 5.) a Németország által az ellenőrzési és koordinációs központok javára végrehajtott támogatási intézkedésről (HL L 177., 2003.7.16., 17. o.), az angol nyelvű szöveg (43) preambulumbekezdése.

([25]) A Bizottság 2003/81/EK határozata (2002. augusztus 22.) a vizcayai koordinációs központokról, HL L 31., 2003.2.6., 26. o.; és a Bizottság 2003/501/EK határozata (2002. október 16.) a luxemburgi koordinációs központokról (HL L 170., 2003.7.9., 20. o.).

(70) Magyarország hangsúlyozza, hogy a Bizottság kedvezőtlen döntése nyomán az intézkedést alkalmazó adózók kártérítési perek sokaságát indíthatnák Magyarország ellen, és ez megingathatná a befektetők bizalmát az ország gazdasági átalakulása során eddig elért eredmények megbízhatóságát illetően.

(71) Magyarország végül azzal érvel, hogy amennyiben a Bizottság úgy dönt, hogy az intézkedés összeegyeztethetetlen a közösségi joggal, szükséges olyan átmeneti időszak kijelölése, amelynek folyamán az intézkedés továbbra is alkalmazható legalább azon vállalkozások számára, akik azt eddig is alkalmazták. A Belga Királyság és a Forum 187 ASBL kontra Bizottság ügyben a Bíróság megerősítette, hogy feltétlen érvényesülést igénylő közérdek hiányában a Bizottság magasabb szintű normát sért meg, ha nem gondoskodik átmeneti intézkedések megállapításáról olyan szabályok hatályon kívül helyezése esetén, amelyekkel kapcsolatosan a vállalkozások a közösségi jogból adódó megalapozott várakozásokat támaszthatnak ([26]).

(72) A magyar hatóságok ezért kérik a Bizottságot, hogy a jogos elvárás elve alapján egy esetleges elmarasztaló döntés esetében engedélyezze az intézkedés alkalmazását a határozat évét követő ötödik adóév végéig. Ezen átmeneti időszak szükséges ahhoz, hogy az érintett adóalanyok felkészüljenek az intézkedés hatályon kívül helyezésével járó eltérő működési feltételekre. E tekintetben Magyarország megjegyzi, hogy a holland nemzetközi finanszírozási tevékenységgel kapcsolatos határozatában a Bizottság csaknem nyolcéves átmeneti időszakot határozott meg a holland szabályokat már alkalmazó jogalanyok tekintetében ([27]).

A magyar hatóságok által adott kiegészítő információk

1. Indokoltság a rendszer jellege vagy általános felépítése alapján

(73) A magyar hatóságok a Bizottság 2008. február 12-én kelt információkérésére reagálva hangsúlyozzák, hogy „amennyiben a Bizottság szerint az intézkedés mégis szelektívnek minősül, az intézkedés akkor sem tekinthető állami támogatásnak, mert a szelektivitást a rendszer általános jellege vagy általános felépítése indokolja”. Az intézkedés bevezetésének célja bizonyos kedvezőtlen hatások mérséklése lett volna, amelyek a csoportadóztatás magyarországi hiányának tudhatók be.

(74) Magyarország e tekintetben jelezte, hogy az intézkedés jóval kevésbé tér el az úgynevezett egyedi (vagyis nem konszolidált) adókivetés klasszikus módszerétől, mint a más tagállamokban gyakran alkalmazott csoportadóztatás. Ebből adódóan a magyar hatóságok azt állítják, hogy az intézkedés célja egy bevált és gyakran alkalmazott korszerű jövedelemadó-rendszer (egyedi módon történő) megalapozott végrehajtása.

(75) Magyarország szintén hivatkozott a két alternatív finanszírozási formára, vagyis a sajáttőke-, illetve az adósságfinanszírozásra, az azokhoz kapcsolódó eltérő adózással együtt, és megállapította, hogy a jövedelemre mindkét esetben ugyanaz az adómérték vonatkozik (16 %, illetve 4 %-os különadó), az adóalany azonban eltér (osztalékfizetés esetében a leányvállalat, kamatfizetés esetében az anyavállalat köteles az adó megfizetésére).

2. Az intézkedés alkalmazására vonatkozó statisztikák

(76) Magyarország – a 2003 és 2006 közötti adóévekben az adóbevallásokban bejelentett adatok alapján – statisztikai információkat adott át a Bizottságnak az intézkedés alkalmazására vonatkozóan, és azt állította, hogy az intézkedés alkalmazásával érintett vállalkozások ágazatok közötti megoszlása alapján az intézkedés ágazatsemleges.

(77) A magyar hatóságok statisztikai adatokkal szolgáltak az intézkedést potenciálisan alkalmazó, illetve az adóalap-korrekciót ténylegesen végrehajtó vállalkozások számáról is. E számadatok szerint 2006-ban, 8 181 vállalkozás ([28]) alkalmazhatta potenciálisan az intézkedést, míg 1 738 ténylegesen alkalmazta azt ([29]).

([26]) A C-182/03. és C-217/03. sz. *Belga Királyság és Forum 187* kontra *Bizottság* egyesített ügyek (EBHT 2003., I-6887. o.) 149. pontja.

([27]) A Bizottság 2003/515/EK határozata (2003. február 17.) a Hollandia által a nemzetközi finanszírozási műveletek érdekében végrehajtott állami támogatásról (HL L 180., 2003.7.18., 52. o.).

([28]) A potenciális kedvezményezettek száma hozzávetőleges becslésen alapul, mivel nincsenek adatok az intézkedés igénybevételére jogosult vállalkozások pontos számáról, az adóhatóságnak ugyanis nincs információja a kapcsolt vállalkozásokkal rendelkező adófizetők számára vonatkozóan. Magyarország az intézkedést potenciálisan alkalmazó vállalkozások alatt minden olyan vállalkozást ért, amely nem mikro- vagy kisvállalkozás, hitelintézet, befektetési vállalkozás vagy biztosító, tekintet nélkül arra, hogy az adott vállalkozás kapcsolt vállalkozás-e.

([29]) 2006-ban a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény hatálya alá tartozó vállalkozások teljes száma 316 498 volt.

Az intézkedést potenciálisan alkalmazó vállalkozások száma, illetve a ténylegesen adóalap-korrekciót végrehajtó vállalkozások száma

	2003. év		2004. év		2005. év		2006. év	
	Szám	%	Szám	%	Szám	%	Szám	%
Az intézkedést potenciálisan alkalmazó vállalkozások száma	8 975	100,0 %	7 774	100,0 %	8 236	100,0 %	8 181	100,0 %
A ténylegesen adóalap-korrekciót végrehajtó vállalkozások száma és aránya	1 198	13,3 %	1 532	19,7 %	1 573	19,1 %	1 738	21,2 %

(78) Magyarország ismertette továbbá az azon 50 vállalkozás összesített adataiból megállapítható hatásokat, amelyek a legnagyobb összegű csoporton belüli nettó kamatot kapják. Az alábbiakban ismertetjük az azzal az 50 vállalkozással kapcsolatos összesített adatokból kiszámított hatásokat, amelyek az intézkedés kapcsán a legnagyobb mértékű adóalap-csökkentésben részesültek ([30]):

ezer HUF

	Adóalap-csökkentés az intézkedés következtében	Az intézkedés hatása az adózásra
2003. év	9 403 458	1 692 622
2004. év	25 747 203	4 119 552
2005. év	13 585 244	2 173 639
2006. év	118 790 256	19 006 441

V. **AZ ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEI**

Amerikai Kereskedelmi Kamara Magyarországon

(79) Az Amerikai Kereskedelmi Kamara Magyarországon (AmCham) álláspontja szerint az intézkedés részleges konszolidációt jelent a kamatjövedelem tekintetében. Ez Magyarországon a szokásos adózási rendszer része. A határon átnyúló előnyök nem a magyar adójogszabályokból fakadnak, hanem a tagállami szabályozás különbözőségéből. Egy magyar vállalkozás által kapott vagy fizetett, határon átnyúló kamatnak az intézkedés hatálya alól történő kizárása ellentétes lenne a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal.

(80) Ami az állami forrásokból nyújtott támogatás kérdését illeti, az AmCham szerint olyan, határon átnyúló esetekben, ahol a kamatot magyarországi vállalkozás kapja, a kamattal kapcsolatos levonást a másik országban letelepedett kapcsolt vállalkozás érvényesítheti.

(81) Az előny tekintetében az AmCham hangsúlyozza, hogy nem tértek el a szokásos adózási rendszertől. Az, hogy az előny multinacionális összefüggésben is megvan-e, a kölcsönfelvevő székhelye szerinti tagállamban érvényes társaságiadó-mértéktől függ; az előnyt azonban az állami támogatás vizsgálatának keretében kizárólag nemzeti szinten lehet értékelni.

(82) A szelektivitást illetően az AmCham megállapítja, hogy ha a Bizottság úgy határoz, hogy egy adózási rendelkezés az eljárás megindításáról szóló határozatban foglaltak alapján szelektív, akkor többek között az értékcsökkenési leírás ütemezése, a személyzeti kiadásokkal kapcsolatos rendelkezések és az alultőkésítésre vonatkozó szabályok is az állami támogatásra vonatkozó szabályozás alkalmazási körébe tartoznának. A kisvállalkozások kizárását a magyar adójogszabályok jellege és általános rendszere indokolja (mivel a kkv-kra külön, ekvivalens adórendelkezések vonatkoznak ([31]), ezenfelül az intézkedés ezeket csak korlátozott mértékben érintené. Emellett az intézkedés pénzügyi szolgáltatókra való kiterjesztése aránytalan előnyökkel járna azokra nézve.

([30]) A magyar hatóságok nem szolgáltattak az ezt követő évekre vonatkozó adatokat.

([31]) Ilyen előnyök a bizonyos beruházásokhoz – pl. ingatlan, gép, jármű, szellemi tulajdon – kapcsolódó többlet értékcsökkenési leírás; a bizonyos munkavállalói bérekhez kapcsolódó különleges kedvezmények és az innovációs adó alóli mentesség.

(83) A jogi szempontból és tényszerűen összehasonlítható vállalkozások vállalatcsoportok, mivel az intézkedés olyan módszer, amellyel a csoporton belüli ügyletek adózása részben konszolidálható.

(84) Nem felelne meg a valóságnak az az állítás, hogy az intézkedés szelektív, mivel nem alkalmazható önállóan működő vállalkozásokra. Elvileg bármilyen vállalkozás végrehajthat szerkezetátalakítást, és csoporttá alakulhat. Az egyedi szinten működő vállalkozásokat az intézkedés mindenesetre nem ösztönzi szerkezetátalakításra, mivel a csoporton belüli kamatfizetés nem adóköteles. A multinacionális összefüggésekből adódó potenciális előnyök nem az intézkedésnek tudhatók be, hanem a tagállamok adójogszabályai közötti különbségnek. Úgy tekinteni a kimaradás lehetőségét, mintha az a szelektivitás meglétére engedne következtetni, megkérdőjelezne számos más olyan adózási intézkedést is, amely választási lehetőséget foglal magában.

(85) Az AmCham szerint a csatlakozási okmány IV. mellékletének 3. pontja csak a csatlakozás idején meglévő és már az előtt létező támogatásokkal foglalkozik, amelyekre egyébként a 659/1999/EK tanácsi rendelet ([32]) 1. cikke b) pontjának i. alpontja vonatkozna. A létező támogatás meghatározásakor figyelembe kell venni az említett rendelet 1. cikkének b) pontja szerinti további rendelkezéseket is. Az AmCham szerint, ha az intézkedés állami támogatás, akkor a 659/1999/EK rendelet 1. cikke b) pontjának iii. és v. alpontja szerint létező támogatásnak minősül. Ha a Bizottság arra a helytelen következtetésre jutna, hogy az intézkedés jogellenes és nem összeegyeztethető új támogatásnak minősül, tartózkodnia kell attól, hogy visszafizettetést elrendelő határozatot hozzon. A Bizottságnak a jogos elvárásra is figyelemmel határidőt kellene megállapítania, amelyet megelőzően az intézkedés változatlanul alkalmazható marad.

Mol Nyrt.

(86) A Mol Nyrt. a Mol cégcsoport magyarországi anyavállalata. Az intézkedést bevezetése óta alkalmazza, a vállalatcsoporthoz tartozó 30 vállalkozás csoporton belüli kölcsönügyleteinek tekintetében. A vállalat az intézkedést elsősorban belföldi viszonylatban alkalmazza (több mint 10 milliárd HUF összeget érintően), a külföldi csoporttagok esetében viszont az alkalmazás mértéke jóval kisebb (kevesebb mint 1 milliárd HUF). Ez is jelzi, hogy a Bizottság feltételezésével szemben az intézkedést nem kizárólag azért alkalmazzák, hogy a csoporton belüli nemzetközi ügyletek tekintetében adóelőnyre tegyenek szert.

(87) A Mol Nyrt. szerint az intézkedés részben megvalósítja a Magyarországon egyébként nem létező konszolidált vagy csoportadóztatást. Mivel a konszolidált vagy csoportadóztatás számos tagállamban elfogadott, a Mol szerint megalapozottan feltételezhető, hogy a tárgyalt intézkedés sem támogatás, különösen mivel alkalmazása nem eredményez csoportszinten alacsonyabb mértékű adókötelezettséget.

([32]) HL L 83., 1999.3.27., 1. o.

(88) A Bizottság tévedne, ha azt állítaná, hogy az intézkedés szelektív előnyt valósít meg. Tevékenységi körtől független, bármely adózóra alkalmazható – kevés kivételt tartalmazó – általános intézkedésről van szó. Az a tény, hogy az intézkedés csoporton belüli kölcsönügyletekre alkalmazható, természetszerűen enged arra következtetni, hogy a kapcsolt vállalkozások között sor kerül ilyen ügyletekre, hasonlóan pl. ahhoz a helyzethez, amikor az értékcsökkenés adóalapból történő leírásának előfeltétele a megfelelő eszköz tulajdonlása.

(89) A Mol Nyrt. emellett azt is állítja, hogy a magyarországi, kölcsönt nyújtó vállalkozás számára lényegtelen, hogy az külföldön vagy Magyarországon nyújt-e kölcsönt.

(90) A Mol tudomása szerint a Bizottság az intézkedést már 2004 decemberében megvizsgálta. Nem lenne tisztességes, és ellenkezne a jóhiszeműségre vonatkozó joggyakorlattal, ha elvárnák, hogy Magyarország és a magyar adófizetők – szemben a Bizottságnak az intézkedéssel kapcsolatos korábbi álláspontjával – állami támogatásnak tekintsék az intézkedést. A visszafizettetés megalapozatlan, a vállalatcsoportokkal szemben pedig különösen méltánytalan lenne. Ennek megfelelően bizonyos csoporttagok esetében további adókötelezettségeket róna ki, más, már nem létező vagy a csoportból már kivált vállalkozások viszont visszakapnák a befizetett adó egy részét. A Mol úgy véli, hogy egy ilyen korrekció ténylegesen tisztességtelen adóelőnyt és -hátrányt eredményezne.

Hollandia

(91) A holland kormány megállapítása szerint a Bizottságnak konzisztens módon kellene alkalmaznia az állami támogatásokra vonatkozó négy kritériumot, amikor az egyéni, illetve a csoportszintű megközelítés között dönt.

(92) A vállalkozásszintű megközelítést illetően Hollandia elismeri, hogy a csoporton belül kamatot kapó vállalkozás számára állami forrásból származó előny keletkezik. Az intézkedés mégsem szelektív, mivel jogilag és tényszerűen azok a vállalkozások hasonlíthatóak össze, amelyek mérlegükben csoporton belüli kamatot kapnak Magyarországon.

(93) A csoportszintű megközelítést illetően az olyan előnyös, határon átnyúló helyzet, amikor a magyarországi vállalkozás kapja a kamatot, nem jár magyar állami források bevonásával, és nem is a magyar rendszer következménye. Szelektív sem lenne, mivel a viszonyítási alapot olyan vállalkozások képezik, amelyek Magyarország adókivetési joghatóságán belül találhatók.

(94) A holland hatóságok álláspontja az, hogy a kimaradás lehetősége nem releváns azon vállalkozástípusok esetében, amelyek számára a magyar rendszer a Bizottság szerint potenciális előnyökkel járhat.

(95) Hollandia végezetül hangsúlyozza, hogy a nem harmonizált adórendszerek párhuzamos megléte szükségszerű egyenlőtlenségekhez vezet. Ezt az a tény illusztrálja, hogy a határon átnyúló olyan helyzetekből származó előny, ahol a kamatot a magyarországi vállalkozás kapja, még akkor is megmarad, ha a magyar intézkedést eltörlik (olyan országok vonatkozásában, ahol a tényleges társaságiadó-mérték meghaladja a Magyarországon érvényes 16 %-ot).

VI. **MAGYARORSZÁG VÁLASZA AZ ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEIRE**

(96) A magyar hatóságok megállapítják, hogy az érdekelt felek által tett észrevételek és érvek a Magyarország által korábban megfogalmazott érvelést messzemenőkig alátámasztják. Egyetértenek továbbá azon véleménnyel, hogy a közvetlen adók közösségi szintű harmonizációjának hiánya miatt az intézkedést az EK-Szerződés 96. és 97. cikke alapján kell vizsgálni.

(97) Magyarország hangsúlyozza, hogy teljes mértékben egyetért az érdekelt felek elemzésével, amely szerint az intézkedés nem felel meg az állami támogatás feltételeinek.

(98) A magyar hatóságok emlékeztetnek arra, hogy az intézkedés létező támogatásnak is minősülhet, és ha a Bizottság mégis úgy dönt, hogy az intézkedés jogellenes állami támogatásnak minősül, a támogatást nem kellene visszafizettetni, figyelemmel arra, hogy a kedvezményezettek jóhiszeműen jártak el.

VII. **VIZSGÁLAT**

VII.1. **Az EK-Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatás megléte**

(99) Annak megállapításához, hogy a kérdéses intézkedés az EK-Szerződés 87. cikke (1) bekezdésének értelmében támogatásnak minősül-e, a Bizottságnak értékelnie kell, hogy az intézkedés előnyben részesít-e bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését azáltal, hogy gazdasági jellegű előnyben részesíti ezeket, hogy egy ilyen előny torzítja-e a versenyt vagy fenyeget-e a verseny torzításával, hogy az előnyt állami forrásból nyújtják-e, és hogy az előny alkalmas- e arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet.

Az intézkedés szelektív jellege: előzetes megfontolások

(100) Egy intézkedés akkor minősülhet állami támogatásnak, ha egyedi vagy szelektív jellegű, vagyis csak bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését részesíti előnyben.

(101) Az alkalmazandó ítélkezési gyakorlat szerint egy intézkedés szelektív jellegének megállapításához helyénvaló annak megvizsgálása, hogy az intézkedés egy adott jogrendszer keretein belül előnyt jelent-e bizonyos vállalkozások számára más, összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest ([33]). Ezért elképzelhető, hogy egy adórendszer nem jelent állami támogatást, még ha nem is felel meg minden tekintetben a tagállam általános társaságiadó-rendszerének. A Bíróság számos alkalommal megállapította, hogy az EK-Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése nem az állami támogatások okait vagy célkitűzéseit, hanem azok hatásait tartja mérvadónak ([34]). Különösen azok az adózási intézkedések tartoznak az EK-Szerződés 87. cikke (1) bekezdésének hatálya alá, amelyek nem egy általános rendszernek egyes vállalkozások adott sajátosságaihoz történő igazítását jelentik, hanem az azok versenyképességének javítására szolgáló eszközt jelentenek ([35]).

(102) Az állami támogatás koncepciója mindenesetre nem alkalmazható olyan, a vállalkozások között különbséget tevő állami támogatási intézkedésekre, amelyek esetében az említett különbségtétel alapja azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek az intézkedések a részét képezik. Amint azt az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény (az adóztatásról szóló közlemény) ([36]) is kifejti, egyes feltételeket indokolhatnak az adófizetők közötti objektív eltérések.

(103) Előzetesen tisztázni kell, hogy az értékelés során a viszonyítási alap a csoport vagy a vállalkozás szintje-e. A Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban ([37]) jelezte, hogy előzetes álláspontja szerint a csoporthoz tartozó egyedi vállalkozások szintjén a rendszer előnyt biztosít azon vállalkozásoknak, amelyek kapcsolt vállalkozásoktól pozitív nettó kamatot kapnak, mivel adóalapjukból az összeg 50 %-át levonhatják. A csoport egészének a szintjét illetően viszont a Bizottság megállapította, hogy a rendszer olyan határon átnyúló esetekben jelent előnyt, ahol a nettó kamatot kapó vállalkozás Magyarországon rendelkezik székhellyel, míg a nettó kamatfizető vállalkozás külföldi. Míg a kamatot kapó vállalkozás ilyen esetben adóalapjából a belföldre érkező nettó kamat 50 %-át levonhatja (vagyis a kamatjövedelmet ténylegesen a 16 %-os társasági adó fele terheli), a nettó kamatfizető vállalkozás a székhelye szerinti tagállamban adóköteles, és elviekben a kifizetett nettó kamat 100 %-át levonhatja.

([33]) Lásd többek között a C-487/06 P. sz. *British Aggregates* kontra *Bizottság* ügy, 2008.,82. pontját; a C-409/00. sz. *Spanyolország* kontra Bizottság ügy (EBHT 2003., I-1487. o.) 47. pontját; a C-88/03. sz. *Portugália* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 2006., I-7115. o.) 54. pontját; és a C-428/06–C-434/06. sz., *UGT-Rioja és társai* egyesített ügyek (még nem tették közzé) 46. pontját.

([34]) Lásd például a C-56/93. sz. *Belgium* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 1996., I-723. o.) 79. pontját; a C-241/94. sz. *Franciaország* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 1996., I-4551. o.) 20. pontját; a C-75/97. sz. *Belgium* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 1999., I-3671. o.) 25. pontját; és a C-409/00. sz. *Spanyolország* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 2003., I-10901. o.) 46. pontját.

([35]) Lásd például a C-66/02. sz. *Olaszország* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 2005., I-10901. o.) 101. pontját.

([36]) HL C 384., 1998.12.10., 3. o.

([37]) Lásd az eljárás megindításáról szóló határozat (15)–(17) bekezdését.

(104) A Bizottság megjegyzi, hogy a kérdéses intézkedés egyedi tevékenységhez (kapcsolt vállalkozások számára nyújtott kölcsön), nem pedig csoportszintű konszolidációhoz kapcsolódik. Az adómérték csökkentését a vállalkozások esetében külön-külön érvényesítik a kamatjövedelem és a kamatfizetés egyenlege alapján. Még ha a finanszírozási döntéseket vélhetőleg valóban a csoport egészének érdekeit szem előtt tartva is hozzák, a csoportszintű elemzés indokolatlan a magyar adójog szempontjából, mivel ez nem rendelkezik adókonszolidációról csoportok esetén. A magyar társasági adó alanyai egyéni adózók, és nem csoportok.

(105) A Bizottság álláspontja ezért az, hogy a viszonyítási alap az egyes vállalkozások szintje.

Az intézkedés szelektív jellegének elemzése

(106) A Bizottság úgy ítéli meg, hogy egyes bevételtípusok megadóztatásához hasznos lehet megállapítani, hogy a rendszer vajon nem megkülönböztető módon vonatkozik-e az ügyletek átfogó kategóriáira. Az adófizetők közötti objektív különbözőségekkel nem indokolható megkülönböztetés eredményeként a verseny torzulhat.

(107) Ennek tudatában kell eldönteni, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti kölcsönügyletek vajon objektívan jogosultak-e csökkentett adómérték alkalmazására. A magyar hatóságok és az Amerikai Kereskedelmi Kamara egyaránt azt állítják, hogy az, ha egy vállalkozás csoporton belül kölcsönt nyújt, nem hasonlítható össze azzal a helyzettel, amikor egy vállalat független harmadik felek számára nyújt kölcsönt. Ez utóbbi tevékenység végzésére – a banki irányelvvel ([38]) összhangban a hitelintézetekről szóló magyar törvényben foglaltak szerint – kizárólag engedéllyel rendelkező pénzintézet jogosult. Ezért azon vállalkozások, amelyek főtevékenységként biztosítanak kölcsönt harmadik felek számára, nem hasonlíthatók a csoporton belüli likviditás optimális elosztása érdekében csoporton belüli kölcsönt nyújtó vállalkozásokhoz.

(108) A magyar hatóságok szerint az intézkedés hatása a sajáttőke-finanszírozás és a csoporton belüli kölcsön formájában történő finanszírozás közötti különbség mérséklődése lehet.

(109) A Bizottság álláspontja az, hogy tekintet nélkül az egyes ágazatokkal szembeni megkülönböztetés meglétére, a kérdéses intézkedés eredményeként (belföldi összefüggésben) mérséklődik az arbitrázs, mivel a csoporton belüli kamat adóztatása a csoporton belüli osztalék adóztatásához közelít, erősítve ezáltal az adórendszer technikai semlegességét.

([38]) Az Európai Parlament és a Tanács 2006/48/EK irányelve (2006. június 14.) a hitelintézetek tevékenységének megkezdéséről és folytatásáról (HL L 177., 2006.6.30., 1. o.).

(110) Ezenkívül, mivel a hitel- és pénzintézetnek nem minősülő önálló vállalkozások elviekben nem foglalkoznak rendszeresen független harmadik felek számára történő kölcsönnyújtással, a kapcsolt vállalkozásoknak történő kölcsönnyújtás tekintetében nem részesülnek hátrányos megkülönböztetésben a kapcsolt vállalkozásokhoz képest a kölcsönügyletek vonatkozásában.

(111) A kapcsolt vállalkozásnak kölcsönt nyújtó vállalkozás számára biztosított előny hatásait tekintve nem tekinthető megkülönböztető jellegűnek, mivel egy kapcsolt vállalkozás számára nyújtott kölcsön nem hasonlítható egy nem kapcsolt vállalkozás számára nyújtott kölcsönhöz. A kapcsolt vállalkozások az adósságfinanszírozási tevékenységekre tekintettel nincsenek a nem kapcsolt vállalkozásokkal összehasonlítható jogi és tényleges helyzetben. Ennek oka az, hogy a kapcsolt vállalkozások – szemben a nem kapcsolt vállalkozásokkal – nem pusztán kereskedelmi tranzakciót bonyolítanak, amikor kölcsönhöz vagy sajáttőke-finanszírozáshoz kívánnak jutni a csoporton belül. Az anya- és a leányvállalat érdekei megegyeznek, szemben egy kereskedelmi ügylettel, ahol a pénzeszközöket harmadik fél biztosítja, és ahol minden fél arra törekszik, hogy saját haszna a lehető legnagyobb mértékű legyen – a másik fél kárára.

(112) A Bizottság mindenesetre megállapítja, hogy az intézkedés nem alkalmazható bármely, a társasági adó hatálya alá tartozó és csoporton belül kamatot kapó/fizető vállalkozás esetében. Habár az intézkedés nem foglal magában korlátozást az ügylet helye szerinti országot illetően, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az intézkedés három különböző szinten tartalmaz megkülönböztető elemet.

1. A pénzügyi szektor kizárása

(113) Magyarország azt állítja, hogy nem kívánta előmozdítani a csoporton belüli kölcsönügyleteket, hiszen ezek a vállalkozások eleve komoly haszonnal működtek. Emellett az említett vállalkozások különleges adójogi státusszal bírnak, és különleges pénzügyi és számviteli szabályok alkalmazandók rájuk.

(114) Magyarország és az Amerikai Kereskedelmi Kamara megítélése szerint az intézkedésnek a pénzügyi szolgáltatókra, biztosítókra, befektetési vállalkozásokra, kockázatitőke-társaságokra történő kiterjesztése éppen hogy *de facto* szelektivitást valósított volna meg, mivel a pénzügyi szolgáltatók speciális helyzetüknél fogva aránytalanul nagy előnyhöz jutottak volna az intézkedés alkalmazása révén.

(115) Ahogy semmilyen adózási intézkedés esetében sem, általában itt sem zárható ki, hogy bizonyos ágazatokban működő, egy-egy vállalatcsoporthoz tartozó vállalkozások számára előnyösebb az intézkedés, mivel az adott szektoron belül nagyobb a pénzügyi ügyletek intenzitása. Valóban ez lenne a helyzet a pénzügyi szektorban tevékeny vállalkozások esetében, amelyek fő tevékenysége a hitelnyújtás, és amelyek ennek eredményeként könnyen növelhetnék a kapcsolt vállalkozásoknak történő kölcsönnyújtás mértékét. Azonban ez a helyzet önmagában még nem indokolja a pénzügyi szektor kizárását. Magyarország azt a célkitűzést, hogy elkerülje a programmal egyes ágazatok vagy vállalkozások részéről történő visszaélést, olyan rendelkezés útján is megvalósíthatja, amelynek értelmében korlátozzák a csökkentett mértékű adóval/levonással érintett összeget. Emellett pedig a Bizottság adóztatásról szóló közleménye szerint: „Az, 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.”

2. A kisvállalkozások kizárása

(116) A magyar hatóságok érvei szerint 1. kisvállalkozások esetében nem jellemző a csoporton belüli finanszírozás; 2. az intézkedésnek a kisvállalkozásokra való kiterjesztése magas adminisztrációs költségeket jelentene, amelyek nem állnának arányban az általuk ténylegesen elérhető potenciális előnyökkel; 3. a társasági adóról szóló magyar törvény olyan különféle adókedvezményekről rendelkezik, amelyeket kifejezetten a kisvállalkozások számára alakítottak ki.

(117) A Bizottság megállapítása szerint Magyarország nem nyújtott be olyan adatokat, amelyek bizonyítják, hogy a magyar kisvállalkozások valóban nem nyújtanak és nem is kapnak csoporton belüli kölcsönöket. Nem zárható tehát ki, hogy jelentős számú kisvállalkozás alkot vállalatcsoport, és kap/fizet kamatokat csoporton belül.

(118) Az a tény továbbá, hogy a kisvállalkozások esetében kifejezetten a számukra kialakított adókedvezmények érvényesek, nem mérvadó az intézkedés szelektivitásának megítélése szempontjából.

3. Az intézkedés opcionális jellege

(119) Az intézkedés opcionális jellege lehetővé teszi, hogy az adózó évenként döntsön arról, hogy alkalmazza-e az intézkedést vagy kimarad. A magyar hatóságok rámutatnak, hogy ez az opcionális jelleg egyéb adójogi rendelkezésekhez hasonlóan természetesen következik a társasági adózás évenkénti ciklikus jellegéből.

(120) A Bizottság szerint mindenesetre az opcionális jelleg eredményeként a vállalatcsoportokkal szemben eltérő bánásmódot alkalmaznak, mivel az intézkedés nem vonatkozik minden vállalatcsoportra (ahol csoporton belüli kölcsönügyletekre kerül sor), hanem csak azokra, amelyek az érintett adóévben ezt a lehetőséget választották.

Indokoltság a rendszer jellege vagy általános felépítése alapján

(121) A Bizottság az adóztatásról szóló közlemény 23. pontjában a következőképpen fogalmaz: „Egyes intézkedések megkülönböztető jellege nem jelenti feltétlenül azt, hogy állami támogatásnak kell azokat tekintetni. Ez a helyzet azoknál az intézkedéseknél, amelyeknek a gazdasági alapjai szükségessé teszik azokat az adórendszer működéséhez és hatékonyságához. Mindenesetre a tagállam kötelezettsége, hogy ilyen indokolást adjon.”

(122) A magyar hatóságok szerint az intézkedés bevezetésének célja egyes olyan kedvezőtlen hatások mérséklése volt, amelyek a csoportadóztatás magyarországi hiányának tudhatók be. Az intézkedés jóval kevésbé tér el az úgynevezett egyedi (vagyis nem konszolidált) adókivetés klaszszikus módszerétől, mint a más tagállamokban gyakran alkalmazott csoportadóztatás. Ebből adódóan az intézkedés célja egy bevált és gyakran alkalmazott korszerű jövedelemadó-rendszer (egyedi módon történő) végrehajtása.

(123) A Bizottság azonban megállapítja, hogy az a tény, hogy Magyarországon nincsenek adókonszolidációs rendszerek vállalatcsoportok számára, még nem indokolja egy állami támogatás korlátozott számú vállalkozás javára történő szelektív nyújtását. Ezt az elvet a Bíróság által a 173/73. sz. ügyben hozott ítélet állapította meg ([39]).

(124) Magyarország hivatkozik továbbá a saját tőke és az adósság adózási szempontból történő jelenlegi megkülönböztetésére, és megállapítja, hogy a jövedelemre mindkét esetben ugyanaz az adómérték vonatkozik, az adóalany azonban eltér (osztalékfizetés esetében a leányvállalat, kamatfizetés esetében az anyavállalat).

(125) A Bizottság álláspontja szerint a kérdéses program eredményeként számos ágazatot kizártak az adókedvezmény hatálya alól, és ez nem minősülhet egyszerű technikai intézkedésnek, amelynek az a célja, hogy az adóteher egy részét a nettó kamatot kapó vállalkozás helyett a nettó kamatfizető vállalkozás vállalja át.

(126) A pénzügyi szektor kizárását illetően a magyar hatóságok az adóztatásról szóló közlemény 27. pontjára is hivatkoznak: „A rendszer jellege és általános felépítése indokolhatja azokat a diszkrecionális elemeket nem tartalmazó különleges rendelkezéseket, amelyek például lehetővé teszik azt, hogy az adót átalányalapon 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. (…)”.

([39]) A 173/73. sz. *Olaszország* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 1974., 709. o.) 22–33. pontja.

(127) A Bizottság mindenesetre megállapítja, hogy az adóztatásról szóló közlemény 27. pontjában említett rendelkezéseknek nem az egyes szektorokat érintő adóteher növelése vagy csökkentése a célja, hanem az említett szektorok azon egyedi jellemzőinek, pl. a számviteli követelményeknek a figyelembevétele, amelyek indokolhatják az egyszerűsítési szabályok végrehajtását az adóalap értékelését illetően.

A szelektivitásra vonatkozó következtetés

(128) Az egyrészről a pénzügyi szektor és a kisvállalkozások és másrészről a többi szektor között tett megkülönböztetést, továbbá az intézkedés opcionális jellegét nem indokolja a magyar adórendszer jellege és általános felépítése.

(129) A Bizottság ezzel összefüggésben arra a következtetésre jut, hogy a kérdéses intézkedés szelektív.

Gazdasági előny

(130) A magyar hatóságok érvei szerint az intézkedés előnyt jelenthet ugyan egy egyedi vállalkozás számára, azonban hátrányosan érinti a kölcsönügylet másik résztvevőjét, ezért tisztán belföldi viszonylatban szimmetrikus.

(131) A Bizottság mindenesetre azon az álláspontonvan, hogy az egyik vállalkozás szintjén jelentkező előnyt nem lehet egy másik vállalkozás szintjén jelentkező hátránnyal ellensúlyozni, akkor sem, ha az ugyanazon vállalatcsoport tagja. Az előny meglétének értékelését az egyes vállalkozások, és nem a csoport szintjén kell elvégezni. Hangsúlyozni kell továbbá, hogy a csoporthoz tartozó vállalkozások könnyen átszervezhetik kölcsöntevékenységeiket, és befolyásolhatják az intézkedés alkalmazásának eredményét.

(132) A Bizottság úgy véli továbbá, hogy az intézkedés szimmetriája és a csoport szintjén megvalósuló semleges hatása még kevés ahhoz, hogy kizárjuk az egyes vállalkozások szintjén jelentkező előny lehetőségét. Ugyanígy azt, hogy a csoport egyik tagja esetében a kamatokat kisebb adómérték sújtja, nem indokolhatja az, hogy egy másiknál viszont – a kamatok kisebb mértékű levonásából adódóan – az adó mértéke nagyobb ([40]).

(133) A fenti ítélkezési gyakorlat alapján az a tény, hogy egy vállalatcsoporthoz tartozó egyes vállalkozások hátrányt szenvednek, még nem kérdőjelezi meg azt a tényt, hogy más vállalkozások szintjén előny keletkezik.

Állami források

(134) A Bizottság ebben az esetben arra az álláspontra helyezkedik, hogy az állam által az alacsonyabb adómérték (az adóalap 50 %-os csökkentése) útján nyújtott előnyt adókiesésnek kell tekinteni, ami az állami források – adózási kiadás formáját öltő – felhasználásával egyenértékű.

A verseny torzítása és a tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatás

(135) Mivel a kedvezményezettek különféle gazdasági ágazatokban, versenypiacokon működő vállalkozások, torzulhat a tagállamok közötti verseny, és a helyzet a Közösségen belüli kereskedelmre is hatást gyakorolhat.

(136) Elviekben egy olyan támogatás, amelynek célja, hogy egy vállalkozást mentesítsen olyan költségek megfizetése alól, amelyeket egyébként napi gazdálkodása vagy szokásos tevékenységei során viselnie kell, torzítja a versenyfeltételeket ([41]). Emellett a Bíróság megállapította, hogy a tevékenységeit a közösségi piacon gyakorló vállalkozásnak nyújtott bármilyen támogatás alkalmas a verseny torzítására és a tagállamok közötti kereskedelem befolyásolására ([42]).

(137) Vagyis a Bizottság – anélkül, hogy el kellene végeznie az érintett piacok aktuális helyzetének gazdasági elemzését ([43]) és figyelemmel arra a tényre, hogy a Magyarország által bevezetett adóintézkedés erősíti azon gazdasági szereplők helyzetét, akiknek abból előnye származik a Közösségen belüli kereskedelemben versengő más gazdasági szereplőkhöz képest – úgy ítéli meg, hogy a program befolyásolja a tagállamok közötti kereskedelmet, és torzítja az említett gazdasági szereplők közötti versenyt.

(138) A Bizottság a fenti szempontokra figyelemmel úgy ítéli meg, hogy a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényben meghatározott, a csoporton belül fizetett kamat adóalapból történő levonása a Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak minősül.

([40]) E tekintetben megjegyzendő, hogy a Bíróság a Belgiumban létrejött koordinációs központokra vonatkozó adórendszer értékelése során (lásd a C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek 86–118. pontját) úgy ítélte meg, hogy a jövedelmeknek a „cost plus" módszerrel történő átalányjellegű meghatározása az EK-Szerződés 87. cikkének alkalmazásában gazdasági előnyt jelent, és hogy „ez az elemzés nem vitatható sem amiatt, hogy a finanszírozási költségek beszámítása bizonyos esetben túl magas adóalaphoz vezethet, sem a csoport által viselhető pénzügyi teher jelentős összege okán, legkevésbé pedig amiatt, hogy a központot akkor is megadóztatnák, hogy ha nem érne el nyereséget". A Bíróság megállapította továbbá, hogy a koordinációs központoknak kedvező ingatlanadó-mentesség részükre gazdasági előnyt jelent, és hogy „E megállapítással kapcsolatban nincs jelentősége annak, hogy e kedvezményből – mivel az összes többi bérli az ingatlanját – a központoknak mindössze 5 %-a részesül ténylegesen, mivel az ingatlan tulajdonjoga és a bérlete közötti választás kizárólag az említett központok döntésétől függ".

([41]) A C-156/98. sz. *Németország* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 2000. I-6857. o.) 30. pontja és az abban idézett ítélkezési gyakorlat.

([42]) A 730/79. sz. *Philip Morris* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 1980., 2671. o.) 11. és 12. pontja.

([43]) A C-372/97. sz. *Olaszország* kontra *Bizottság* ügy (EBHT 2004., I-3679. o.) 44. és 45. pontja, a kérdéses támogatás jogellenességét illetően pedig a 153–155. pont.

VII.2. **Az intézkedés mint jogellenes vagy létező támogatás**

(139) A csatlakozási okmány IV. mellékletének 3. pontja értelmében a Magyarországon a csatlakozás dátumát megelőzően hatályba lépett és ezt követően is alkalmazandó alábbi támogatási programok és egyedi támogatások tekintendők az EK-Szerződés 88. cikkének (1) bekezdése alapján a csatlakozáskor létező támogatásnak:

a) az 1994. december 10. előtt hatályba lépett támogatások;

b) a IV. melléklet függelékében felsorolt támogatások;

c) azok a támogatások, amelyeket a csatlakozás időpontja előtt Magyarország állami támogatásokat ellenőrző hatósága megvizsgált és a közösségi joganyaggal összeegyeztethetőnek talált, és amelyekkel kapcsolatban a Bizottság úgy találta, hogy nem merül fel komoly kétség a támogatás közös piaccal való összeegyeztethetőségét illetően.

(140) A IV. melléklet 3. pontja továbbá úgy rendelkezik, hogy minden olyan, a csatlakozás időpontja után is alkalmazandó intézkedést, amely állami támogatásnak minősül és nem felel meg a fenti feltételeknek, a csatlakozástól az EK-Szerződés 88. cikke (3) bekezdésének alkalmazása során új támogatásnak kell tekinteni.

(141) A kérdéses intézkedés 1994. december 10. előtt még nem volt hatályban, nem szerepelt a csatlakozási okmány IV. melléklete 3. pontjának függelékében, és a csatlakozáskor ideiglenes eljárás sem vonatkozott rá.

(142) A magyar hatóságok és az Amerikai Kereskedelmi Kamara úgy ítélik meg, hogy ez a melléklet csak az eljárási rendelet ([44]) 1. cikke b) pontjának i. alpontjában említett, a csatlakozás dátumát megelőzően hatályba léptetett és felülvizsgált támogatásokra vonatkozóan tartalmaz rendelkezéseket. Ilyen módon a létező támogatások meghatározásakor a rendelet 1. cikke b) pontjának ii–v. alpontjában foglalt szabályokat is figyelembe kell venni.

(143) A Bizottság egyetért a csatlakozási okmány IV. mellékletének fentiek szerinti értelmezésével. Ezt az értelmezést erősíti meg az eljárási rendelet 1. cikke b) pontja i. alpontjának szövege is. Ebből adódóan úgy ítéli meg, hogy az eljárási rendelet 1. cikke b) pontjának ii–v. alpontjára figyelemmel kell értékelni, hogy az adott támogatás létező-e.

(144) A Bizottság az 1. cikk b) pontja ii. és iii. alpontjának alkalmazását illetően nem ért egyet Magyarországgal arra vonatkozóan, hogy a kérdéses intézkedést a Bizottság engedélyezte, mivel azt nem jelentették be az EK-Szerződés 88. cikkének (3) bekezdése és az eljárási rendelet 2. cikke szerint.

([44]) A Tanács 659/1999/EK rendelete.

(145) A Bizottság úgy ítéli meg, hogy az 1. cikk b) pontjának iv. alpontja sem alkalmazandó, mivel a program keretében nyújtott támogatás esetében nem alkalmazandó a tízéves jogvesztő határidő.

(146) Ami az 1. cikk b) pontjának v. alpontját illeti, a rendelkezés nem alkalmazandó a kérdéses esetben, mivel nem állapítható meg, hogy a csoporton belüli kamatra vonatkozó intézkedés annak hatálybalépése idején nem minősült támogatásnak, és ezt követően a közös piac fejlődésének eredményeként vált támogatássá.

(147) A Bizottság mindenesetre megállapítja, hogy a vizsgált intézkedés mutat bizonyos hasonlóságokat a belga koordinációs központokra (BCC) vonatkozó intézkedéssel. E tekintetben emlékeztetni érdemes az 1984. május 2-i ([45]) és az 1987. március 9-i korábbi bizottsági határozatokra, amelyekben a Bizottság azt állapította meg, hogy a belga támogatási program nem minősül az EK-Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak.

(148) A belga koordinációs központokat érintő programhoz hasonlóan, amelyet kizárólag multinacionális vállalkozások esetében lehetett alkalmazni, a Bizottság a magyar hatóságok által rendelkezésre bocsátott adatok alapján úgy találja, hogy a magyar intézkedés fő kedvezményezettjei is multinacionális cégek voltak. Továbbá, a magyar intézkedés egyéb hasonlóságokat is mutat a belga támogatási programmal, amennyiben mindkettő csoporton belüli tevékenységek megadóztatására vonatkozik.

(149) Következésképpen az ilyenfajta, csoporton belüli tevékenységekhez kapcsolódó intézkedés támogatásnak minősülése a hatálybalépéskor nem volt magától értetődő.

(150) Magyarország rámutat, hogy a magyar Támogatásokat Vizsgáló Iroda (TVI) 2002 nyarán, az elfogadás előtt megvizsgálta az intézkedést. A vonatkozó ítélkezési gyakorlat és a BCC-programmal kapcsolatban hozott korábbi bizottsági határozat fényében a TVI arra a következtetésre jutott, hogy a szóban forgó intézkedés nem állami támogatás, ezért nem jelentette be a programot a Bizottságnak.

(151) Habár az intézkedés a végrehajtásakor állami támogatásnak minősült, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a kérdéses eset igen egyedi körülményeire figyelemmel – ideértve különösen a csatlakozás előtti helyzetet és a belga rendszerre vonatkozó korábbi, 1984-ben és 1987-ben hozott bizottsági határozatokat – a magyar

([45]) Habár ezt a határozatot nem tették közzé, a 14. versenypolitikai jelentésben és egy 1991-ben közzétett parlamenti kérdésre adott válaszban hivatkoznak arra, hogy a Bizottság nem emelt kifogást a kérdéses program ellen.

Támogatásokat Vizsgáló Irodának nem volt oka arra, hogy az intézkedést a Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése szerinti támogatásnak tekintse, különösen arra való tekintettel, hogy annak elfogadására az előtt került sor, hogy a Bizottság a belga támogatási programmal ([46]) kapcsolatosan újragondolta volna álláspontját. A halmozottan különleges körülmények arra utalnak, hogy a csatlakozást megelőzően a magyar hatóságok mintegy megtévesztve úgy vélték, hogy az intézkedés nem minősül állami támogatásnak. Ilyen körülmények mellett az intézkedés elfogadása idején Magyarország indokoltan járt el, amikor az intézkedést nem jelentette be a Bizottságnak a csatlakozási okmány IV. mellékletében foglalt ideiglenes eljárásban előírtak szerint.

(152) A Bizottság megállapítja továbbá, hogy Magyarország európai uniós csatlakozását követően érdemben sem az intézkedés hatálya, sem a szerzett előny jelentősége nem változott. Igaz, hogy – ahogy azt e határozat (14) preambulumbekezdése is említi – bizonyos módosításokra sor került. Ezek azonban elsődlegesen technikai kiigazítások voltak, amelyek vagy az intézkedés hatályának a Magyarországon a csatlakozást megelőzően nem létező vállalkozástípusokra (európai részvénytársaság és európai szövetkezet) történő kiterjesztéséhez kapcsolódtak, vagy pedig egyes olyan vállalkozástípusoknak a hatály alól történő kizárásához, amelyek megszűntek (kockázatitőke-társaságok). A kérdéses intézkedés tehát Magyarország Európai Unióhoz való csatlakozását követően érdemben nem változott, és ezért meglévő támogatásnak tekintendő.

VIII. **KÖVETKEZTETÉS**

(153) A jelen ügy sajátosságai illetve a fent kifejtett, csatlakozást megelőző helyzet okán a csoporton belüli kamatfizetéssel kapcsolatos intézkedést a 659/1999/EK rendelet 1. cikke b) pontjának v. alpontjával való analógia útján létező támogatásnak kell tekinteni.

(154) Mivel az említett rendelet 17–19. cikke rendelkezik a létező támogatási programokra vonatkozó eljárásról, a 2007. március 21-én megindított jelen eljárás tárgytalanná vált.

(155) Mivel a magyar hatóságok 2010. január 1-jei hatállyal már visszavonták a programot, a Bizottság nem látja szükségesnek az eljárási rendelet 17. cikke szerinti együttműködési eljárás megindítását,

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A Magyarország által a csoporton belüli kamatfizetés adóztatására vonatkozóan végrehajtott program tekintetében az EK-szerződés 88. cikk (2) bekezdése szerinti eljárás megindítására vonatkozó, 2007. március 21-i bizottsági határozat tárgytalanná vált, mivel a kérdéses intézkedést létező támogatási programnak kell tekinteni.

2. cikk

Ennek a határozatnak a Magyar Köztársaság a címzettje.

Kelt Brüsszelben, 2009. október 28-án.

a Bizottság részéről

Neelie KROES

a Bizottság tagja

([46]) Lásd a 19. lábjegyzetet. Megjegyzendő, hogy létező támogatások esetében csak a Bizottság végleges határozata jár jogi következményekkel. Lásd a T-276/02. sz. *Forum 187* kontra *Bizottság* ügyet.