NIILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. július 8. [1]

1. A jelen ügyekben a nemzeti bíróság több olyan kérdést terjeszt a Bíróság elé, amelyek elsősorban arra vonatkoznak, hogy a termelő- és munkaszövetkezetek adómentességére vonatkozó nemzeti szabályozás az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak tekinthető-e [2].

2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések három eljárás keretében merültek fel, amelyeknek tárgya egyrészt az, hogy az olasz adóhatóság a Paint Graphos scarl (a továbbiakban: Paint Graphos) és az Adige Carni scrl (felszámolás alatt) (a továbbiakban: Adige Carni) szövetkezetek számára megtagadta azon adómentesség megadását, amelyet abban az időszakban az olasz jog alapján a szövetkezetek élveztek, másrészt pedig az M. Franchetto személyes adókötelezettségével kapcsolatos problémakör, ő ugyanis vitatta a nemzeti adóhatóság azon határozatait, amelyek az 1984–1988 közötti időszakra vonatkozó jövedelemadó-bevallásainak helyesbítését célozták.

3. Mindenekelőtt hangsúlyozni kell, hogy a jelen előzetes döntéshozatalra utalások elfogadhatóságával kapcsolatban komoly kételyek merülnek fel. Tulajdonképpen a jelen ügy egyik jelentős nehézsége éppen a Bíróságnak szolgáltatott adatok korlátozott száma, illetve az előterjesztett problémakör terjedelme közötti ellentmondásban rejlik, mivel a Bíróságnak voltaképpen a termelő- és munkaszövetkezetek adózásának szabályozását kell megvizsgálnia.

4. Amennyiben azonban a Bíróság válaszolni kíván a kérdésekre, amelyeket szükségképpen át kell fogalmazni, a jelen eljárás érdekes lehetőséget kínál a szövetkezetek adózására vonatkozó nemzeti intézkedések előny és a szelektivitás fogalmai terjedelmének elemzésére. Különösen a nemzeti szabályozás belső logikájára alapozott igazolási szempont, illetve az olasz jogalkotó által a közvetlen adózás nemzeti rendszerének keretében fenntartott opciók elemzése kapcsán merülnek fel kérdések.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – Mivel az alapeljárás egy 1973. szeptember 29-i rendelet értelmezését érinti, az EK-Szerződés rendelkezéseire az Európai Unió működéséről szóló szerződés hatályba lépése előtt alkalmazandó számozás szerint utalok.

I – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

5. Az EK 87. cikk (1) bekezdése a következőképp rendelkezik:

„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.”

6. Az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL L 83., 1999.3.27., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet. 1. kötet, 339. o.) 1. cikkének szövege a következő:

„E rendelet alkalmazásában:

a) »támogatás«: bármely olyan intézkedés, amely megfelel a Szerződés 92. cikkének (1) bekezdésében megállapított összes feltételnek;

b) »létező támogatás«:

i) […] minden támogatás, amely a Szerződésnek az érintett tagállamokban történő hatálybalépését megelőzően már létezett, vagyis az olyan támogatási programok és egyedi támogatások, amelyeket a Szerződés hatálybalépése előtt vezettek be és azt követően is alkalmazhatók;

[…]”

B – *A nemzeti jog*

7. Az iratok töredékes információiból kitűnik, hogy az olasz szövetkezetek az alapügy tényállásának idején egyrészt a jogi személyek jövedelemadójának (imposta sul reddito delle persone giuridiche, a továbbiakban: IRPEG), másrészt a helyi jövedelemadó (imposta locale sui redditi, a továbbiakban: ILOR) hatálya alá tartoztak. 1977 és 2004 között a tőkeegyesítő társaságok [3] olaszországi általános adózása az egységes adóztatás elvén alapult, ami a társaságok tagjai számára rendelkezésre

3 – Olaszországban a szövetkezeteket tőkeegyesítő társaságnak tekintik, több másik tagállam jogrendjével ellentétben, amelyek személyek egyesületeinek tekintik azokat. Eredetileg, a szövetkezetekre vonatkozó speciális szabályozások olaszországi elfogadását megelőzően a szövetkezeteket változó alaptőkéjű társaságnak tekintették Olaszországban. Lásd Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien,* Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, 49–50. o.

álló adójóváírás rendszerében nyilvánult meg. E rendszerben a társaság nyeresége a társaságnál adózott a társaságra vonatkozó mérték szerint, azonban a tagok/részvényesek részére juttatott osztalékot a természetes személyek jövedelmét terhelő progresszív adómértékek szerint adóztatták. Azok a tagok, akik jogosultak voltak a társaság által fizetendő adónak megfelelő adójóváírásra, kötelesek voltak megfizetni a társaságra vonatkozó mérték és a személyes adózásukra vonatkozó mérték közötti különbözetet [4].

8. Hozzáteszem, hogy az iratokból az tűnik ki, hogy több, a szövetkezetekre vonatkozó adójogi rendelkezést a szolidaritás elve indokolt, aminek folytán korlátozták a társaságok nyereségének, illetve tőkéjének felosztását a tagok között.

9. Az adókedvezmények szabályozásáról szóló 1973. szeptember 29-i 601. sz. köztársasági elnöki rendelet [5] (decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601) 1984 és 1993 között hatályos változata (a továbbiakban: 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet) „Termelő- és munkaszövetkezetek" című 11. cikkében a következőket rögzítette:

„(1) A termelő- és munkaszövetkezetek, valamint társulásaik jövedelme mentes a jogi személyek jövedelemadója, valamint a helyi jövedelemadó alól, amennyiben a folyamatosan munkát végző tagok számára ténylegesen juttatott díjazás összege, beleértve az utolsó bekezdésben említett összegeket is, nem kevesebb, mint az alapanyagokhoz és a szállításokhoz kapcsolódó költségek kivételével az összes egyéb költség hatvan százaléka. Amennyiben a díjazások összege kevesebb hatvan százaléknál, azonban nem kevesebb az egyéb költségek negyven százalékánál, a jogi személyek jövedelemadója, valamint a helyi jövedelemadó a felével csökken.

(2) A termelőszövetkezetek esetében az előző bekezdés rendelkezései akkor alkalmazandók, ha a tagok megfelelnek a munkaszövetkezetek tagjaival szemben az ideiglenes államfő […] 1947. december 14-i [1577. sz.], később módosított törvényerejű rendelete 23. cikkében rögzített valamennyi előírásnak.

(3) A termelő- és munkaszövetkezetek, valamint társulásaik jövedelmének számítása során azokból a munkabérben részesülő tagoknak a jövedelem-kiegészítés címén juttatott összegek legfeljebb az aktuális bérek 20%-kal megnövelt mértékéig vonhatók le."

4 – A tőkeegyesítő társaságokra jelenleg alkalmazandó szabályozás szerint azok a társasági bevételekre kivetett adó (imposta sul reddito delle societa, a továbbiakban: IRES) hatálya alatt állnak, ami egy arányos, állandó mértékkel alkalmazott adó. A tagok a természetes személyek jövedelemadóját fizetik (imposta sul reddito delle persone fisiche), ami progreszszív, a közöttük felosztott osztalékot vagy nyereséget terhelő adó, jövedelmük 40%-áig. A sorozatos adóztatás elkerülése érdekében a tagok osztalékának, illetve nyereségének 60%-a adómentes.

5 – A GURI 1973. október 16-i 268. számának rendes melléklete, 3. o.

10. Az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet „A kedvezmények alkalmazásának feltételei" című 14. cikke a következőképpen szól:

„(1) A jelen címben szereplő adókedvezmények azon szövetkezetekre, illetve azon szövetkezeti társulásokra alkalmazhatók, amelyek az állami törvényekben előírt szolidaritási elv alapján működnek, és amelyek szerepelnek a prefektusi nyilvántartásban, vagy a szövetkezetek általános nyilvántartásában.

(2) A szolidaritási elvet jellemző elvárásokat akkor kell kielégítettnek tekinteni, ha az ideiglenes államfő 1947. december 14-i 1577. sz., később módosított törvényerejű rendelete 26. cikkében szereplő feltételek kifejezetten, eltérési lehetőség nélkül szerepelnek az alapszabályban, továbbá ha ezen feltételek ténylegesen teljesültek a pénzügyi időszak, valamint az azt megelőző öt év során, vagy azon időtartam alatt, amely az alapszabály elfogadása óta eltelt, amennyiben ez nem éri el az öt évet.

(3) Az adóhatóság, együttműködve a munkaügyi minisztériummal vagy más felügyeleti szervekkel, ellenőrzi az adókedvezmények alkalmazásának feltételeit."

II – Az alapeljárások tényállásai és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A – *A C-78/08. sz. ügy*

11. A Guardia di Finanza által végzett ellenőrzéseket követően Matera város adóhatósága adómegállapításról szóló határozatot kézbesített az olasz jog alapján működő Paint Graphos szövetkezet részére, amely helyesbítette a jövedelmének összegét 1993. évre vonatkozóan, az IRPEG és az ILOR megállapítása céljából. Ugyanebben a határozatban az adóhatóság megtagadta a szövetkezettől az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 12. és 14. cikkében szereplő adómentességekhez való jogot. Több, a Paint Graphos és a Ministero dell'Economia e delle Finanze, illetve az Agenzia delle Entrate által benyújtott fellebbezést következtében az ügy jelenleg folyamatban van a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

B – *A C-79/08. sz. ügy*

12. 1999. június 8-án kelt adómegállapításról szóló határozatával a rovigói adóhatóság értesítette az olasz jog alapján működő Adige Carni szövetkezetet arról, hogy elesett az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 10. és azt követő cikkei alapján járó adókedvezményektől, továbbá, hogy az 1993.

évi adóköteles jövedelme megnőtt, valamint, hogy ennek következtében megnőtt az IRPEG és az ILOR összege is. Az adóhatóság különösen az általa nem létezőnek ítélt ügyletek utáni számlák kibocsátását kifogásolta, amelyek összegét jövedelemnek tekintette, ugyanakkor mivel az Adige Carni ezeket az összegeket nem könyvelte el jövedelemként, az adóhatóság feltételezte, hogy ezeket az összegeket az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkét megsértve felosztották a tagok között. Több fellebbezést követően az Adige Carni a határozat hatályon kívül helyezését kérte, különösen a szóban forgó adómentességek megtagadása indokolásának hiányára, illetve elégtelenségére hivatkozva.

C – *A C-80/08. sz. ügy*

13. A montfalcone-i adóhatóság helyesbítette az M. Franchetto által az 1984–1986. évekre benyújtott jövedelemadó-bevallásokat, azzal az indokkal, hogy az olasz jog szerint működő Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l. tagjaként, amelynek célja puhatestűek tenyésztése és értékesítése volt, önállóan lépett fel a piacon, miközben a szövetkezet, amelynek nevében az értékesítési és beszerzési számlák kibocsátásra kerültek, minden nyújtott szolgáltatás után jutalékban részesült, és az árnövekményt felosztotta tagjai között, ahelyett, hogy az e célból létesített tartalékba utalta volna.

14. A Ministero delle Finanze a Commissione tributaria centrale határozatának hatályon kívül helyezését kéri, amely M. Franchetto érvelésének érdemi vizsgálata nélkül úgy ítélte meg, hogy a munkaügyi minisztérium kötelező véleményének előzetes beszerzése nélkül az adómentesség nem tagadható meg a szövetkezettől. A Ministero delle Finanze hivatkozik különösen az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 14. cikkének megsértésére, azzal az indokkal, hogy az adómegállapításról szóló határozat a szövetkezet tagjára vonatkozott, és nem magára a szövetkezetre, és ebből kifolyólag nem volt szükséges a munkaügyi minisztérium véleményének beszerzése.

D – *Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések*

15. A Corte suprema di cassazione (Olaszország) álláspontja szerint azon adókedvezmények közösségi joggal való összeegyeztethetőségének vizsgálata céljából, amelyeket a szövetkezetek élveznek a nyereségszerzési célú társaságokkal szemben, meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy az érintett piaci szereplők adómegtakarítást értek el, jogellenes állami támogatásnak minősül-e, ami az EK 88. cikk (3) bekezdésének közvetlen hatálya folytán arra kötelezné a nemzeti hatóságokat, ideértve a bíróságokat is; hogy ne alkalmazzák az érintett belső szabályozást, valamint, hogy rendeljék el a kapott támogatások visszatérítését. A kérdést előterjesztő bíróság emellett azt is szeretné megtudni, hogy a szövetkezeti társasági forma igénybevétele minősíthető-e joggal való visszaélésnek.

16. E körülményekre tekintettel a Corte suprema di cassazione úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethetők-e az [1973. évi 601.] köztársasági elnöki rendelet 10., 11., 12, 13. és 14. cikkei szerint a szövetkezeteknek nyújtott adókedvezmények a versenyjogi előírásokkal, különösen pedig, hogy az EK […]87. cikk értelmében vett állami támogatásnak minősülnek-e, főleg akkor, ha az ideiglenes államfő [1947. december 14-i] 1577. sz. törvényerejű rendeletében előírt felügyeleti és a visszaélések kiküszöbölésére szolgáló rendszer nem megfelelő?

2) Közelebbről, a vitás adókedvezmények állami támogatásként való minősítésének problémája szempontjából – a szövetkezeteknek szabott célokhoz mérten – arányosnak tekinthetők-e ezek az adójogi intézkedések; az arányosság vizsgálata kiterjedhet-e magukon az egyes intézkedésen túl az intézkedések egésze révén nyújtott előnyre, valamint az abból eredő versenytorzításokra is?

3) Az előző kérdések megválaszolásához az előterjesztő bíróság jelentősnek tartja azt a körülményt, hogy a felügyeleti rendszert a társasági jog átfogó módosítása súlyosan továbbgyengítette, különösen a 2004. évi 311. törvény szerint túlnyomó részben és nem teljes mértékben kölcsönösségi alapon működő szövetkezetek esetében.

4) Függetlenül attól, hogy a kérdéses adókedvezmények állami támogatásnak minősíthetők-e, a szövetkezeti társasági forma igénybevétele – az adócsaláson, illetve a színlelt jogügyleteken túlmenően is – joggal való visszaélésnek tekinthető-e abban az esetben, ha erre kizárólag vagy túlnyomórészt adómegtakarítás céljából kerül sor?”

III – A Bíróság előtti eljárás

17. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatalában 2008. február 25-én vették nyilvántartásba.

18. A Paint Graphos és az Adige Carni, az olasz, a spanyol és a francia kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

19. A Paint Graphos, az Adige Carni, M. Franchetto, az olasz, a spanyol és a francia kormány, valamint a Bizottság, továbbá az EFTA Felügyeleti Hatóság képviselője

jelent meg a 2010. március 11-én tartott tárgyaláson [6].

IV – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságáról

A – *A felek észrevételei*

20. A Paint Graphos, az Adige Carni és az olasz kormány azt javasolják a Bíróságnak, hogy nyilvánítsa elfogadhatatlannak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket. A Bizottság szerint a Bíróságnak azt kellene megállapítania, hogy nincs hatásköre arra, hogy választ adjon a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre.

21. Ez az érvelés egyrészt az alapeljárások jogi és ténybeli hátterére vonatkozó információk elégtelenségén, másrészt pedig az előterjesztett kérdések relevanciájára vonatkozó egyértelmű indokok hiányán alapul. A felek tulajdonképpen kételkednek abban, hogy a Bíróság válasza hasznos lehetne az alapügyek eldöntése szempontjából, figyelemmel a Bírósághoz intézett kérdések korai, hipotetikus, sőt fiktív jellegére.

22. A Bizottság, valamint az olasz és a spanyol kormány szerint az első három kérdés mindenesetre elfogadhatatlan, mivel az alapeljárásokban nem alkalmazandó nemzeti rendelkezésekre vonatkoznak. A Bizottság szerint ugyanez a helyzet a negyedik kérdéssel, figyelemmel arra, hogy a közösségi jog alapján megszerezni kívánt előnyökkel kapcsolatos gyakorlatra vonatkozó kérdés fel sem merül, mivel az előnyök a jelen ügyben kizárólag a belső jogból erednek, olyannyira, hogy a joggal való visszaélés közösségi jogi elve nem alkalmazható.

23. Végül felmerül az állami támogatások közös piaccal való összeegyeztethetőségének megítélésére irányuló kizárólagos bizottsági hatáskör problematikája is. Ennek megfelelően a Bizottság szerint a második kérdés szintén elfogadhatatlan.

B – *Az előterjesztett kérdések elfogadhatóságának értékelése*

24. Előzetesen utalok arra, hogy a jelen eljárás keretében a Bíróság elé terjesztett előzetes döntéshozatalra utalások elfogadhatósága kapcsán komoly problémák merülnek fel.

25. Először is, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatok szűkszavú szövegezése nem teszi lehetővé sem a szóban forgó nemzeti szabályozás részleteinek, sem az

6 – A tárgyalásra történő idézés egy mellékletében felkérték a feleket, hogy szóbeli előadásaikban arra a kérdésre összpontosítsanak, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló adókedvezmények az EK 87. cikk (1) bekezdésének értelmében állami támogatásnak tekinthetők-e, és ha igen, milyen feltételek mellett. Az olasz kormánynak a jogvita létező támogatásokkal kapcsolatos vetületével összefüggésben is feltettek egy kérdést.

alapeljárások tényállásának megismerését. A nemzeti bíróság által szolgáltatott információk, illetve az észrevételeket tevő felek által az ügyben ismertetett körülmények zavarba ejtőek a kérdéskört érintő nemzeti joganyag tartalmát illetően. Emellett a Bíróságnak nem nyújtottak pontos információkat a szövetkezetektől eltérő típusú társaságok adózására vonatkozóan, annak ellenére, hogy ezek az adatok elengedhetetlenek lennének a különböző helyzetek összehasonlíthatóságának vizsgálatához, ami pedig elválaszthatatlanul kapcsolódik az előny és a szelektivitás, az állami támogatás kulcsfontosságú elemeinek fogalmához.

26. Másodszor, még bizonytalanabbnak tűnik az uniós jog és a kérdést előterjesztő bíróság előtti eljárás tárgyát képező ügyek közötti kapcsolat fennállása. Figyelemmel az alapjárások tárgyára és jellegére, nehéz átlátni, hogy a Bíróság által adott válasz milyen módon lenne hasznosítható a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban levő jogviták megoldása szempontjából. Ezek az ügyek ugyanis az adóhatóság által végzett ellenőrzések érvényességére vonatkoznak, míg a kérdések tárgya az adókedvezmények esetleges értékelése az EK 87. cikk szempontjából. Jelzem egyébként, hogy a Paint Graphos rámutat, hogy a folyamatban levő eljárások a jövedelmek ellenőrzését érintő rendelkezésekre vonatkoznak, nem pedig az adómértékek jellegére, illetve azok közösségi joggal való összeegyeztethetőségére.

27. Emellett M. Franchetto ügye kapcsán meg kell állapítani, hogy a szóban forgó jogvita tárgya nem az érintett szövetkezet adózására vonatkozik, hanem az előbbi személyes adózására. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szövegezésével ellentétben a szövetkezet, amelynek M. Franchetto a tagja volt, nem az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikke szerinti munkaszövetkezet volt, hanem az említett köztársasági elnöki rendelet 10. cikke szerinti kisipari halászati szövetkezet, amely rendelkezés hatálya az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben nincs kifejtve.

28. Harmadszor, a kérdést előterjesztő bíróság a nemzeti intézkedések arányosságát vizsgálja a szövetkezethez kapcsolódó, nyilvánvalóan a nemzeti jogrend által meghatározott célokhoz képest. A nemzeti adóintézkedések által védett érdekek és a versenytorzítások közötti egyensúly szempontjainak vizsgálata vezet vissza az esetleges állami támogatások közös piaccal való összeegyeztethetőségének vizsgálatához.

29. Negyedszer, a harmadik kérdés kapcsán kiemelendő, hogy az inkább egy olyan megfontolásnak, vagy kommentárnak tűnik, amely nem tekinthető külön kérdésnek.

30. Végül utalok arra, hogy a feltett negyedik kérdés kizárólag a nemzeti jog keretébe illeszkedik, és ennek folytán a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel annak megválaszolására. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis a szövetkezeti társasági forma igénybevétele és az adómegtakarítás elérése közötti kapcsolatot vizsgálja.

31. Figyelemmel a fent megjelölt nehézségekre, elegendő arra emlékeztetni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint akkor utasítható el a határozathozatal a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan nem áll kapcsolatban az alapjogvita tényeivel vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azon ténybeli és jogi körülmények, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a feltett kérdésekre hasznos módon válaszolhasson [7].

32. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis köteles megjelölni azokat a pontos okokat, amelyek arra vezették, hogy az uniós jog bizonyos rendelkezéseinek értelmezésével, illetve érvényességével kapcsolatos kérdést tegyen fel. A Bíróság ennek megfelelően megállapította, hogy a nemzeti bíróságnak minimális magyarázatot kell adnia az értelmezni kért vagy megkérdőjelezett érvényességű közösségi jogi rendelkezések kiválasztásának okaira, és e rendelkezések és az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogszabály közötti kapcsolatra [8].

33. Emellett a Bíróság a nemzeti rendelkezések uniós joggal való összeegyeztethetőségével kapcsolatban nem foglalhat állást [9]. Nem foglalhat továbbá állást a támogatási intézkedések vagy a támogatási programok közös piaccal való összeegyeztethetőségéről, mivel ezen összeegyeztethetőség értékelése az uniós bíróság ellenőrzése mellett eljáró Bizottság kizárólagos hatáskörébe tartozik [10]. Nem tartozik a Bíróság hatáskörébe az alapügy tényállásának mérlegelése, sem az uniós jogszabályoknak a nemzeti intézkedésekre vagy tényállásokra való alkalmazása, mivel e kérdések a nemzeti bíróság kizárólagos hatáskörét képezik [11].

34. Figyelemmel a fentiekre, a Bíróság elé terjesztett kérdéseket teljes egészében elfogadhatatlannak kellene nyilvánítani.

35. Ugyanakkor, amennyiben a Bíróság álláspontja szerint egy ennyire radikális javaslat nem fogadható el, akkor azt javaslom, hogy az elemzés az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre összpontosítson.

36. E tekintetben úgy tűnik, hogy a Corte suprema di cassazione álláspontját azon feltevésre alapítja, mely szerint a szóban forgó szövetkezetek, még ha jogosultak is voltak az adómenteségekre, nem részesülhettek volna a szóban forgó előnyökből, mivel azok jogellenes állami támogatásnak minősültek.

7 – A C-343/90. sz. Lourenço Dias-ügyben 1992. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-4673. o.) 20. pontja, valamint a C-314/08. sz. Filipiak ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-11049. o.) 42. pontja, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

8 – A C-437/97. sz., EKW és Wein & Co ügyben 2000. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1157. o.) 52. pontja.

9 – Lásd különösen a C-118/08. sz., Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben 2010. január 26-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-635. o.) 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

10 – Lásd a C-237/04. sz., Enirisorse ügyben 2006. március 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2843. o.) 23. pontját.

11 – Lásd a C-451/03. sz., Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2941. o.). 69. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

37. Előzetes döntéshozatali iránti kérelmével, és különösen első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság tehát a Bíróság elé terjeszti a szövetkezetekre vonatkozó nemzeti adószabályozás rendelkezéseinek az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről szóló elemzést. Ezzel összefüggésben hosszas fejtegetésekbe bonyolódik arról, hogy e kérdéskörben miként alakult az olasz adójog fejlődése, amely nagyrészt nem alkalmazandó az alapeljárásokban, emellett pedig utal mind a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, mind a Bizottság különböző közleményeire, amelyek az állami támogatások gyakorlatának a nemzeti adóintézkedésekre történő alkalmazásáról szólnak.

38. Bár az EK 234. cikk alapján a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy az előzetes döntéshozatal keretében a belső jog szabályait értelmezze [12], ugyanakkor tájékoztathatja a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog releváns értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi számára adott nemzeti rendelkezés e joggal való összeegyeztethetőségének értékelését az előtte folyó eljárásban [13]. Az állami támogatások terén a Bíróság többek között tájékoztathatja a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan értelmezési szempontról, amely lehetővé teszi számára annak megállapítását, hogy az adott nemzeti intézkedés állami támogatásnak minősülhet-e az uniós jog értelmében [14].

39. A jelen ügyben, figyelemmel a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott jogi és ténybeli adatokra, álláspontom szerint megalapozottan vélhetjük úgy, hogy a Bíróság rendelkezik az ahhoz minimálisan szükséges információkkal, hogy részben döntést tudjon hozni az előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel kapcsolatban, azonban úgy átfogalmazva az első kérdést [15], hogy a Bíróság nyilatkozzon az állami támogatás fogalmának feltételeiről a szóban forgó adójogi szabályozás tekintetében. E vizsgálat alapján, és figyelemmel a Bíróság által megjelölt körülményekre, a kérdést előterjesztő bíróság feladata lesz azon kérdés eldöntése, mely szerint a szövetkezeteknek járó esetleges adókedvezmény az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősülhet-e.

40. Emellett a kérdés átfogalmazása során az alapeljárásokban alkalmazandó nemzeti rendelkezésekre kell korlátozódni. Mivel a bíróság a három előzetes döntéshozatalra utaló végzésben megerősíti, hogy termelő- és munkaszövetkezetekről van szó, azt javasolom, hogy az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elemzése az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkére korlátozódjon.

41. Végül megjegyzem, hogy a Bíróság kifejezetten rámutatott, hogy a Bizottsághoz hasonlóan a nemzeti bíróságok jogosultak az

12 – A C-341/94. sz. Allain ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4631. o.) 11. pontja.

13 – Lásd a fent hivatkozott Enirisorse ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a fent hivatkozott Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben hozott ítélet 23. pontját.

14 – A C-140/09. sz., Fallimento Traghetti del Mediterraneo ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-5243. o.) 24. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

15 – A C-45/06. sz. Campina-ügyben 2007. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-2089. o.) 30. pontja; a C-427/06. sz. Bartsch-ügyben 2008. szeptember 23-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-7245. o.) 31. pontja; és a C-350/07. sz. Kattner Stahlbau ügyben 2009. március 5-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-1513. o.) 24. pontja.

állami támogatás fogalmának értelmezésére [16]. Ebből kifolyólag, amennyiben e fogalom értelmezésére vonatkozóan kétség merül fel a nemzeti bíróságban, ez utóbbi jogosult a Bíróság megkeresésére. A nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti együttműködés ugyanakkor nem vezethet oda, hogy megzavarja az Unió intézményeire ruházott hatáskörök egyensúlyát. A nemzeti bíróság szerepe az összeegyeztethetőség vizsgálata terén kiegészítő jellegű marad a Bizottság beavatkozási lehetőségeihez képest.

V – Előzetes észrevételek a szövetkezetekről

A – *A szövetkezetek jellemzőiről és adójogi kezelésükről*

42. A szövetkezetek magánszemélyek vagy jogi személyek olyan erős személyhez kötöttséggel jellemezhető csoportjai, amelyek olyan sajátos működési alapelveknek engedelmeskednek, mint a demokratikus felépítés és ellenőrzés alapelvei, valamint a működéssel elért nettó nyereség méltányos alapon történő felosztása [17].

43. A szövetkezetek sajátossága jól szemléltethető a kölcsönös előny fogalmán keresztül, amely két elkülönült technika, az azonnali előny és a halasztott előny, vagyis a visszatérítés révén érhető el. A szövetkezetekben többek között meg lehet különböztetni a tagokkal folytatott tevékenységgel elért bevételt, illetve a harmadik személyekkel végzett kereskedelemmel elért bevételt [18].

44. A szövetkezet tagokkal folytatott tevékenységének keretében a bevételeket két szakaszban osztják fel a tagok között. Az azonnali előny a fizetett árral kapcsolatos bánásmód, illetve a tag által megszerzett javak kapcsán gyakorolt engedmény révén valósul meg. A halasztott előny visszatérítés révén jelenik meg, amely a társaság által a szövetkezettel fennálló kapcsolatok és a jegyzett tőke arányában a tagjai között időszakonként felosztott összeg.

45. A szövetkezetekre előírt adójogi szabályozás szorosan kapcsolódik tőkéjük szerkezetéhez, illetve az annak alapjául szolgáló gazdasági rendszerhez. Ebből levonható tehát,

16 – A 78/76. sz., Steinike & Weinlig ügyben 1977. március 22-én hozott ítélet (EBHT 1977., 595. o.) 14. pontja; a C-354/90. sz., Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires és Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon ügyben 1991. november 21-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-5505. o.) 10. pontja; a C-39/94. sz., SFEI és társai ügyben hozott ítélet (EBHT 1996., I-3547. o.) 49. pontja valamint a C-368/04. sz. Transalpine Ölleitung in Österreich ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-9957. o.) 39. pontja.

17 – Cathiard, C., „La société coopérative européenne", *La semaine juridique. Entreprise et affaires*, n° 1, 2009, 34–50. o.

18 – Bassi, A., *Le società cooperative*, UTET, Torinó, 1995, 30. o.

hogy a szövetkezetek sajátos jogi és gazdasági keretben működnek.

46. A szövetkezetek bevételei adójogi kezelésének összetettségét mutatja a különböző tagállamokban elfogadott megoldások sokszínűsége [19]. A jogtudomány ennek megfelelően rámutatott, hogy ez az adójogi „heterogenitás" a szövetkezetek „magánjogi" heterogenitását tükrözi, és szükségesnek tűnik azon célok eléréséhez, amelyek – a szövetkezeteket sújtó egyre erősödő verseny ellenére – továbbra is különböznek a nyereségszerzési célú társaságokhoz képest [20].

47. Ennek megfelelően egyes nemzeti szabályozások szerint a szövetkezetekre a gazdasági társaságok adóztatására vonatkozó általános szabályok vonatkoznak [21]. Más tagállamokban mentességi módszereket alkalmaznak, amelyek egyrészt az „átláthatósági" rendszerben nyilvánulnak meg, amely a szövetkezet által elért eredmény tagoknak való beszámításán alapul, másrészt pedig kizárólag azon eredmények mentesítésében, amelyek a tagokkal kötött ügyletekből származnak, ahol utóbbiak személyes alapon kötelesek adót fizetni a felosztott eredmény után [22]. Egyes nemzeti szabályozások lehetővé teszik a visszatérítés levonását az adóalapból [23]. Végül létezik olyan lehetőség is, hogy a tagok között felosztott hasznot osztalékként kezelik, amelyre ugyanakkor alacsonyabb adókulcsot alkalmaznak [24].

48. A szövetkezetek adóztatása gyakran kapcsolódik a sajátos szövetkezeti magatartás folytatására irányuló kötelezettséghez. Ezen előírás megszegése esetén a szövetkezet jelentős adóügyi következményekkel szembesül. Ennek megfelelően nem mindig lehet azonosítani a különbségeket a szövetkezetek adóztatására vonatkozó elvek és a tőkeegyesítő társaságok adóztatására vonatkozó általános szabályok között annak megállapítása céljából, hogy e különbségek a szövetkezetek előnyben részesítésének célkitűzésén vagy sajátos jellegükön alapulnak-e [25].

49. Olaszországban a termelő- és munkaszövetkezetek egyrészt a kézművesek közötti együttműködés formájaként alakultak ki – az első 1855-ben az altarei üveggyártók között –,

19 – A szövetkezeteknek az Európai Unió tizenkét tagállamában történő adóztatásának bemutatásáról lásd Stracke, B., *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

20 – Lolli, R., „Social Cooperatives in the Context of Recent Italian Regulation", *Droit comparé des coopératives européennes*, Larcier, Luxembourg, 2009, 89. o.

21 – Alguacil Marí, M. P., „Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato", *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), 51–79. o. A szerző ebbe a csoportba sorolja Írországot és az Ausztriában, illetve Görögországban működő szövetkezetek többségét.

22 – Alguacil Marí, M. P. idézett művében ebbe a csoportba sorolja nevezetesen a Portugál Köztársaságot a fogyasztási szövetkezetek tekintetében, a Németországi Szövetségi Köztársaságot és a Görög Köztársaságot a mezőgazdasági szövetkezetek tekintetében, valamint az Olasz Köztársaságot a mezőgazdasági és halászati szövetkezetek tekintetében.

23 – Alguacil Marí, M. P. idézett művében utal különösen a Németországi Szövetségi Köztársaságra, a Dán Királyságra, a Finn Köztársaságra, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságára.

24 – Alguacil Marí, M. P. idézett művében ebben a csoportban utal nevezetesen a Portugál Köztársaságra és a Spanyol Királyságra.

25 – Lásd Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, 73. o.

másrészt pedig olyan szervezetekként, amelyek tagjai egyéni képzettséggel nem rendelkező kétkezi munkások voltak. Utóbbiakat annak érdekében hozták létre – az elsőt 1883-ban Ravennában –, hogy erősítsék a strukturális vagy szezonális munkanélküliségtől sújtott tagok foglalkozáshoz jutási lehetőségeit, eredetileg főként az építőiparban, később pedig számos meglehetősen változatos tevékenység körében. E tekintetben megjegyzem, hogy Olaszországban elkülönülnek a mezőgazdasági ágazatban (sőt a halászatban) működő termelő- és munkaszövetkezetek, illetve az egyéb termelő- és munkaszövetkezetek [26].

50. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy az alapügy tényállásának idején az olasz jogrendben alkalmazandó rendelkezések szerint a szövetkezetek teljes vagy részleges mentességet élveztek több adó alól, annak érdekében, hogy teljesítsenek egy, az olasz alkotmány 45. cikkében a szövetkezet társadalmi funkciójára és szolidaritáson alapuló jellegére tekintettel elismert sajátos gazdasági célkitűzést.

51. Fontos rámutatni arra, hogy az ideiglenes államfő 1947. december 14-i 1577. sz. törvényerejű rendeletének (a továbbiakban: Basevi-törvény) 26. cikke szerint a szolidaritási jelleg akkor teljesül, ha a szövetkezet alapszabályában szerepeltek a következő kikötések. Először, a ténylegesen szolgáltatott tőkére alkalmazott törvényes kamatot meghaladó osztalék felosztásának tilalma, másodszor, a tartalék tagok közötti felosztásának tilalma a társaság fennállása alatt, harmadszor pedig a befektetett tőke és az esetleges osztalékok levonása után megmaradó teljes vagyon közhasznú, szolidaritási jellegű célra fordítása a társaság megszűnése esetén.

52. Ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság is hangsúlyozza, a termelő- és munkaszövetkezeteket a vállalkozó vagy munkavállaló tag szerepe jellemzi. Az ilyen szövetkezetekben, mint a szóban forgó szövetkezetben is, a tagok a szövetkezet keretében fejtik ki saját szakmai tevékenységüket, és a munkájukkal megtermelt többlet kiegészítő díjazásként felosztható [27].

53. A jelen eljárás keretében a felek észrevételeiben szolgáltatott információk alapján a szövetkezet adóalapját ugyanolyan módon határozzák meg, mint a nem szövetkezeti

26 – Az olaszországi termelő és munkaszövetkezetek történetéről lásd Klingberg, W., id. mű, 21–27. o. A 1911-ben elfogadott törvény külön szabályozást tartalmazott a középítkezésekben részt venni kívánó termelő és munkaszövetkezetek többletének felosztására. Ugyanott, 123. és 124. o.

27 – Stracke szerint a dél-európai tagállamok tipikus termelő és munkaszövetkezeteinek célja a tagok munkalehetőségekhez való hozzáférésének javítása. Sajátos adójogi kezelésük e szövetkezetek fennmaradásának előmozdítását célozza a közös szövetkezeti tőke felhalmozása révén. Lásd Stracke, B., id. mű, 46. o.

formában működő társaságokét. Főszabály szerint a vállalkozás tevékenységéből eredő nettó nyereséget terhelő mértékről van szó. Ehhez hozzá kell tenni, hogy az iratokból kitűnik, hogy minden társaság jogosult levonni az adóalapot képező jövedelméből a kifizetett díjazást.

54. Végül rámutatok, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem által felvetett problémakörön túl a felek az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkében szereplő mentességeknél szélesebb perspektívában vitatták meg a szövetkezetek adóztatásának kérdését. Különösen a Bizottság esetében tűnik úgy, hogy írásbeli észrevételeihez képest a tárgyaláson átfogalmazta álláspontját, kiemelve az olasz jog szerint működő szövetkezetek feloszthatatlan tartalékai adóztatása hiányának kérdését.

55. E tekintetben úgy vélem, hogy ami a termelő- és munkaszövetkezeteket illeti, ez a kérdés csak akkor játszhat szerepet, amennyiben az érintett szövetkezet nem részesülhetett az alapügyben szereplő adómentességben. A Bíróság vizsgálatának szerintem ugyanis annak megállapítására kell korlátozódnia, hogy az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkében szereplő, a termelő- és munkaszövetkezeteket érintő adómentességek megfelelhetnek-e az állami támogatás EK 87. cikk (1) bekezdés szerinti kritériumainak.

B – *Az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkéről*

56. Az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkének (1) bekezdése szerint a társaságok akkor mentesülnek az adó alól, ha a díjazások összege nem kevesebb, mint az alapanyagokhoz és a szállításokhoz kapcsolódó költségek kivételével az összes egyéb költség hatvan százaléka. Ez a mentesség tehát a tagok munkája formájában nyújtott apport és az egyéb termelési tényezők – így harmadik személyek tőkéje és munkája – közötti arány megállapíthatóságától függ, beleértve az általános költségeket, illetve a vagyontárgyak és felszerelések költségét is. Egy ilyen paraméter meghatározása lehetővé teszi a ténylegesen kifizetett díjazások és a szövetkezet által viselt valamennyi egyéb költség összegének ellenőrzését [28]. Amennyiben a díjazások összege 60% és 40% közé esik, az említett adók a felére csökkennek [29].

57. Emellett az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkének (1) bekezdésében szereplő adókedvezmény csak akkor alkalmazható, ha a társaságok megfelelnek a fent említett Basevi-törvény 23. cikkében szereplő feltételeknek.

28 – Stillitani, G., „La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali", *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. Lásd még Stracke, B., id. mű, 180. és 181. o.

29 – Matematikailag ez a jövedelmek 50%-a adómentességének felel meg.

58. Az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkének (3) bekezdése lehetővé teszi a társaságok jövedelmének a munkabérben részesülő tagoknak jövedelem-kiegészítés címén juttatott összegekkel való csökkentését legfeljebb az aktuális bérek 20%-val megnövelt mértékéig, mivel ezek az összegek hasonlóak a visszatérítésekhez, vagyis a bérben részesülő tagoknak juttatott, szolidaritáson alapuló halasztott előnyökhöz. Az olasz jogtudományban ennek megfelelően megállapították, hogy e levonás nem képez kivételt a gazdasági társaságok és kereskedelmi jogalanyok adózásának általános szabályai alól [30].

59. Álláspontom szerint az említett rendelkezés korlátozást állapít meg a szövetkezet többletének a tagok közötti, a társaság adóköteles jövedelméből levonható jövedelem-kiegészítés formájában történő felosztási lehetőségét illetően.

60. Ahogy azt az olasz kormány a tárgyaláson kifejtette, a tag díjazásban részesül a társaságnak végzett munkájáért, és e jövedelem a progresszív jövedelemadózás alá esik. A tagoknak jövedelem-kiegészítés címén juttatott összegek a munkavállalóként végzett munkához hasonló jövedelmekként levonás tárgyát képezik. Ezek ugyanis a munkavállaló tag révén adóztathatók [31].

30 – Pistolesi, F., „Le agevolazioni fiscali per le cooperative", *TributImpresa,* n° 3/2005.

31 – A közvetlen adókról szóló jogszabály (Testo Unico del 22/12/1986 n. 917) 50. cikkéből kitűnik, hogy a munkavállalóként végzett munka után járó jövedelmekbe az aktuális bérek 20%-kal megnövelt mértékéig beolvad a termelő- és munkaszövetkezetek munkát végző tagjai által kapott díjazás.

VI – Valamely adószabályozás állami támogatásként való minősítéséről

A – *Az állami támogatás fogalmának általános kritériumairól*

61. Az állami támogatás EK 87. cikk (1) bekezdése szerint fogalma nemcsak az olyan pozitív juttatásokat foglalja magában, mint a szubvenciók, hanem azon beavatkozásokat is, amelyek különbözőféleképpen könnyítenek általában a vállalkozás költségvetésének terhein, és amelyek azonos természetűek és azonos hatásúak anélkül, hogy a szó szoros értelmében szubvenciónak minősülnének [32].

62. Ebből következően az az intézkedés, amellyel az állami hatóságok adómentességet biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amelyek ugyan nem járnak együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozzák a kedvezményezettet, mint a többi befizetőt, állami támogatásnak minősül az EK 87. cikk (1) bekezdése alapján [33].

32 – A C-143/99. sz., Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-8365. o.) 38. pontja; a C-126/01. sz. GEMO ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13769. o.) 28. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; a C-501/00. sz., Spanyolország kontra Bizottság ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-6717. o.) 90. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; a C-66/02. sz. Olaszország kontra Bizottság ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-10901. o) 77. pontja; valamint a C-182/03. és C-217/03. sz., Belgium és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekben 2006. június 22-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-5479. o.) 86. pontja.

33 – A C-387/92. sz., Banco Exterior de España ügyben 1994. március 15-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-877. o.) 14. pontja és a fent hivatkozott Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 78. pontja.

63. Ami a szövetkezeteket illeti, ahogy az a Bizottság 2004. február 23-i közleményéből is kitűnik [34], bizonyos tagállamok, köztük az Olasz Köztársaság, úgy vélik, hogy a szövetkezet tőkéjének sajátos jellegéhez szervesen kapcsolódó korlátozások egyedi adójogi kezelést igényelnek. A Bizottság tehát felhívta a tagállamokat, hogy tartsák tiszteletben azt az elvet, mely szerint egy adott típusú jogalany részére biztosított védelemnek vagy előnyöknek arányosaknak kell lenniük a jogi követelményekkel, a szociális hozzáadott értékkel vagy az ehhez a formához kapcsolódó korlátozásokkal, és nem vezethetnek tisztességtelen versenyhez.

64. A Bíróság már többször kimondta, hogy az állami beavatkozások által elérni kívánt cél nem elegendő ahhoz, hogy azok elkerüljék az EK 87. cikk értelmében vett „támogatássá" minősítést [35]. Ugyanis az EK 87. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozás okai vagy célkitűzései szerint, hanem azt annak hatásai alapján határozza meg [36].

65. Ezen eléggé egyszerű megközelítés alkalmazása ugyanakkor nehézségeket okoz a különböző jogi formákkal bíró vállalkozások adóztatása területén. A kis- és középvállalkozások esetében szinte azonos tevékenységek gyakorolhatóak személyegyesítő társaság [37], nyereségszerzési célú tőkeegyesítő társaság [38], szövetkezet, sőt, akár jogi személyiség nélküli egyéni vállalkozás formájában is.

66. E tekintetben megállapítom, hogy bár a vállalkozások jogi formáinak tipológiája nagyrészt összehasonlítható a tagállamok között, jelentős eltérések állnak fenn, különösen a jogi személyiség fogalmát sőt, a vállalkozások jogképességét [39] illetően is.

67. A különböző jogi formák adóztatása alapulhat a kettős adóztatás klasszikus elvén, amely esetben a gazdasági tevékenységből eredő jövedelem a vállalkozásnál és a tulajdonosnál is adózik. Ezzel szemben az egységes adóztatási rendszerben minden ilyen tevékenységből eredő jövedelmet vagy a vállalkozásnál adóztatnak meg, és a tagok között felosztott jövedelem mentesül az adó alól, vagy a tagnál, amely esetben a vállalkozás

34 – A Bizottság közleménye az Európai Parlament, a Tanács, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság és a Régiók Bizottsága részére az európai szövetkezeti társaságok támogatásáról [COM(2004) 18 végleges].

35 – A C-487/06. P sz., British Aggregates Association kontra Bizottság ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10505. o.) 84. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

36 – A fent hivatkozott British Aggregates Association kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 85. pontja.

37 – Közkereseti társaság, betéti társaság.

38 – Korlátolt felelősségű társaság, részvénytársaság.

39 – Úgy tűnik, hogy az olasz jog különbséget tesz a „soggettività giuridica" és a „personalità giuridica" között. Lásd Magrini, P. P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, München, 2004, 8. o.

nem adózik. Természetesen több változat is létezik, amelyek e modellek bizonyos szempontjait vegyítik.

68. Ennek megfelelően a nemzeti jogalkotó által az adójogi szabályok elfogadása során tett választások vonatkozásában az olyan kulcsfogalmak, mint az előny és a szelektivitás, azonosításánál bizonyos mértékben fennáll a nyilvánvaló fogalmi tisztaság veszélye, amely valójában bonyolultabbá teheti a szóban forgó problémakör elemzését.

69. Különösen azt szeretném hozzátenni ehhez, hogy az adószabályozás jellegére vagy általános rendszerére vonatkozó igazolást relevánsnak tartom, mind az előny, mind a szelektivitás fogalmának vizsgálata kapcsán.

70. Mindkét esetben ugyanis az adórendszer keretén belül azt a bánásmódot kell vizsgálni, amely eltér attól az elméleti helyzettől, amikor nincs ilyen bánásmód, beleértve a nemzeti jogalkotó ilyen tartalmú döntése terjedelmének és okainak értékelését is. Leírásomban helytakarékossági okból úgy döntöttem, hogy az előny fennállásának kérdését inkább formális szempontból közelítem meg, és azokat a jellemzőit elemzem, amelyek magukban is kérdésessé tehetik a gazdasági értelemben vett előny fennállását, a szelektivitással összefüggésben.

B – *Az előnyről*

71. Fontos leszögezni, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny csak akkor áll fenn, ha az intézkedés az adóteher csökkentését célozza, az adórendszeren belül fennálló általános állapothoz képest. Az adórendszer keretében fennálló előny meghatározásának alapfogalma tehát az általános adórendszer [40].

72. Ebben az összefüggésben, annak megállapítása érdekében, hogy előnyről van-e szó, meg kell határozni azt az általános adóztatási szintet, amely a nemzeti adórendszerben a jogi személyeket terheli. E feladat különösen összetett, ezért össze kell hasonlítani az előnyt élvező vállalkozás helyzetét olyan vállalkozásokéval, amelyek a szabályozás céljára tekintettel jogi és ténybeli szempontból azzal összehasonlíthatóak [41].

73. Ezenfelül fogalmi síkon különbséget kell tenni a tiszta előny és a valós előny között. Egy adott – például adócsökkentés formájában megjelenő – előnyfajta azonosítása mellett ugyanis fontos megvizsgálni, hogy az nem egy adójogi rendelkezés alkalmazásának egy másik rendelkezés javára történő

40 – Rossi-Macanico, P., „The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures", *EC tax review,* vol. 16, 2007, 2. kiadás, 91. o.

41 – Lásd ilyen értelemben a fent hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 41. pontját; a C-308/01. sz., GIL Insurance és társai ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4777. o.) 68. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-172/03. sz. Heiser-ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-1627. o.) 40. pontját.

kizárására irányuló eszköz-e. Így például egy adómentesség egy adott tevékenység adóztatását másik szabályozás irányába terelheti [42]. Az adókedvezményt ellensúlyozhatják vagy igazolhatják olyan kötelezettségek, amelyek valamely jogi személyiségi forma jogi szerkezetéből erednek, ami kizárhatja a gazdasági értelemben vett előny fennállását [43].

74. A jelen ügyben az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkének (1) bekezdése részben vagy egészben mentesíti a termelő- és munkaszövetkezet adóköteles jövedelmét az adó alól, attól függően, hogy a tagok munkája milyen mértékben járult hozzá a gazdasági érték előállításához a társaság tevékenységének keretében. A mentesség terjedelmét megközelítő jelleggel határozzák meg. Az említett rendelkezés nem szabályozza a tagok díjazásának levonhatóságát, amelyeket ténylegesen ki kell fizetni, mivel a levonhatóság a jogi személy adóköteles jövedelmének számítására vonatkozó általános szabályokból következik.

75. Ebből következően, ha a Bíróság formális megközelítést alkalmaz, akkor a szóban forgó adómentesség kétségkívül előnyt jelent. A jogi személyekre általában alkalmazandó szabálytól eltérve, az érintett szövetkezetek adóköteles jövedelme mentességben részesül.

76. Ugyanakkor kétségeim vannak azzal kapcsolatban, hogy egy ilyen formális megközelítés igazolható-e a szóban forgó rendelkezés gazdasági hatásai elemzésének szempontjából.

77. Magától értetődik ugyanis, hogy a különböző társasági formákra lehetetlen egységes szabályok alkalmazása, ha nem élünk önkényes vélelmekkel a bevétel létrejöttéhez hozzájáruló gazdasági tényezők adóztatását illetően. A tagállamok az adópolitika keretében széleskörű diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek a termelési tényezők adóztatásának, illetve annak terjedelme megválasztása kapcsán [44].

42 – Úgy tűnik, ez a helyzet a mezőgazdasági tevékenységekre alkalmazott, az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 10. cikkében szereplő adómentességgel. Ahogy az a Paint Graphos beadványaiból is kitűnik, az IRES megállapításának általános szabályai szerint ugyanis a szövetkezetek tényleges bevétele teljes egészében adóköteles. Ebből következően az a mezőgazdasági termelő, aki apportálja termékeit a szövetkezetbe, a többi mezőgazdasági termelőhöz hasonlóan, pusztán a termőföld birtoklása révén továbbra is a természetes személyekre a kataszteri átlagjövedelem alapján megállapított adó hatálya alá esik, és emellett a szövetkezet – és rajta keresztül a tag – továbbra is a termékeinek feldolgozását, értékesítését, stb. terhelő IRES hatálya alá tartozik, szemben a független mezőgazdasági termelővel, aki az ilyen jövedelmek után nem fizet semmilyen adót. Ennek a mentességnek tehát az a szerepe, hogy kiegyensúlyozza azt az egyenlőtlen bánásmódot, amely a korrekció hiányában teljes mértékben eltántorítana a szövetkezeti forma, mint mezőgazdasági termelői szervezeti megoldás alkalmazásától. Emellett megjegyzem, hogy a személyegyesítő társaságok adóztatására gyakran vonatkozik az átláthatóság fent említett elve, amely szerint a társaság mentes az adó alól, azonban bevételeit a tagoknál megadóztatják, függetlenül attól, hogy a bevételt felosztották vagy nem.

43 – Rossi-Macanico, P., id. mű., 92. és 93. o. A szerző megállapította, hogy az adórendszer logikájában megjelenő különbségtételek nem kivételek, és ennélfogva nem jelentenek olyan előnyt, amelyet igazolni kellene.

44 – Véleményem szerint ez a diszkrecionális jogkör fennáll például a vállalkozás tulajdonosát/tagját megillető jövedelem bizonyos részének a munkajövedelem vagy tőkejövedelem kategóriákba való besorolásánál, vagy a különböző adósávok elfogadásánál.

78. Ugyanakkor gazdasági értelemben az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkének (1) bekezdésében szereplő adómentesség álláspontom szerint nem képez az EK 87. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozó előnyt. Az iratokból kitűnik ugyanis, hogy a jogi személyek általános adórendszerének néhány kivételtől eltekintve nem célja, hogy a szolidaritási elvet követő szövetkezetekre alkalmazzák. Úgy vélem, hogy azokban az esetekben, amikor a jogi személyek adóztatására vonatkozó általános szabályokat kell alkalmazni a szövetkezetekre is, e szabályok az adóalap, illetve az adóköteles jövedelem meghatározása szempontjából releváns elemekre vonatkoznak. Ugyanakkor a végső adókötelezettség eltérést biztosító rendelkezések hatálya alá tartozik, amelyek vagy minden szövetkezetre, vagy bizonyos típusú, illetve bizonyos ágazatban működő szövetkezetekre vonatkoznak. Ennek megfelelően az általános szabályok összessége csak akkor alkalmazható egy szövetkezetre, ha egy ilyen társaság nem felel meg a szövetkezeti jellegre vonatkozó szigorú rendelkezésekből eredő kritériumoknak, vagyis másként fogalmazva, nem a szövetkezetekre jellemző sajátos módon járt el.

C – *A szelektivitásról*

79. Az EK 87. cikk (1) bekezdése tiltja azokat az állami támogatásokat, amelyek eredménye „bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése", vagyis a szelektív támogatásokat. Egy intézkedés szelektivitásának értékelésénél meg kell vizsgálni, hogy egy adott jogi szabályozás keretén belül valamely intézkedés „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos termékek előállítását" előnyben részesíti-e olyan vállalkozásokkal szemben, amelyek jogilag és tényszerűen azokkal összehasonlíthatóak [45]. A szelektivitás feltétele az állami támogatás fogalmának alkotóeleme [46].

80. Az igen gazdag ítélkezési gyakorlat ellenére a szelektivitás fogalmának minősítése nem egyértelmű, különösen az adóügyi intézkedések kapcsán.

81. Ahogy az a Bizottság közleményeiből következik, 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 [47]. Az intézkedések ezzel szemben szelektívnek minősülhetnek anélkül is, hogy

45 – Lásd a fent hivatkozott British Aggregates Association kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 82. pontját.

46 – A C-88/03. sz. Portugália kontra Bizottság ügyben 2006. szeptember 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-7115. o.) 54. pontja.

47 – Az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló, 1998. december 10-i bizottsági közlemény (HL C 384., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 277. o) 14. pontja: „Így az összes vállalkozásra vonatkozóan a munkaerő megadóztatásának csökkentését előirányzó intézkedések viszonylag nagyobb hatással vannak a munkaerő-igényes iparágakra, mint a tőkeigényes iparágakra anélkül, hogy feltétlenül állami támogatást jelentenének. Hasonlóképpen, a környezeti, kutatás-fejlesztési vagy képzési beruházásokat előnyben részesítő ösztönzők csak azoknak a vállalkozásoknak kedveznek, amelyek ilyen beruházásokat vállalnak, szintén anélkül azonban, hogy feltétlenül állami támogatást jelentenének."

bizonyos ágazatokra korlátozódnának [48]. Ennek megfelelően azok az intézkedések, amelyek minden ágazat számára rendelkezésre állnak, ennek ellenére szelektívnek minősülhetnek, amennyiben a hozzáférés feltételei ténylegesen korlátozzák a potenciális kedvezményezettek számát [49].

82. Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis egyrészt a támogatási program formáját öltő támogatások egy egész gazdasági ágazatot érinthetnek, és mégis az EK 92. cikk (1) bekezdésének (jelenleg, módosítást követően az EK 87. cikk (1) bekezdése) hatálya alá tartozhatnak, másrészt pedig egy olyan intézkedés, amelynek célja, hogy az adott ipari ágazatban működő vállalkozásokat részben mentesítse azon pénzügyi terhek alól, amely az általános társadalombiztosítási rendszer rendes alkalmazásából következnek anélkül, hogy e mentességet e rendszer szerkezete vagy természete igazolná, állami támogatásnak minősül [50].

83. Az EK 87. cikk (1) bekezdésének szövege szerint a belső piaccal összeegyeztethetetlen az olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesíti. A szerződés ugyanakkor hallgat a jogi személy jogi formájára vonatkozó kritériumról.

84. Biztos, hogy a jogi személy bizonyos modelljének alkalmazása jellemző lehet egy adott ágazatra vagy egy adott vállalkozásra. Ezekben az esetekben egybeforrnak, pontosabban egymásra épülnek a jogi személy formájára vonatkozó, valamint azok a Szerződésben meghatározott kritériumok, amelyek alapján tilos az olyan intézkedés, amely bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesíti [51].

85. A Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítélet [52] alapjául szolgáló eljárásban a Bizottság azt állította, hogy egyes vállalkozások jogi forma (alapítvány vagy közjogi jogi személy) alapján, illetve bizonyos egyedi ágazatok – amelyekben a vállalkozások működtek – (oktatás, egészségügy, stb.) előnyben részesítésével, a nemzeti szabályozás *prima facie* megfelelt a szelektivitás kritériumának.

86. A Bíróság rámutatott, hogy a szóban forgó intézkedés nem volt minden gazdasági szereplőre alkalmazandó. Ezért nem tekinthető általános pénzügyi vagy gazdasági intézkedésnek [53], mivel az érintett adókedvezményt a vállalkozás jogi formájától – közjogi személy vagy alapítvány – és bizonyos ágazatokban való tevékenységétől függően nyújtották. A Bíróság kimondta, hogy a kivételt nem

48 – Lásd a Belgium által a Belgiumban létrehozott koordinációs központok javára bevezetett támogatási programról szóló, 2003. február 17-i 2003/757/EK bizottsági határozatot (HL L 282., 25. o.).

49 – A társaságok közvetlen adózási rendszerének megfelelő intézkedésekhez nyújtott állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény végrehajtásáról szóló jelentés.

50 – A C-75/97. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1999. június 17-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3671. o.) 33. pontja.

51 – Léteznek például a jogi személyeknek olyan jogi formái, amelyek egyes gazdasági ágazatokra, mint például a bank- és biztosítási ágazatra korlátozódnak, és arra jellemzőek. Lásd a Bizottság 1998. december 10-i közleményének 20. pontját.

52 – A C-222/04. sz. ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-289. o.).

53 – Ugyanott, 135. pont.

támasztja alá az intézkedés logikája vagy az adózás technikája, hanem a nemzeti jogalkotó arra irányuló célkitűzéséből ered, hogy támogassa a szociálisan arra méltó szervezeteket [54].

87. A vállalkozás jogi formájára vonatkozó ilyen megközelítés tehát nem tekinthető olyan szabálynak, amely nem tűr kivételeket. Ebből arra következtetek, hogy a jogi személy formájához és szervezetéhez igazított adóügyi intézkedések nem szelektívnek tekinthetők, amennyiben azokat a rendszer természete és szerkezete igazolja.

88. Az állami támogatás fogalmát ugyanis a Bíróság úgy értelmezte, hogy az nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek a terhek tekintetében különbséget tesznek a vállalkozások között, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer természetéből vagy szerkezetéből ered [55]. Ilyen esetekben az állami támogatásnak minősítés kizárható.

89. Az adózás területén az ítélkezési gyakorlat szerint az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet az adórendszer természetére és általános szerkezetére hivatkozással igazolni, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy az intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye. Ebben a tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívülálló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez [56].

90. Gyakorlatában a Bizottság elfogadta az adórendszer természetére és szerkezetére alapított igazolást, feltéve, hogy az adó progresszív jellegű, nyereség hiányában nincs adóztatás, és a nem nyereségszerzési célú szervezetek külön bánásmódban részesülnek [57]. Ez volt a helyzet azokkal a mezőgazdasági területekkel is, amelyek adómentességben vagy adókedvezményben részesültek az általános szabályozás szerinti ingatlanadó tekintetében [58]. Az előnyt tehát az ingatlanok által a mezőgazdasági termelésben játszott különös szerep igazolta.

91. A Bíróság elfogadta a biztosításokra vonatkozó nemzeti adórendszer természetére és szerkezetére alapított igazolást egy olyan speciális összefüggésben, ahol a korábban a rendes adómérték alá eső biztosítási szerződések egy részére magasabb adómértéket alkalmaztak [59].

54 – Ugyanott, 137. pont.

55 – Lásd a fent hivatkozott British Aggregates Association kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 83. pontját.

56 – A fent hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 81. pontja.

57 – A Bizottság 1998. december 10-i közleményének 24–27. pontja.

58 – Az N 20/2000 (Hollandia) és N 53/99 (Dánia) sz. határozatok elérhetők a Bizottság Főtitkárságának honlapján: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 – A fent hivatkozott GIL Insurance és társai ügyben hozott ítélet.

92. A rendszer természetére és szerkezetére vonatkozó kritérium ugyanakkor nehézséget jelent abból a tényből kifolyólag, hogy amennyiben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az intézkedés eltér az általános nemzeti adórendszertől, az intézkedést szelektívnek tekinti. Ez az ítélkezési gyakorlat tehát egy olyan status quo-hoz vezet, amely esetében egy intézkedés sem igazoltható a rendszer természete és szerkezete alapján [60].

93. Ebben a tekintetben ugyanis nem az intézkedés célja a fontos, hanem a nemzeti adórendszer belső logikája.

94. Az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikke olyan összetett intézkedés, amely több, a termelő- és munkaszövetkezetekkel szembeni sajátos adóügyi bánásmód kialakítására irányuló adójogi megoldást foglal magában [61].

95. Ezen első látásra eltérést engedő jelleg ellenére az a következtetés, amely szerint a termelő- és munkaszövetkezeteknek járó adókedvezmények szelektív jellegűek, nem teljesen egyértelmű. Álláspontom szerint ezzel szemben, ha figyelembe vesszük az említett társaságok átfogó jellegét, vagyis azt, hogy számos ágazatban fejthetnek ki tevékenységet, vitatható a szóban forgó intézkedés szelektív jellege. Mindenesetre, ha fel is tesszük, hogy az említett társaságok adómentességeinek rendszere a priori szelektív, azt akkor is igazolhatja a rendszer szerkezete és természete.

96. E tekintetben megjegyzem, hogy az ítélkezési gyakorlatból [62] az következik, hogy a szelektivitás feltétele abban az esetben teljesül, ha az intézkedés bizonyos vállalkozásokat előnyben részesít más olyan vállalkozásokkal szemben, amelyek tényszerűen és jogilag azokkal összehasonlíthatók, még akkor is, ha a támogatások egy egész gazdasági ágazatot érintenek.

97. Ennek érdekében először azt a kérdést kell eldönteni, hogy a szolidaritási célú szövetkezetek és az egyéb, nyereségszerzési célú gazdasági társaságok összehasonlítható helyzetben vannak-e. Ezt követően össze kell hasonlítani a termelő- és munkaszövetkezetnek az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkének alkalmazása esetén fennálló helyzetét az egyéb, nyereségszerzési célú gazdasági társaságok, illetve az egyéb szövetkezetek helyzetével.

98. Írásbeli észrevételeiben a Bizottság kifejtette, hogy a tiszta szolidaritási modellnek megfelelő termelő- és munkaszövetkezetek, valamint a nyereségszerzési célú gazdasági társaságok nincsenek összehasonlítható

60 – Lásd ebben az értelemben Lenaerts, K., „State Aid and Direct Taxation", *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili*, 2009, 305. o.

61 – A szóban forgó intézkedés egy általánosabb, az olasz jogban kialakított célkitűzés alkalmazásának tűnik, amelynek célja a szövetkezetek tőkésítésének elősegítése és a visszatérítések háttérbe szorítása. Lásd Stracke, B., id. mű, 176–183. o.

62 – A fent hivatkozott Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet, a fent hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet; a fent hivatkozott Heiser-ügyben hozott ítélet, valamint a fent hivatkozott Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet.

ténybeli és jogi helyzetben a munkabérben részesülő tagok számára díjazásként fizetett összegek szempontjából, beleértve a díjazás esetleges kiegészítését is.

99. Ehhez csatlakozott a francia kormány is, amely kifejtette, hogy logikus, ha nem részesítik azonos bánásmódban azokat a társaságokat, amelyek felosztják nyereségüket tagjaik között, és az egyéb olyan jogalanyokat, mint a szövetkezeteket is, amelyek alapszabályuk alapján nem végezhetnek ilyen felosztást.

100. Ahogy az Adige Carni képviselője hangsúlyozta a tárgyaláson, a részvényesek vagy tagok részvétele a tőkeegyesítő társaságokban a tőke szolgáltatására korlátozódik. Ezzel szemben a szövetkezetekre a szolidaritási vagy cserekapcsolat jellemző. Az adójogi bánásmódban fennálló különbség e viszonyok különbségén alapul. Emellett hangsúlyozva, hogy nincs szó a kettős adóztatással összefüggő problémáról, az Adige Carni képviselője arra is emlékeztetett, hogy az alapügy tényállásának idején az alkalmazandó nemzeti adórendszer szerkezetében a nemzeti szabályozás célja a jövedelem egységes adóztatása volt, akár a szövetkezetnél, akár a tagnál.

101. E tekintetben hangsúlyozom, hogy az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkében szereplő adómentesség nyilvánvalóan azt eredményezi, hogy a mentesített jövedelmet sem a tagnál, sem a szövetkezetnél nem adóztatják meg. A jogi személyek adóztatására vonatkozó általános szabályok csak abban az esetben alkalmazandók, ha a szövetkezet nem felel meg a szövetkezetekre vonatkozó sajátos feltételeknek.

102. Az alapügy tényállásának idején alkalmazandó szabályozás szerint a nyereségszerzési célú gazdasági társaság és a szövetkezet közötti lényeges különbség az volt, hogy a nyereségszerzési célú gazdasági társaság esetében az egységes adóztatás, függetlenül attól, hogy az a tagnál vagy a társaságnál történt, olyan nyereséget érintett, amelyhez a részvényes később juthatott hozzá, akár az osztalék felosztása, a részvények eladása vagy a vállalkozás megszűnése során. Megalapozott tehát úgy tekinteni, hogy a tőkejövedelem címén egyfajta előlegről volt szó.

103. A „shareholder value" fogalma mögött meghúzódó elmélet, mint a nyereségszerzési célú tőkeegyesítő társaságokra vonatkozó vezérelv, azon a feltevésen alapul, mely szerint a társasági vagyon gazdasági értelemben mindig a tagoké.

104. Ezzel szemben a szolidaritási elven alapuló szövetkezetekre vonatkozó polgári jogi szabályozásban a szövetkezet tagjai soha nem juthatnak ilyen jellegű nyereséghez. A tőkeegyesítő társaságban elfogadható előleggel összehasonlítható hasonló előleg tehát kizárt.

A tőke összegyűjtése a szövetkezetben nem szolgálja a tagok hasznát.

105. Ami konkrétan a termelő- és munkaszövetkezeteket illeti, emlékeztetek arra, hogy a szolidaritási jellegre vonatkozó szigorú feltételeket tiszteletben tartva az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikke ki kívánja zárni az ott szereplő adómentesség alkalmazási köréből azokat a termelő- és munkaszövetkezeteket, amelyeknek az adóköteles jövedelme más termelési tényezők eredménye, mint az olyan tagok munkavégzése, akik kötelesek munkájukat apportálva részt venni a társaság tevékenységében [63]. Ezzel szemben, amennyiben a termelő- és munkaszövetkezet jövedelme úgy tekinthető, hogy az a tagok munka-apportjának eredménye, a jövedelem mentes az adó alól.

106. Ilyen helyzet nehezen alakulhat ki az általános adóztatási szabályok alá tartozó nyereségszerzési célú gazdasági jogi személyek esetében, egyrészt mivel tagjaik nem kötelesek munkát végezni a társaság javára, másrészt pedig mivel az ilyen társaság nyeresége feloszthető a tagok között.

107. Végül szeretném felhívni a Bíróság figyelmét a tőkeegyesítő társaságok és a termelő- és munkaszövetkezetek helyzete összehasonlíthatóságának egyik szempontjával kapcsolatos problémakörre. Ez a szempont relevánsnak tűnik számomra, különösen a Bizottság álláspontjához kapcsolódóan, mivel utóbbi a tárgyaláson kifejtette, hogy miután az adót nem a tagnál kell megfizetni, ezért az adónak a társaság nyereségét kell terhelnie annak érdekében, hogy a szóban forgó intézkedés ne minősüljön állami támogatásnak.

108. Ahogy fent megjegyeztem, az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikke megpróbál következetesen különbséget tenni a „belső” vagy szolidaritási elvű, a tagok munkájából eredő bevétel, és a „külső”, a tőkéből, illetve a tagoktól eltérő személyekkel való kapcsolatból eredő jövedelmek között, mely utóbbi nem tartozik az adómentesség hatálya alá. Az egyéb termelési tényezők révén elért többletre, amely megfelel a szövetkezet tényleges üzleti nyereségének, ugyanis nem terjed ki az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkének hatálya.

109. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a legtöbb esetben a tag részéről a társasági tőkéhez való hozzájárulás egy tőkeegyesítő társaság esetében nem képez adóköteles jövedelmet a társaságnál, hanem a nyereséget, benne az említett tőke eredményét adóztatják. Az olyan természetbeni hozzájárulás a társaság

63 – Az ilyen kötelezettség a személyegyesítő társaságok sajátossága, amelyek több tagállamban nem számítanak független adóalanynak, hanem társasági bevételüket a tagoknak tudják be, és ott adóztatják, még ha a bevételt nem is osztották fel közöttük. Saját jogi személyiségük ellenére a szövetkezetek a személyegyesítő társaságok több jellemzőjével is rendelkeznek. Lásd Stracke, B., id. mű, 16–19. o., és Mannio, L., id. mű., 69. o.

tőkéjéhez, mint a munka, általában kizárt a tőkeegyesítő társaságok esetében.

110. Egy termelő- és munkaszövetkezetben a tagokat terhelő fő kötelezettségek egyike, hogy folyamatosan munkát kell szolgáltatniuk. A szövetkezet tagjának munkája által előállított társasági hozzáadott érték, amely meghaladja a tagnak juttatott díjazást, a társaságnál marad. Gazdaságilag ez a része a többletnek, amely után nem jár díjazás, és amelyet a tag a társaság vagyonából nem vonhat el, a tőkéhez való hozzájárulás jellemzőivel bír. E logikát követve, ennek a résznek adómentesnek kell lennie a társaságnál.

111. Figyelemmel a fentiekre, nem tekinthető szelektívnek a termelő- és munkaszövetkezetek adózásának szabályozása, különösen, ahogy az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkében szerepel, mivel az említett társaságok nincsenek összehasonlítható helyzetben sem a nyereségszerzési célú társaságokkal, sem az egyéb szövetkezetekkel.

112. Mindenesetre a szóban forgó szabályozás megmagyarázható a termelő- és munkaszövetkezetek vonatkozásában alkalmazott nemzeti adórendszer természetével vagy szerkezetével. A termelő- és munkaszövetkezetek adókedvezményei álláspontom szerint ugyanis közvetlenül az olasz adórendszer alapelveiből és vezérelveiből következnek.

113. Mivel álláspontom szerint az állami támogatás fogalmát alkotó kritériumok legalább egyike nem teljesül a jelen ügyben, továbbá figyelemmel arra, hogy e kritériumok konjunktív jellegűek, nem szükséges az EK 87. cikk (1) bekezdésében szereplő további kritériumok vizsgálata.

114. Ezzel szemben, ha a Bíróság nem követi javaslatomat, meg kell vizsgálni a tagállamok közötti kereskedelem érintettségének, illetve a piac esetleges torzításának problémakörét. E tekintetben úgy vélem, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata megfelelő tájékoztatást nyújt a kérdést előterjesztő bíróságnak [64]. Mindenesetre az ítélkezési gyakorlatból fakadó értelmezés fényében a nemzeti bíróság feladata megállapítani, hogy a fent leírt értelmezési tényezőkre tekintettel e két feltétel teljesül-e.

115. Ugyanakkor meg kell még vizsgálni az esetlegesen létező támogatások kérdését, illetve a de minimis elv alkalmazásának lehetőségét.

64 – Lásd a fent hivatkozott Cassa di Risparmio ügyben hozott ítélet 140. és 141. pontját.

VII – A létező támogatások fogalmáról és a de minimis elvről

A – *A létező támogatások fogalmáról*

116. Az ítélkezési gyakorlat szerint a létező vagy új állami támogatás fogalma objektív helyzetnek felel meg. E fogalom nem függhet az intézmények magatartásától vagy nyilatkozataitól [65].

117. Írásbeli észrevételeikben az olasz kormány, illetve a Paint Graphos és az Adige Carni kifejtették, hogy a szövetkezeteket célzó különös adóintézkedések „létező támogatások", mivel azokat az alkalmazandó olasz jogszabályok már a Római Szerződés 1957-es hatálybalépése előtt is tartalmazták [66].

118. Az olasz kormány kifejtette, hogy a Római Szerződés 1957-es hatálybalépése előtt alkalmazandó jogszabályok olyan adórendszert tartalmaztak, amely lényegileg teljesen mentességben részesítette a szövetkezeteket a nyereségszerzési célú társaságokat rendesen terhelő adók alól, a mentességben pedig természetesen csak a szolidaritási célú szövetkezetek részesülhettek, a Basevi-törvény által az abban az időpontban előírt elvnek megfelelően [67].

119. Ahogy azt a Bizottság is kifejtette, az olasz jogrendben 1957-től a szövetkezetek a teljes éves nyereséget kizárhatták az adóköteles összegből, és ez az előny mindent összevetve azóta sem csökkent. A Bizottság szervezeti egységei egyebekben megállapították, hogy a szóban forgó intézkedéseknek az EGK-Szerződés hatálybalépését követő módosításai technikai változtatásokra irányultak annak érdekében, hogy a szövetkezetek adóztatásának rendszerét hozzáigazítsák a 1973-ban, 1986-ban és 2004-ben módosított általános adórendszerhez.

120. A tárgyaláson az Adige Carni, a Paint Graphos, az olasz kormány, valamint a Bizottság támogatta azt a felvetést, mely szerint a szóban forgó intézkedések, amennyiben az EK 87. cikk (1) bekezdésének értelmében állami támogatásnak minősülnek, létező támogatásnak tekintendők a 659/1999 rendelet 1. cikke (1) bekezdése b) pontja i) alpontjának értelmében.

121. Első megközelítésben tehát megalapozottnak tűnik az a megállapítás, hogy a szóban forgó intézkedések, amennyiben

65 – A C-89/08. P. sz. Bizottság kontra Írország és társai ügyben 2009. december 2-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-11245. o.) 72. pontja.

66 – Lásd a 659/1999 rendelet 1. cikke (1) bekezdése b) pontja i) alpontját.

67 – 2003-ig ez a törvény tartalmazta azokat az adójogi rendelkezéseket, amelyek a szolidaritási cél feltételei betartásának ellenőrzését szolgálták, ami szükséges volt ahhoz, hogy a szövetkezetek számára kedvezőbb különös adójogi intézkedéseket alkalmazni lehessen.

megfelelnek az EK 87. cikk (1) bekezdésében szereplő kritériumoknak, létező támogatásoknak minősülhetnek.

122. Ugyanakkor mivel egyrészt az 1954-es szabályozást [68] mind a vagyon, mind a jövedelem adóztatása jellemezte, másrészt pedig az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet alapján kialakított rendszerben csak a jövedelem volt adóztatható, és léteztek bizonyos korlátozások, amelyek a szövetkezet tőkéjéhez kapcsolódó adókedvezmények alkalmazására vonatkoztak, úgy vélem, hogy csak a nemzeti bíróságnak áll módjában átfogó jelleggel vizsgálni az említett rendszerek közötti esetleges folytonosságot. Ennek a keretében a nemzeti bíróságnak ellenőriznie kell különösen, hogy az adóteher csökkentése a Római Szerződés hatályba lépésének időpontjában összehasonlítható vagy jelentősebb volt-e az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet által bevezetett rendszerhez képest. A jelen ügyben csak ebben az esetben lehet szó létező támogatásokról.

B – *A de minimis elvről*

123. Beadványaiban a Paint Graphos hivatkozott a „de minimis" szabály problémakörére. E tekintetben utalt a Bizottság 1984 és 1993 [69] között keletkezett jelentéseire és közleményeire, továbbá kifejtette, hogy figyelemmel egyrészt a vállalkozások jövedelmét terhelő adó mértékére, másrészt pedig a de minimis elv alkalmazásának küszöbértékeire a jogvita tárgyát képező bevallások időpontjában, a meg nem fizetett adó összege mindenképpen alacsonyabb lenne, mint a helyesbítéssel érintett években hatályban levő küszöbérték.

124. Emlékeztetni kell arra, hogy a de minimis szabály az igazgatási terhek csökkentésének igényeit elégíti ki, mind a tagállamok, mind a Bizottság szervezeti egységei tekintetében, mivel a Bizottságnak képesnek kell lennie arra, hogy erőforrásait az Unió szintjén valóban fontos ügyekre összpontosítsa [70].

125. Még ha fel is tesszük, hogy a de minimis szabály alkalmazható a szóban forgó szövetkezetekre, ami, úgy vélem, főszabály szerint nem kizárt, a jelen ügyben ezen elv kérdése nem egyszerű, különösen az időbeli hatály szerint alkalmazandó jog szempontjából.

126. E tekintetben úgy vélem, hogy amennyiben a nemzeti bíróság álláspontja szerint az adómentességekhez való jogot vitatták, és hogy ebből kifolyólag a szóban forgó

68 – Az 1954. augusztus 6-i 603. törvény, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, a GURI 1954. augusztus 11-i 182. száma.

69 – Lásd a XIV. versenypolitikai jelentést – 1985, 203. pont vége, valamint a de minimis támogatásokról szóló 1996. március 6-i bizottsági közleményt (HL C 68., 9. o.).

70 – A C-310/99. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2002. március 7-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-2289. o.) 94. pontja.

társaságok ténylegesen nem részesülhettek az adókedvezményben, az intézkedés de minimis állami támogatásnak minősítését az abban az időpontban hatályos kritériumok alapján kell elvégezni, amely időpontban az állami támogatás jelleget véglegesen megállapítják, és a vállalkozást esetleg érintő, ebből eredő adókedvezményt a 1998/2006 rendeletre figyelemmel kell kiszámítani.

127. Ugyanakkor, ha a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a társaságok már részesültek az adómentességben, ami számomra kizártnak tűnik, mivel a szóban forgó adókivetés nem jogerős, az ellenőrzést a Bizottságnak az alapügy tényállásának idején alkalmazandó közleményeiben meghatározott kritériumok alapján kell elvégeznie.

VIII – Végkövetkeztetések

128. A fentiekben kifejtettek alapján javaslom, hogy a Bíróság:

– nyilvánítsa elfogadhatatlannak a Corte suprema di cassazione által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket;

– másodlagosan csak az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést nyilvánítsa elfogadhatónak, és arra olyan értelemben válaszoljon, hogy a termelő- és munkaszövetkezetekre vonatkozó azon adószabályozás, amely, amennyiben rendszeres alkalmazásról van szó, azt célozza, hogy a tagok által végzett munka révén elért társasági többleteredménynek megfelelő jövedelem, ahogy az az 1973. évi 601. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkében szerepel, adómentes legyen, nem tekinthető az EK 87. cikk (1) bekezdésének értelmében állami támogatásnak, amennyiben a termelő- és munkaszövetkezetek adókedvezményei az adórendszer alapelveiből és vezérelveiből közvetlenül levezethetőek.