JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. október 15.[1]

C-596/19. P. sz. ügy

Bizottság
kontra

Magyarország

„Fellebbezés – Állami támogatások – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Árbevételen alapuló reklámadó – Előny és szelektivitás – A referenciarendszer létrehozása során alkalmazott vizsgálati kritérium – A referenciarendszer koherenciája – Progresszív adókulcsok esetén fennálló előny – A referenciarendszer alóli kivételre alkalmazott vizsgálati kritérium – A veszteségek első adóévben való levonásának a lehetősége révén biztosított előny – Eltérő bánásmód – Az eltérő bánásmódot igazoló okok – Átmeneti szabályozás mint támogatás”

I. Bevezetés

1. A jelen fellebbezés lehetővé teszi a Bíróság számára, hogy az állami támogatások jogára tekintettel ismét[2] felülvizsgáljon egy újonnan létrehozott adójogszabályt. A nemzetközi tendenciát követve Magyarország a vállalkozásokra alkalmazandó közvetlen adót nem a nyereségre, hanem az árbevételre vetette ki, melynek során az adókulcsok progresszív szerkezete mellett döntött. Ez – a Bizottság által javasolt európai uniós digitális szolgáltatási adóhoz[3] hasonlóan – mindenekelőtt a jelentős árbevétellel rendelkező vállalkozásokra (tehát a nagyvállalkozásokra) és azok megadóztatására irányul. Az első adóévre vonatkozóan a törvény átmeneti jelleggel még lehetővé tette az előző év esetleges veszteségeinek arányos levonását.

2. Mivel az átlagos adómérték az árbevétel nagyságával növekszik, a „kisebb” vállalkozások javára az adóteher bizonyos mértékű csökkenésére vagy újraelosztására kerül sor. Bár az uniós szinten tervezett digitális szolgáltatási adó és Magyarországon a reklámadó e tekintetben hasonló, a Bizottság szerint a magyar adó az „alacsony mértékben adóztatott” kisebb vállalkozásoknak nyújtott támogatásnak minősül. A veszteségek adóbevezetés évében való levonásának a lehetősége is előnyben részesíti az előző évben veszteséget termelő vállalkozásokat azon vállalkozásokhoz képest, amelyek ilyen veszteséggel nem rendelkeztek. A Bizottság ezért

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] Ez először a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítéletben (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) történt meg, amely ügyben a Bizottság Gibraltár társasági adóról szóló új törvényét kifogásolta. A tényállás hasonló volt a 2018. április 26-i ANGED-ítéletben (C-233/16, EU:C:2018:280), a 2018. április 26-i ANGED-ítéletben (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281) és a 2018. április 26-i ANGED-ítéletben (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291).

[3] Az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó („digitális szolgáltatási adó”) közös rendszeréről szóló tanácsi irányelvre irányuló, 2018. március 21-i COM(2018) 148 final javaslat.

felszólította Magyarországot, hogy térítttesse vissza az ezzel összefüggő támogatásokat, ennélfogva utólagosan szedje be az 5,3% mértékű adót. Magyarország erre válaszul visszaható hatállyal megszüntette a reklámadót, azonban úgy véli – mint Lengyelország egy párhuzamos eljárásban [4] –, hogy a Bizottság eljárása sérti az adójogi autonómiáját.

3. Így a jelen fellebbezési eljárásban nem csak az a kérdés merül fel, hogy a vállalkozásokra kivetett valamely progresszív adó minősülhet-e egyáltalán az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnynek. Az is felvetődik, hogy az állami támogatások joga a megfelelő eszköztár-e a nemzeti adójogi jogalkotás ilyen mélységű felülvizsgálatához, és – mint a jelen ügyben – éveken keresztül történő megakasztásához. Ehhez kapcsolódik az a kérdés, hogy az állami támogatások jogában az általános hatályú adójogszabályokra vonatkozó vizsgálati kritériumnak nem kellene-e különböznie az egyedi támogatásokra alkalmazandó kritériumtól.

4. Azt is szem előtt kell tartani, hogy az alapvető szabadságok a hátrányos megkülönböztetés szempontjából már alapos vizsgálat tárgyát képezik. A Bíróság ezzel kapcsolatban már megállapította, hogy Magyarországon két hasonló, árbevételen alapuló, vállalkozásokra kivetett közvetlen adó összeegyeztethető – az újraelosztási logikáját tekintve – az alapvető szabadságokkal. [5] Kétségtelen, hogy – amint arra a Bizottság a tárgyaláson helyesen rámutatott – a referenciacsoportok különbözőek: az alapvető szabadságok az adójogban a külföldi vállalkozásokkal szembeni hátrányos bánásmódot tiltják, az állami támogatások tilalma pedig „bizonyos vállalkozások” előnyben részesítésére vonatkozik. A hátrányos megkülönböztetés mindkét tilalma ugyanakkor a belső piac megvalósítására irányul. Ha valamely intézkedés összeegyeztethető az alapvető szabadságokra vonatkozó hátrányos megkülönböztetés tilalmával, az főszabály szerint nem minősül a belső piaccal ellentétes támogatásnak sem.

5. A Törvényszék [6] a magyar általános adótörvényben sem a progresszív adómérték, sem a veszteségek levonásának lehetősége tekintetében nem lát más vállalkozások javára nyújtott szelektív előnyt. Ezt vitatja a Bizottság a fellebbezésében, és a Bíróságnak most meg kell vizsgálnia, hogy azt támogatásnak kell-e tekinteni.

II. Jogi háttér

6. A jogi hátteret az EUMSZ 107. és azt követő cikkek képezik. A jogellenes támogatásokra vonatkozó eljárást az EUMSZ 108. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló (EU) 2015/1589 rendelet [7] (a továbbiakban: 2015/1589 rendelet) III. fejezete szabályozza.

III. A jogvita háttere

7. 2014. június 11-én Magyarország elfogadta a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvényt (a továbbiakban: a reklámadóról szóló törvény). A 2014. augusztus 15-én hatályba lépett törvénnyel egy sávosan progresszív, új különadót (a továbbiakban: reklámadó) vezetett be a reklámok Magyarországon történő közzétételéből származó bevételekre. Ezen adót a vállalkozásokat terhelő

[4] Ez az eljárás a C-562/19. P. sz. ügyben jelenleg folyamatban van a Bíróság előtt.

[5] 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet (C-323/18, EU:C:2020:140); 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139).

[6] 2019. június 27-i Magyarország kontra Bizottság ítélet (T-20/17, EU:T:2019:448).

[7] Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 2015. július 13-i tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.).

adókon, különösen a társasági adón felül vetették ki. A reklámadóról szóló törvénynek a Bizottság általi, állami támogatások ellenőrzése címén végzett vizsgálata során a magyar hatóságok azt állították, hogy ezen adó célja az arányos közteherviselés elvének érvényesítése.

8. A reklámadóról szóló törvény értelmében a reklámadó alanya az, aki a reklámot közzéteszi. Így az adó alanyai azok, akik a reklám közzétevői (újságok, audiovizuális médiumok, a reklám kihelyezői), nem pedig a hirdetők vagy a hirdetők és a reklámot közzétevők között közvetítő szerepet betöltő reklámügynökségek. Az adó alapja a reklám közzétételéből származó adóévi nettó árbevétel. Az adó területi hatálya Magyarországra terjed ki.

9. A progresszív adókulcsokat a következőképpen határozták meg:

– az adóalap 0,5 milliárd magyar forintot (HUF) (hozzávetőleg 1 562 000 euró) meg nem haladó része után 0%;

– az adóalap 0,5 milliárd HUF-ot meghaladó, de 5 milliárd HUF-ot (hozzávetőleg 15 620 000 euró) meg nem haladó része után 1%;

– az adóalap 5 milliárd HUF-ot meghaladó, de 10 milliárd HUF-ot (hozzávetőleg 31 240 000 euró) meg nem haladó része után 10%;

– az adóalap 10 milliárd HUF-ot meghaladó, de 15 milliárd HUF-ot (hozzávetőleg 47 000 000 euró) meg nem haladó része után 20%;

– az adóalap 15 milliárd HUF-ot meghaladó, de 20 milliárd HUF-ot (hozzávetőleg 62 500 000 euró) meg nem haladó része után 30%;

– az adóalap 20 milliárd HUF-ot (hozzávetőleg 94 000 000 euró) meghaladó része után 40% (ez utóbbi kulcs 2015. január 1-jétől 50%-ra emelkedett).

10. Azok az adóalanyok, amelyeknek az adózás előtti eredménye a 2013. évben nulla vagy negatív volt, a 2014. évi adóalapjukat csökkenthették az előző évek elhatárolt veszteségének 50%-ával (a továbbiakban: a veszteségek levonásának lehetősége).

11. A Bizottság a 2015. március 12-i határozatával a reklámadóról szóló törvény tekintetében megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást, mivel úgy ítélte meg, hogy az adó progresszív szerkezete és a veszteségek levonásának lehetősége állami támogatásnak minősül. E határozatban a Bizottság azon a véleményen volt, hogy a progresszív adókulcsokkal különbséget tesznek a magas reklámbevételű vállalkozások (tehát a nagyobb vállalkozások) és az alacsony reklámbevételű vállalkozások (tehát a kisebb vállalkozások) között. Méretük alapján szelektív előnyt biztosítanak ez utóbbiak számára. A 2013-ban nyereséget nem termelő vállalkozások számára a veszteségek levonásának lehetősége szintén szelektív előnyt, ezáltal állami támogatást biztosít.

12. E határozat keretében a Bizottság felfüggesztő rendelkezést bocsátott ki a szóban forgó intézkedésre vonatkozóan. Ezt követően Magyarország a reklámadót a 2015. június 4-én elfogadott 2015. évi LXII. törvénnyel módosította. A 0%-tól 50%-ig terjedő hat adókulcsból álló progresszív adótáblát felváltotta az alábbiak szerinti, kettő adókulcsból álló tábla:

– az adóalap 100 millió HUF-ot (hozzávetőleg 312 000 euró) meg nem haladó része után 0%;

– az adóalap 100 millió HUF-ot meghaladó része után 5,3%.

13. A Bizottság a Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (korábbi 2015/NN) intézkedésről szóló, 2016. november 4-i (EU) 2017/329 határozattal [8] (a továbbiakban: kedvezőtlen határozat) lezárta a hivatalos vizsgálati eljárást.

14. A kedvezőtlen határozat 1. cikkében a Bizottság megállapította, hogy állami támogatásnak minősül a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvénnyel – beleértve annak 2015. június 4-én módosított változatát is – bevezetett, progresszív adókulcsokból és az olyan rendelkezésekből álló adózási rendszer, amelyek a 2013-ban nyereséget el nem érő vállalkozások esetében megállapítják a veszteségek levonásának lehetőségét. E támogatást Magyarország az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével jogellenesen nyújtotta. Az az EUMSZ 107. cikk alapján a belső piaccal is összeegyeztethetetlen. A kedvezőtlen határozat 4. cikkében a Bizottság arra kötelezte Magyarországot, hogy a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított támogatásokat térítttesse vissza a kedvezményezettekkel.

15. E tekintetben a magyar hatóságoknak az alábbi összegek közötti különbséget kellett visszatérítttetniük a reklámadó 2014. évi hatálybalépése és az adó eltörlésének vagy az ezen adó állami támogatási szabályokkal teljes mértékben összhangban álló programmal való felváltásának az időpontja közötti időszakban reklámbevétellel rendelkező vállalkozásokkal: azon adóösszeg (1), amelyet a vállalkozásnak az állami támogatási szabályoknak megfelelő referenciarendszer alkalmazása alapján (5,3%-os, egységes adókulcson alapuló adózási rendszer, kivéve ha a magyar hatóságok más adókulcsot határoznak meg, elhatárolt veszteségek levonása nélkül) kellett volna fizetnie, és azon adóösszeg (2), amelyet a vállalkozás már megfizetett, vagy amelynek megfizetésére köteles volt. Ily módon az (1) adóösszeg és a (2) adóösszeg közötti pozitív különbség esetén a támogatást az adó esedékessége időpontjától számított kamattal megnövelt összegben kellett visszatéríttetni.

16. A Bizottság ugyanakkor jelezte, hogy amennyiben Magyarország a szóban forgó adózási rendszert a 2014-es hatálybalépésének időpontjára visszaható hatállyal eltörli, akkor nem szükséges a visszatérítttetés. A jövőre nézve, például 2017-től Magyarország azután olyan adózási rendszert vezethetne be, amely nem progresszív, és nem tesz különbséget az adóköteles gazdasági szereplők között.

17. A Bizottság a szóban forgó adózási rendszer támogatásnak való minősítését lényegében a következőképpen indokolta:

18. A reklámadóról szóló törvény elfogadásával Magyarország olyan bevételekről mondott le, amelyeket egyébként az alacsonyabb árbevételű vállalkozásoktól (tehát a kisebb vállalkozásoktól) kellett volna beszednie, ha azok azonos szintű adókötelezettség alá tartoztak volna, mint a magasabb árbevételű vállalkozások (tehát a nagyobb vállalkozások).

19. Ennek során a Bizottság emlékeztetett arra, hogy azok az intézkedések, amelyek enyhítik a vállalkozások szokásosan viselt terheit, a pozitív juttatásokhoz hasonlóan előnyt nyújtanak. A jelen ügyben az ilyen lényegesen alacsonyabb kulccsal való adóztatás a magas árbevételű vállalkozások terheihez képest csökkenti az alacsony árbevételű vállalkozások által viselendő terheket, és így előnyt nyújt a kisvállalkozások számára a nagyobb vállalkozásokkal szemben.

[8] HL 2017. L 49., 36. o.

20. Az a tény, hogy a reklámadóról szóló törvény lehetőséget biztosít a 2013-ban nyereséget el nem érő vállalkozások számára a veszteségek levonására, szintén előnynek minősül. E vállalkozások adóterhe csökken azon vállalkozásokhoz képest, amelyek nem részesülhetnek e levonásban.

21. A szelektivitás vizsgálata keretében a Bizottság mindenekelőtt megállapította, hogy a referenciarendszer a reklámszolgáltatások nyújtásából származó árbevételre kivetett, reklámra vonatkozó különadóból áll. Ugyanakkor a Bizottság szerint a reklámadó progresszív adókulcsokból álló szerkezete nem tekinthető e referenciarendszer részének. Maga a referenciarendszer ugyanis csak akkor mentes az állami támogatásoktól, ha megfelel két feltételnek: a reklámból származó valamennyi bevételnek egyetlen egységes adókulcs alá kell tartoznia (1), és nem állhat fenn olyan elem, amely bizonyos vállalkozások számára szelektív előnyt biztosít (2).

22. E tekintetben a Bizottság ezt követően megállapította, hogy az adóztatás progresszív szerkezete annyiban, amennyiben a vállalkozások esetében nemcsak eltérő marginális adókulcsokat, hanem különböző átlagos adómértékeket is eredményez, eltér azon referenciarendszertől, amely a reklámok magyarországi közzétételében részt vevő valamennyi vállalkozásra kivetett egykulcsos reklámadón alapul.

23. Ugyanígy az a tény, hogy kizárólag a 2013-ban nyereséget nem termelő vállalkozásoknak van lehetőségük arra, hogy levonják a veszteségeket, eltérést jelent a referenciarendszertől, vagyis attól a szabálytól, hogy a gazdasági szereplőket a reklámokból származó bevétel alapján adóztassák. Mivel a reklámadó az árbevétel adóztatásán alapul, a költségek – a nyereségen alapuló adóztatással szemben – nem vonhatók le az adóalapból. Az intézkedés önkényes megkülönböztetést vezet be a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások két csoportja, azaz az elhatárolt veszteséggel rendelkező, 2013-ban nyereséget nem termelő, illetve a 2013-ban nyereséget termelő vállalkozások között. A reklámadóról szóló törvény elfogadásakor már fennálló veszteségek levonása szelektivitást eredményez, mivel ilyen levonás előnyben részesíthet egyes olyan vállalkozásokat, amelyek jelentős elhatárolt veszteségekkel rendelkeznek.

24. A reklámadó 2015-ben módosított változatát illetően a Bizottság kifejtette, hogy az ugyanazon elvekre épül, és ugyanazon jellemzőkkel bír, mint a 2014-es reklámadó. Ennélfogva a Bizottság azon a véleményen volt, a 2015-ben módosított, reklámadóról szóló törvény továbbra is pontosan ugyanazokat az elemeket mutatja fel, amelyeket már a 2014-es szabályozással összefüggésben állami támogatásnak minősített.

25. 2017. január 16-án Magyarország keresetet indított a kedvezőtlen határozattal szemben. A kedvezőtlen határozat végrehajtásának a felfüggesztése iránt Magyarország által ugyanazon a napon benyújtott kérelmet a 2017. március 23-i végzéssel elutasították. [9]

26. 2017. május 16-án Magyarország elfogadta a reklámadóról szóló törvény módosításáról szóló 2017. évi XLVII. törvényt. E törvény lényegében visszaható hatállyal eltörölte a reklámadót.

27. A Törvényszék kilencedik tanácsának elnöke a 2017. május 30-i határozatával engedélyezte a Lengyel Köztársaság Magyarország támogatása végett való beavatkozását.

[9] 2017. március 23-i Magyarország kontra Bizottság végzés (T-20/17 R, nem tették közzé, EU:T:2017:203).

28. A Magyarország által indított keresetet követően a Törvényszék a 2019. június 27-i megtámadott ítélettel megsemmisítette a Bizottság kedvezőtlen határozatát.

IV. A Bíróság előtti eljárás

29. 2019. augusztus 6-án a Bizottság a Törvényszék ítélete ellen benyújtotta a jelen fellebbezést. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– utasítsa el a Magyarország által a megtámadott végzésekkel szemben felhozott második és harmadik jogalapot, és Magyarországot kötelezze a költségek viselésére;

– másodlagosan utalja vissza az ügyet a Törvényszék elé, hogy hozzon határozatot azokról a jogalapokról, amelyeket még nem vizsgált meg.

30. A Lengyel Köztársaság által támogatott Magyarország azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezést mint megalapozatlant;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

31. A Bíróság előtt Magyarország, Lengyelország és a Bizottság írásbeli észrevételeket tett, szóbeli észrevételeiket pedig a 2020. szeptember 1-jei tárgyaláson adták elő.

V. A fellebbezési jogalapokról

32. A Bizottság a fellebbezésének alátámasztására két jogalapra hivatkozik. Az első jogalap keretében a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, amikor kizárta a magyar reklámadó szelektív előnyének az alacsony árbevételű vállalkozások javára való fennállását. A második fellebbezési jogalap szerint a Törvényszék tévesen alkalmazta az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, mivel a veszteségek levonásának lehetősége – a Törvényszék álláspontjával ellentétben – szelektív előnynek minősül.

A. Az első fellebbezési jogalapról: az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a téves értelmezése

33. Első fellebbezési jogalapjával a Bizottság azzal érvel, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének az értelmezése során. Lényegében azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen zárta ki a szelektív előny, és ezáltal a támogatás fennállását. Ezt három részben támasztja alá: a Törvényszék téves referenciakeretet választott (lásd ehhez az 1. a) pontot), a vállalkozások összehasonlíthatóságát nem adójogi célkitűzésre tekintettel vizsgálta (lásd ehhez a 2. a) pontot), és a szelektivitás vizsgálata keretében olyan célkitűzést vett figyelembe, amely nem szükségszerűen kapcsolódik a reklámadóhoz (lásd ehhez a 2. b) pontot).

34. A Bíróság – Törvényszék által is alapul vett – állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” való minősítés megköveteli, hogy először is állami vagy állami forrásból történő beavatkozásról legyen szó. Másodszor, e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti

kereskedelmet. Harmadszor, a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie.[10] Itt kizárólag a Törvényszék által a szelektív előnyt mint jellemzőt illetően képviselt jogi álláspontot kell megvizsgálni.

35. A szokásos vizsgálati kritérium szerint az a döntő, hogy a nemzeti adórendszer kritériumai alapján hátrányos megkülönböztetéstől mentesen választották-e meg az adójogi előny feltételeit.[11] Ennek kapcsán első lépésben az érintett tagállamban érvényes általános vagy „normál" adószabályozást (az úgynevezett referenciakeret) kell meghatározni. Ezen általános vagy „normál" adószabályozás alapján kell ezután második lépésben értékelni, hogy a kérdéses adóintézkedéssel biztosított előny nem igazolt kivételnek, ezáltal szelektívnek minősül-e.[12]

1. A szelektív előny fennállásáról, illetve a referenciakeret helyes megválasztásáról (az első fellebbezési jogalap első része)

36. A Bizottság többek között azt kifogásolja, hogy a Törvényszék téves referenciakeretet választott annak felülvizsgálata során, hogy fennáll-e szelektív előny. Miközben a Bizottság egy egységes (szemmel láthatóan 5,3%-os, arányos) adókulcsú, árbevételen alapuló adóból indult ki, a Törvényszék tévesen támaszkodott a magyar jogalkotó által választott progresszív adótáblára.

a) Egy általános adótörvény révén biztosított szelektív előny: a referenciakeret létrehozása során alkalmazandó vizsgálati feltételről

37. Mivel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése egyáltalán nem tartalmazza a referenciakeret tényállási jellemzőjét, és ennek felülvizsgálata folyamatosan egyre több nehézséget vet fel – e tekintetben a számos főtanácsnok által időközben felvetett aggályra utalok –[13] azt alaposabban meg kell vizsgálni.

38. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint formájától függetlenül állami támogatásnak minősül az a beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amely olyan gazdasági előnynek tekinthető, amelyet a kedvezményezett vállalkozás a szokásos piaci feltételek között nem érhetett volna el.[14]

[10] 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 38. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. pont).

[11] Lásd ebben az értelemben továbbá: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont); 2015. január 14-i Eventech ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. pont); kifejezetten az adójogon is kívül lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. és 55. pont).

[12] Lásd e tekintetben többek között: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont).

[13] Lásd: Saugmandsgaard Øe főtanácsnok A-Brauerei ügyre vonatkozó indítványa (C-374/17, EU:C:2018:741, 61. és azt követő pontok); Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 88. és azt követő pontok); Tesco-Global Áruházak ügyre vonatkozó indítványom (C-323/18, EU:C:2019:567, 151. és azt követő pontok); Vodafone Magyarország ügyre vonatkozó indítványom (C-75/18, EU:C:2019:492, 163. és azt követő pontok); ANGED-ügyre vonatkozó indítványom (C-233/16, EU:C:2017:852, 76. és azt követő pontok); ANGED egyesített ügyekre vonatkozó indítványom (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2017:853, 74. és azt követő pontok); ANGED egyesített ügyekre vonatkozó indítványom (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2017:854, 76. és azt követő pontok).

[14] 2014. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 65. pont); 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2017:2262, 21. pont); hasonlóképpen: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71. pont – „általában nehezedő terhek").

39. Ezt az ítélkezési gyakorlatot átültették az adózás területére. Az olyan adójogi intézkedés, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozhat.[15] Így támogatásoknak kell tekinteni többek között azokat a beavatkozásokat, amelyek enyhítik a vállalkozás költségvetésének *általános* terheit, és amelyek ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenciók lennének, azokkal azonos természetűek és hatásúak.[16]

40. Ezen ítélkezési gyakorlat hátterét olyan adójogi kivételek adták, amelyek egyetlen vállalkozást mentesítettek a ténylegesen alkalmazandó adóteher alól, vagy kíméltek meg attól.[17] Tekintettel arra, hogy a jelen ügyben valamennyi vállalkozás „profitált" a (legfeljebb 0,5 milliárd HUF, illetve a módosított változatban 100 millió HUF) adómentes összegből, illetve az éves 0,5 milliárd és 20 milliárd HUF közötti árbevétel-fokozatokra vonatkozó 1%–30%-os kedvezményes adókulcsokból is, ez nem lehet a szelektív előny. Mindenesetre az adókulcsok progresszív szerkezetéből eredő különböző átlagos adómérték olyan szelektív előnynek minősülhetne, amely az alacsonyabb árbevételű adóalanyoknak kedvez.

1) Elv: a „normál" adóztatásnak a Bizottság vagy a tagállam általi meghatározása?

41. A Bizottság első fellebbezési jogalapja végeredményben azt a hatáskörre vonatkozó kérdést veti fel, hogy ki határozza meg azt, hogy *általában* milyen adóterhet kell viselnie valamely vállalkozásnak ahhoz, hogy a többi vállalkozás adóztatásának az elmaradása azok előnyére váljon. A Bizottság szerint a „normál" adóztatás arányos (ismeretlen, illetve 5,3%-os) adókulcsú, árbevételen alapuló jövedelemadó. A magyar jogalkotó szerint a „normál" adóztatás a módosított változatban 0%-tól alig kevesebb mint 5,3%-ig terjedő progresszív adókulcsú, árbevételen alapuló jövedelemadó. A progresszív adótáblából adódó, különböző átlagos adómértékek ennek a szükségszerű következményei, ennélfogva ez jelenti a normál adóztatást. Magyarország e tekintetben az adóztatási szuverenitására hivatkozik.

42. A Bíróság ítélkezési gyakorlata is folyamatosan hangsúlyozza és figyelembe veszi a tagállamok adójogi autonómiáját. Így a Bíróság nagytanácsban eljárva nemrég ismét úgy határozott, hogy az uniós adójogi harmonizáció jelenlegi állapotában a tagállamok szabadon határozhatják meg az általuk legmegfelelőbbnek ítélt adóztatási rendszert, ily módon a progresszív adóztatás alkalmazása az egyes tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik.[18] Ebben az összefüggésben a nagytanács véleménye szerint „a Bizottság álláspontjával ellentétben, az árbevétel képezheti

[15] Lásd többek között: 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. pont); 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. pont); 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont).

[16] 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 66. pont); 2013. március 19-i Bouygues és Bouygues Télécom kontra Bizottság ítélet (C-399/10 P és C-401/10 P, EU:C:2017:175, 101. pont); 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71. pont); 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet (C-387/92, EU:C:1994:100, 13. pont).

[17] Lásd: 2018. december 19-i A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 28. pont); 2018. június 28-i Andres (a fizetésképtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 97. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 68. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550); 2006. január 10-i Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet (C-222/04, EU:C:2006:8, 132. pont).

[18] 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet (C-323/18, EU:C:2020:140, 69. pont); 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139, 49. pont).

progresszív adóztatás alapját, mivel egyrészt az árbevétel összege semleges megkülönböztető ismérvnek minősül, másrészt pedig az adóalanyok teherviselési képességét illetően releváns mutatónak tekinthető”[19].

43. Az alapvető szabadságok keretében hozott ezen ítélkezési gyakorlat az állami támogatások jogában is alkalmazandó. A Bíróság már ezzel kapcsolatban is kimondta, hogy az e területre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a tagállamok adóztatási hatáskörébe tartozik az adóalap meghatározása és az adóteher különböző termelési tényezők és különböző gazdasági ágazatok közötti megosztása.[20] Főszabály szerint tehát csak ezen önállóan kialakított adórendszer alóli kivételt lehet az állami támogatások joga alapján értékelni, magának az adórendszernek a létrehozását azonban nem.

44. A Bizottság lényegében elismeri ezt az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló közleményének[21] (HL 2016. C 262., 1. o.) 156. pontjában, amelyben előadja, hogy „[a] tagállamok szabadon dönthetnek az általuk legmegfelelőbbnek ítélt gazdaságpolitikáról, és különösen jogukban áll az adóterheket belátásuk szerint megosztani az egyes termelési tényezők között az uniós jog[ot] [tiszteletben tartva]”.

45. Egyébiránt számomra nem ismert egyetlen olyan uniós jogi rendelkezés sem, amely a tagállamok számára – a harmonizált adókon túl – a nemzeti adóik konkrét szerkezetét előírná. Ennélfogva semmiféle „normál” adóztatás nem vezethető le az uniós jogból. A kiindulópont mindig csak az egyes nemzeti jogalkotók arra vonatkozó döntése lehet, hogy mit tekintenek normál adóztatásnak. A jelen ügyben ez a reklámtevékenységet végző vállalkozások esetében a progresszív szerkezetű jövedelemadó, amelynek az alapja az árbevétel.

46. A nemzeti jogalkotó tehát mindenekelőtt meghatározhatja az adó tárgyát, az adóalapot és az adómértéket. Magyarország a jelen ügyben élt ezzel a hatáskörrel, amikor a reklámtevékenységet végző vállalkozásokra (a módosított változatban az adómentes összegből és egy arányos adókulcsból adódó) 0%-tól alig kevesebb mint 5,3%-ig terjedő progresszív, átlagos adómértékű, árbevételen alapuló jövedelemadót vetett ki. Ez főszabály szerint nem ellentétes az állami támogatások jogával.

2) Kivételek: a koherenciának a Bíróság által a Gibraltár ítéletben végzett vizsgálata

47. A Bíróság által a Gibraltár ítéletben elfogadott, a Bizottság által többször felidézett megoldás sem nem vezet ezzel ellentétes következtetéshez. Kétségtelen, hogy e határozatban a Bíróság a gibraltári társaságiadó-rendszert az állami támogatások joga alapján vizsgálta, és megállapította a támogatás fennállását. Ugyanakkor nem helyettesítette a tagállamnak az általános normál adóztatással kapcsolatos álláspontját a sajátjával.

48. Ebben az ügyben a Bíróság egyáltalán nem mondta ki, hogy az állami támogatások joga meghatározott adóztatást ír elő. A Bíróság az érintett törvényt „csupán” a belső logikája alapján vizsgálta. Az akkori adóreform-tervezet szerint valamennyi gibraltári székhelyű vállalkozást a

[19] 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet (C-323/18, EU:C:2020:140, 70. pont); 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139, 50. pont).

[20] 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 50. pont); 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. pont).

[21] HL 2016. C.262., 1. o.

nyereség után egységesen kellett megadóztatni.[22] Márpedig a jogalkotó által választott tényezők – mint a munkavállalók száma, az üzlethelyiségek és a nyilvántartási díj – nyilvánvalóan nem kapcsolódtak valamennyi vállalkozás egységes jövedelemadóztatásához. Ezenkívül az Egyesült Királyság semmilyen kísérletet nem tett e tényezők kifejtésére.[23]

49. E tekintetben kétségtelen, hogy a Bíróság ezen ítélete a fent kifejtett azon elv alóli kivételnek[24] minősül, amely szerint a referenciakeret meghatározása során a tagállamok autonómiával rendelkeznek, mivel a Bíróság a referenciakeret kialakítását valóban a támogatás fennállására tekintettel vizsgálta meg. A Bíróság itt azonban nem tett mást, mint bizonyos módon ellenőrizte a tagállam adóztatási szuverenitásának a gyakorlása során való visszaélést. A Bíróság végső soron ugyanis csak azt vizsgálta, hogy a tagállam koherens (és nem visszaélésszerű) magatartást tanúsított-e adóztatási szuverenitásának a gyakorlása során.

50. A Bíróság akkor ezt helyesen zárta ki. A gibraltári adótörvény kizárólag arra irányult, hogy megkerülje az állami támogatások jogát azáltal, hogy egy állítólagosan általános, nyereségen alapuló adóztatás révén bizonyos nyereségérdekelt társaságok (az úgynevezett „offshore” társaságok) nagyon alacsony adóztatását kívánta elérni. Ezt a Bizottság és a Bíróság helyesen támogatásnak minősítette. A szelektív előny a törvény indokolása, illetve célja és a törvény szerkezete közötti belső ellentmondásban nyilvánult meg. Annak ellenére, hogy valamennyi gibraltári székhelyű társaságot a nyereség alapján általánosan kívántak adóztatni, bizonyos társaságokat célzottan csak nagyon alacsony mértékben adóztattak.[25]

51. Ebben az ítéletben a Bíróság tehát – ellentétben azzal, amit a Bizottság a jelen ügyben állít – épphogy nem helyettesítette a tagállamnak az általános normál adóztatással kapcsolatos álláspontját a sajátjával. Azt sem mondta ki, hogy az uniós jog bizonyos adókulcs-struktúrát ír elő. A Bíróság csupán helyesen megállapította, hogy valamennyi belföldi illetőségű vállalkozás általános adóztatása nem kapcsolható olyan tárgytól eltérő tényezőkhöz, amelyek egyetlen célja, hogy előnyben részesítsenek bizonyos olyan vállalkozásokat, amelyek alapvetően nagyobb ingatlan és több munkavállaló nélkül képesek működni, ami az úgynevezett „offshore” társaságokat jellemezte.[26]

52. Végeredményben a Bíróság ezáltal elkerülte, hogy a tagállamok visszaéljenek általános adójogukkal annak érdekében, hogy az állami támogatások jogát megkerülve mégis előnyöket nyújtsanak egyes vállalkozásoknak. Az adójogi autonómiával való e visszaélés a gibraltári adótörvény nyilvánvalóan inkoherens felépítéséből eredt.

[22] Lásd: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12. pont).

[23] Lásd: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149. és 150. pont).

[24] Lásd ebben az értelemben továbbá: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 32. pont).

[25] Lásd kifejezetten: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 99., 102. és 106. pont).

[26] Lásd kifejezetten: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 106. pont).

3) A magyar reklámadó koherenciája

53. Valamely általános adótörvény esetében több vizsgálat már nem szükséges. Ha az uniós jog figyelembe veszi a tagállamok adóztatási szuverenitását, és ha az állami támogatások joga nem írja elő, hogy konkrétan miként kell a nemzeti adórendszereket kialakítani, egy általános hatályú adótörvény – amely a referenciakeretet csupán létrehozza – csak akkor minősülhet támogatásnak, ha azt nyilvánvalóan inkoherensen [27] alakították ki.

54. A szelektív előny általános hatályú adótörvény esetében történő vizsgálata ekkor ezen egyetlen szintre korlátozódik. A fennmaradó – és esetleg még mindig vita tárgyát képező – szintek (mi a helyes referenciakeret, fennállnak-e kivételek vagy kivétel alóli kivételek, igazoltak-e a részletes megkülönböztetések, valamint ki és miért viseli a bizonyítási terhet) ekkor elmaradhatnak.

55. A Törvényszék végső soron helyesen mondta ki a magyar reklámadó ilyen inkoherenciájának hiányát. Így a megtámadott ítélet 78. és azt követő pontjaiban a Törvényszék megállapítja, hogy a normál szabályozást a magyar törvény jelenti annak konkrét progresszív felépítésében, amelynek következtében a magasabb árbevételű vállalkozásokat nagyobb mértékben, az alacsonyabb árbevételű vállalkozásokat pedig kisebb mértékben adóztatják (89. pont). Ez a progresszív adózási szerkezetben megnyilvánuló újraelosztási logikából következik (88. pont). Ennélfogva pusztán a progresszív szerkezet alapján nem lehet szelektív előny fennállására következtetni (105. pont). Mivel a Bizottság nem is adott elő és bizonyított más inkoherenciát (106. és azt követő pontok), a szóban forgó törvény nem tekinthető állami támogatásnak.

56. A Bizottság által a fellebbezés keretében ezzel szemben előadott érvek számomra nem meggyőzőek. [28]

i) Árbevételen alapuló jövedelemadó

57. Így nem inkoherens egy árbevételen alapuló jövedelemadó bevezetése. Végső soron a Bizottság valamennyi érve azon alapul, hogy a pénzügyi teherviselési képesség adóztatása céljából kizárólag a nyereségből (vagy a hatékonyságból, azaz a haszonkulcsból) kell kiindulni. Csak ez tükrözi helyesen az adóztatandó teherviselési képességet. A Bizottság a tárgyaláson is többször előadta, hogy csak a nyereségen alapuló jövedelemadó alkalmas a teherviselési képesség helyes adóztatására.

58. E tekintetben a Bizottság figyelmen kívül hagyja azt, hogy a nyereség is csak egy (fiktív) mérőmennyiség a teherviselési képesség egységes megadóztatása céljából. E mérőmennyiség csak feltételesen jelez valamit a valós teherviselési képességről, amint azt épp az úgynevezett BEPS-vita [29] tanúsítja. Ez a világszintű vita azon a tényen alapul, hogy a nagy nyereséget termelő vállalkozások nyilvánvalóan nem fizetik meg a megfelelő adót, mivel jelentősen csökkenthetik az adóalapot („base erosion”), vagy az alacsony adókulcsú országokba helyezhetik át a nyereséget („profit shifting”).

[27] Ebben az értelemben továbbá: Tesco-Global Áruházak ügyre vonatkozó indítványom (C-323/18, EU:C:2019:567, 151. és azt követő pontok); Vodafone Magyarország ügyre vonatkozó indítványom (C-75/18, EU:C:2019:492, 170. és azt követő pontok); ANGED-ügyre vonatkozó indítványom (C-233/16, EU:C:2017:852, 81. és azt követő pontok).

[28] Ezek többé-kevésbé továbbra is ugyanazok az érvek, mint a Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) és a Vodafone Magyarország ügyben (C-75/18, EU:C:2020:139) előadott érvek.

[29] Lásd kizárólag az OECD „Action Plan on Base Erosion and Profit shifting” dokumentumát, amely a következő címen érhető el: https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf, 13. o.: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.”

59. A nyereségen alapuló adóztatásnak – az árbevételen alapuló adóztatáshoz hasonlóan – vannak előnyei és hátrányai. Ezeket azonban nem valamely hatóságnak vagy bíróságnak, hanem egy demokratikusan megválasztott legitim jogalkotónak kell mérlegelnie, és azokért felelősséget vállalnia. Az adójogi jogalkotó (a jelen ügyben a magyar jogalkotó) eldöntheti, hogy véleménye szerint melyik a megfelelő adó. Mindenesetre az állami támogatások joga nem követeli meg a Bizottság szerint legmegfelelőbb adó bevezetését.

60. A Bizottság állításával ellentétben a nyereségen alapuló jövedelemadó sem vitathatatlanul kedvezőbb (a Bizottság szerint „megfelelő"). Épp ellenkezőleg, világszerte az árbevételen alapuló jövedelemadó az elterjedtebb, amint azt a Bizottság által javasolt digitális szolgáltatási adó[30] is tanúsítja. Ez a vállalkozások adóztatását azok éves forgalmához köti. E tekintetben nem különbözik egymástól a magyar reklámadó és a tervezett uniós digitális szolgáltatási adó.

ii) Progresszív adótábla

61. Valamely progresszív adótábla mint olyan sem jelent inkoherenciát. Így a progresszív adókulcsok jövedelemadóztatásban való alkalmazása teljesen szokásos a pénzügyi teherviselési képességnek megfelelő adóztatás elérése céljából. Ez vonatkozik mind a nyereségen alapuló jövedelemadóztatásra, mind az árbevételen alapuló jövedelemadóztatásra. Itt is azt tanúsítja a Bizottság által javasolt digitális szolgáltatási adó, hogy az adókulcsok progresszív szerkezete adójogi szempontból szokásos eszköz a különösen nagy teherviselési képességű vállalkozások megadóztatásához.

62. Bár a Bizottság a beadványában vitatja, hogy a javasolt digitális szolgáltatási adónak progresszív adószerkezete lenne, ez csak első látásra helytálló. A javaslat 8. cikke értelmében az adókulcs valóban egységesen 3%, és így arányos. A Bizottság azonban nem veszi figyelembe azt a tényt, hogy valamely arányos adó minden egyes adómentes összege különböző átlagos adómértékeket, és ezáltal progresszív adógörbét eredményez.[31] Ugyanez érvényes a mentességi korlát esetében is. A javasolt, árbevételen alapuló uniós digitális szolgáltatási adó adókulcsgörbéje annak (két átlagos) adómértékével 0%-tól 3%-ig terjed, így az átlagos adómérték a forgalom növekedésével a küszöbértékek átlépésének időpontjában 0%-ról 3%-ra nő. Ennélfogva az is progresszív.

63. A továbbiakban a Bizottság azon érvelése is hatástalan, miszerint az adókulcsok progresszív szerkezete csak a természetes személyek tekintetében megfelelő, mivel – az úgynevezett határhaszon-elmélet szerint – csak az esetükben csökken a növekvő jövedelemmel az egyéni haszonnövekmény. Ezért alkalmaznak csak a természetes személyek adóztatása során progresszív adókulcsokat.

[30] Az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó („digitális szolgáltatási adó") közös rendszeréről szóló tanácsi irányelvre irányuló, 2018. március 21-i COM(2018) 148 final javaslat.

[31] Lásd e tekintetben a Tesco-Global Áruházak ügyre vonatkozó indítványomban (C-323/18, EU:C:2019:567, 3. lábjegyzet az 1. pontban) és a Vodafone Magyarország ügyre vonatkozó indítványomban (C-75/18, EU:C:2019:492, 4. lábjegyzet a 3. pontban) tett fejtegetéseimet.

64. A Bizottság figyelmen kívül hagyja azt, hogy a határhaszon-elmélet egy közgazdasági elmélet, nem pedig jogi szabály. A „haszon” mérésének lehetetlenségére tekintettel mindezidáig nem sikerült ezen elméletből a helyes adókulcsra vonatkozó kötelező (jogi) megállapításokat levezetni.[32] A múltban – épp ellenkezőleg – még az arányos adókulcsokat is hátrányosan megkülönböztetőnek tekintették.[33]

65. Ennélfogva annak háttere, hogy – amint a Bizottság helyesen hangsúlyozza – a természetes személyek adóztatása során miért részesítik előnyben a progresszív adókulcsok alkalmazását, ezért inkább abban rejlik, hogy a jogi személyek részleges szétválások, illetve nagyobb vállalatcsoport-struktúrák révén tetszés szerint mentesülhetnek a progresszív hatás alól. Ez a probléma azonban nem teszi inkoherenssé a vállalkozások olyan progresszív adóztatását, amely mind a természetes, mind a jogi személyekre vonatkozik.

66. A Bizottság által hivatkozott és igazságtalannak tartott adóztatási példák sem utalnak inkoherenciára. Ily módon a Bizottság úgy véli, hogy a magyar progresszív adótábla nem megfelelő eszköz, mivel 10-szer nagyobb forgalom után 155-ször magasabb adó kell fizetni. Márpedig ez a példa, amely ugyan a magyar reklámadó eredeti változatára vonatkozik, csupán a progresszív adógörbe logikus következményeit tükrözi. A Bizottság által javasolt uniós digitális szolgáltatási adó esetében még szélsőségesebb eredményekkel[34] találkozhatunk.

67. Eltekintve ettől, a megfelelőség kritériuma egyébként is téves kritérium. Valamely nemzeti adó megfelelőségét – amint fentebb (59. pont) kifejtésre került – a nemzeti jogalkotónak kell értékelnie. Az állami támogatások joga csak kiküszöbölheti az inkoherenciát olyan esetben, amikor a referenciakeretet csak meghatározzák. Márpedig a magyar reklámadó koherens módon hajtja végre az adókulcsok progresszív szerkezetét.

b) Következtetés

68. A Törvényszék tehát helyesen zárta ki az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett támogatás fennállását. Az első fellebbezési jogalap első része nem megalapozott, ezért azt el kell utasítani.

c) Másodlagosan: valamely szelektív előny szokásos vizsgálati kritériuma

69. Még ha a Bíróság az alapügyben szereplőhöz hasonló általános adótörvény vizsgálata keretében nem is szorítkozna a koherencia vizsgálatára, nem tűnik úgy, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a támogatás fennállásának hiányát megállapította.

[32] Lásd többek között és nagyon tömören: Birk/Desens/Tappe (szerk.), *Steuerrecht*, 22. kiadás, 2019, 38. pont.

[33] Így még 1958-ban a BVerfG, 1958. június 24-i 2 BvF 1/57. sz. ügyben hozott ítélet, BVerfGE 8, 51. (68. és 69.): „Ezzel kapcsolatban az igazságosság megköveteli, hogy az arányos egyenlőség elve alapján a nagyobb pénzügyi teherviselési képességű személyt a jövedelme után nagyobb adókulccsal adóztassák, mint a kisebb pénzügyi teherviselésű képességű személyt”.

[34] Valamely vállalkozás, amelynek a világszintű bevétele meghaladja a 750 millió eurót, és amelynek az EU-ban szerzett adóköteles összbevétele nem haladja meg az 50 millió eurós küszöbértéket (a forgalom pontosan 50 millió euró), a Bizottság javaslata szerint pontosan 0 euró adót fizet. Egy másik, világszinten több mint 750 millió eurós bevételt termelő vállalkozás, amelynek az EU-ban szerzett adóköteles összbevétele 450 millió euróval meghaladja az 50 millió eurós küszöbértéket, 15 millió euró adót fizet. Az EU-ban elért tízszeres forgalom (50 helyett 500 millió euró) sokkal magasabb adóteherhez vezet.

70. A szokásos vizsgálati kritérium szerint első lépésben az érintett tagállamban érvényes általános vagy „normál” adószabályozást kell meghatározni. Ezen általános vagy „normál” adószabályozás alapján kell második lépésben értékelni, hogy a kérdéses adóintézkedéssel biztosított előny nem igazolt kivételnek, ezáltal szelektívnek minősül-e.[35]

71. Ez utóbbi azt feltételezi, hogy az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokkal szembeni olyan eltérő bánásmód valósul meg, amely nem igazolható.[36] Az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet igazolni, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ezen intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye.[37] E szelektivitási vizsgálat végső soron nem más, mint egy hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó vizsgálat.[38]

72. A Törvényszék helyesen állapította meg, hogy a Bizottság a téves referenciakeretet választotta. Az irányadó referenciakeret csak a jelen nemzeti törvény, nem pedig valamely hipotetikus vagy fiktív törvény lehet. Bármely más megoldás lehetővé tenné a Bizottság számára, hogy az adott nemzeti jogalkotó helyébe lépjen, és referenciakeretként az általa előnyben részesített adórendszert határozza meg.

73. Amennyiben a Bizottság e tekintetben a Bíróság által a Gibraltár ítéletben elfogadott megoldásra hivatkozik, figyelmen kívül hagyja az abban tett – a jelen indítvány 47. és azt követő pontjaiban már bemutatott – megállításokat. A Bíróság abban semmi esetre sem teremtett maga fiktív referenciakeretet.

74. Már a téves referenciakeret Bizottság általi megválasztása – amint a Bíróság már kimondta –[39] szükségszerűen „érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét”. Tehát már emiatt is hatályon kívül kell helyezni a megtámadott kedvezőtlen határozatot. Az első fellebbezési jogalap első része ennélfogva a szokásos vizsgálati kritérium alkalmazásával kapcsolatban sem megalapozott.

2. Az első fellebbezési jogalap további két részéről

75. Az első fellebbezési jogalap további két részében a Bizottság a Törvényszék kiegészítő megállapításait vitatja, és azt rója fel a Törvényszéknek, hogy ezekben is tévesen zárta ki a támogatás fennállását. Mivel a Törvényszéknek – a megtámadott ítélet 84. és 85. pontjából kitűnő – kiegészítő megállapításai csak annak vizsgálatára korlátozódnak, hogy a Bíróság által a Gibraltár ítéletben elfogadott megoldásból adódik-e más, mint amire már fent (47. és azt követő pontok) nemleges válasz született, az első fellebbezési jogalap többi részével már nem szükséges foglalkozni.

[35] Lásd e tekintetben többek között: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont).

[36] 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont); lásd ebben az értelemben: 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 40. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64. és 65. pont); 2004. április 29-i Hollandia kontra Bizottság ítélet (C-159/01, EU:C:2004:246., 42. és 43. pont).

[37] 2013. július 18-i P-ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[38] Bobek főtanácsnok Belgium kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29. pont).

[39] 2018. június 28-i Andres (a fizetésképtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. pont).

76. A Törvényszék azonban folytatta annak vizsgálatát, hogy fennáll-e mégis támogatás. A Törvényszék a 84. és 85. pontban a Bizottság javára esetlegesen azt feltételezte, hogy a Bizottság a megtámadott határozatokban mégis a helyes referenciakeretet (árbevételen alapuló, vállalkozásokra kivetett progresszív adó) vette alapul, és ezen az alapon is megállapította a támogatás fennállását. Ellenkező esetben a helyzetek összehasonlíthatóságának és az eltérő bánásmód igazolásának a további vizsgálata értelmetlen lenne. A Törvényszék e tekintetben is kizárta a támogatás fennállását. A Bizottság ez utóbbit támadja az első fellebbezési jogalapjának további két részével. A tárgyaláson ezzel kapcsolatban egyértelművé vált, hogy a Bizottság különösen azt rója fel a Törvényszéknek, hogy az kizárta a magas és alacsony árbevételű vállalkozások összehasonlíthatóságát.

a) Másodlagosan: az első fellebbezési jogalap második részéről – a magasabb árbevételű és az alacsonyabb árbevételű vállalkozások összehasonlíthatóságáról

77. Ezért – és mivel a tárgyaláson a felek ezt hosszasan megvitatták – másodlagosan még meg kell vizsgálni, hogy ilyen előfeltevés (a helyes referenciakeret Bizottság általi elfogadása) mellett sem alkalmazta-e tévesen a Törvényszék a jogot, amikor kizárta a szelektív előny fennállását. A Bizottság szerint a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a törvény téves céljára támaszkodva kizárta az alacsonyabb árbevételű vállalkozásoknak a magasabb árbevételű vállalkozásokkal való összehasonlíthatóságát (az első fellebbezési jogalap második része).

78. Az első fellebbezési jogalap e része sem megalapozott. Ha az árbevételen alapuló progresszív adó a tulajdonképpeni referenciakeret, akkor e referenciakeret következetes alkalmazása már nem olyan kivétel, amelyet bármilyen módon igazolni kellene, hanem a főszabály.

79. Ezenkívül e referenciakereten belül nem látni az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokkal szembeni olyan eltérő bánásmódot sem, amelyet ne lehetne igazolni. E referenciarendszeren belül a nagyobb és kisebb reklámvállalkozások éppen az árbevételük és az ebből következő pénzügyi teherviselési képességük révén különböznek egymástól. A tagállam nézete szerint – amely a jelen ügyben nem tűnik tévesnek (a koherenciát illetően lásd a fenti 53. és azt követő pontokat) – nincsenek jogi és ténybeli szempontból összehasonlítható helyzetben.

80. Ezzel szemben a Bizottság nyilvánvalónak véli, hogy valamely adónak az államháztartási bevételek megteremtésére irányuló céljából az következik, hogy valamennyi adóalanyt ugyanazon a (viszonylagos) szinten kell megadóztatni. Ezért a Törvényszéknek az összehasonlíthatóság kérdésében kizárólag az adóbevételek megteremtésének a céljára kellett volna támaszkodnia. E célra tekintettel az árbevétel mértéke semmiféle szerepet nem játszik, ami miatt az alacsonyabb árbevételű vállalkozások alacsonyabb adóztatását nem lehet igazolni.

81. Ezen érvelésnek nem adható hely. Valamely adó célja az állami támogatások ellenőrzése keretében nem korlátozható csupán a bevételek megteremtésére. Épp ellenkezőleg, az adójogi jogalkotónak a konkrét adóztatási célja a meghatározó,[40] amint az az adó jellegéből és értelmezés útján történő felépítéséből következik. A progresszív adó esetében a magasabb teherviselési

[40] Amint a Bíróság is megállapította a következő ítéletekben: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 48. és azt követő pontok – meghatározott adószabályozás által követett célkitűzések); a 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 55. pont – a jogi szabályozás által követett célokra tekintettel); a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 85. pont); a 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 95. pont – a kérdéses adószabályozásra tekintettel).

képességgel rendelkező adóalanyok abszolúte és relatíve magasabb adóztatása ezen adó elválaszthatatlan célja. Ezt tehát az összehasonlíthatóság vizsgálata keretében is figyelembe kell venni, amint azt a Törvényszék helyesen tette.

82. A Törvényszék a megtámadott ítélet 89. pontjában ezzel kapcsolatban megállapította, hogy a magasabb forgalmat elérő vállalkozásnak a különböző méretgazdaságossági szempontokból adódóan arányosan kisebb költségei lehetnek, mint a szerényebb forgalmat bonyolító vállalkozásnak, és így magasabb adót tud fizetni. Jogilag ez sem kifogásolható. Amint ugyanis a Bíróság már megállapította,[41] az árbevétel mértéke éppenséggel minősülhet az adózási teherviselési képesség releváns mutatójának.

83. Emellett szól egyrészt, hogy magas árbevétel nélkül egyáltalán nem keletkezhet magas nyereség, másrészt pedig, hogy általában a további árbevétel hozama (marginális hozam) a termelési egységre eső állandó költségek csökkenése miatt növekszik. Ezért semmiképpen nem tűnik elfogadhatatlannak, ha az árbevételt mint valamely vállalkozás nagyságának vagy piaci helyzetének és potenciális nyereségének kifejeződését e vállalkozás pénzügyi teherviselési képessége kifejeződésének *is* tekintik, és ehhez mérten adóztatják.[42]

84. Amint a tárgyaláson kiderült, a Bizottság számos elgondolást alapul vett a teherviselési képesség helyes adóztatásával kapcsolatban. Ennek során helyesen kidolgozták az árbevételen alapuló jövedelemadó hátrányait, és esetlegesen észszerűbb alternatívákat tártak fel. Nyitva maradt azonban az a kérdés, hogy ezeknek a mindenképpen alapos adójogi megfontolásoknak mi közük van az állami támogatások jogához. A Bizottság a Bíróság által a tárgyaláson e tekintetben feltett kérdésre sem válaszolt. Lehetséges, hogy a vállalkozás eszközeinek összehasonlítása útján történő nyereségszámítás pontosabb, mint a nettó árbevétel alapulvétele. A Bizottság véleményével ellentétben azonban az állami támogatások joga nem az észszerűbb vagy pontosabb adórendszerrel, hanem bizonyos vállalkozásoknak az azonos helyzetben lévő más vállalkozásokkal szembeni szelektív előnyben részesítésével foglalkozik.

85. Így az első fellebbezési jogalap második része is megalapozatlan.

b) Másodlagosan: az első fellebbezési jogalap harmadik részéről: a különbségtétel igazolása

86. Az első fellebbezési jogalap harmadik részében a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, mivel az eltérő bánásmód igazolása során figyelembe vett külső igazoló okokat.

87. A fellebbezés e része azon a téves előfeltevésen alapul, hogy eltérő bánásmód áll fenn az összehasonlítható adóalanyok között, mivel csak ekkor merül fel az igazolás kérdése. Mivel – amint az fentebb kifejtésre került – nem ez a helyzet, a fellebbezés e részét csak másodlagosan vizsgálom meg arra az esetre, ha a Bíróság a várakozások ellenére megállapítaná, hogy a reklámtevékenységet folytató, például 50 000 euró/HUF éves nettó árbevételt elérő vállalkozás és a reklámtevékenységet folytató, például 200 millió euró/HUF éves nettó árbevételt elérő vállalkozás összehasonlítható helyzetben van.

[41] 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet (C-323/18, EU:C:2020:140, 70. pont); 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139, 50. pont).

[42] Lásd: Tesco-Global Áruházak ügyre vonatkozó indítványom (C-323/18, EU:C:2019:567, 101. pont); Vodafone Magyarország ügyre vonatkozó indítványom (C-75/18, EU:C:2019:492, 121. és azt követő pontok); Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványom (C-385/12, EU:C:2013:531, 61. pont).

88. Ebben az esetben meg kellene vizsgálni, hogy a Törvényszék tévesen állapította-e meg, hogy a valamely progresszív adó különböző átlagos adómértékéhez kapcsolódó eltérő bánásmód igazolt volt. A Bizottság állításával ellentétben az eltérő bánásmód igazolása érdekében a tisztán adójogi igazolási okokon kívül egyéb okok is szóba jönnek. Ebből a szempontból adójogon kívüli érthető okok is igazolhatják a különbségtételt, amint ez az ANGED-ügyben például a nagy kereskedelmi létesítményekre kivetett regionális adóval kapcsolatban a környezetvédelmi és területrendezési okok tekintetében elfogadást nyert. [43]

89. A jelen ügyben a Törvényszék nem vett figyelembe téves igazoló okokat. A Törvényszék a megtámadott ítélet 89. és 90. pontjában a teherviselési képesség szerinti adóztatás elve fényében és az ehhez is kapcsolódó, a nagyobb teherviselési képességű és a kisebb teherviselési képességű adóalanyok közötti adóteher-elosztás fényében igazoltnak tekintette a különböző átlagos adómértéket.

90. Ez jogilag nem kifogásolható. Azt sem lehet megállapítani, hogy a magyar reklámadó progresszív adószerkezetének az alapja nem magában a konkrét adótörvényben található, hanem az azon kívül álló, tárgytól eltérő célokat [44] követ. A forgalom nagysága (mindenesetre nem nyilvánvalóan hibásan) bizonyos pénzügyi teherviselési képességet jelöl. E tekintetben az árbevétel – amint a digitális szolgáltatási adóra vonatkozó tervezettel maga a Bizottság is tanúsítja – [45] egy nagyobb gazdasági erő, így nagyobb pénzügyi teherviselési képesség (valamivel elnagyoltabb) mutatójának tekinthető.

91. Ezenkívül a jóléti állam elve – amely mellett az Európai Unió is hitet tesz az EUSZ 3. cikk (3) bekezdésében – is igazol egy olyan progresszív adókulcsot, amely a nagyobb pénzügyi teherviselési képességű adóalanyokra relatív értelemben is nagyobb terhet ró, mint a kisebb teherviselési képességű adóalanyokra. Ugyanez minden esetben érvényes a természetes személyeket is sújtó olyan adó esetében, mint amelyről a jelen ügyben szó van.

92. Annyiban, amennyiben a Bizottság még azt is kifogásolja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 106. pontjában félreértette a bizonyítási terhet, e kifogás szintén hatástalan. Ez azon a téves előfeltevésen alapul, hogy az árbevételen alapuló progresszív adók önmagukban igazolásra szoruló támogatásoknak minősülnek.

3. Következtetés

93. A Bizottság első fellebbezési jogalapja tehát teljes egészében megalapozatlan.

[43] 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 40. és azt követő pontok); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281, 45. és azt követő pontok); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 52. és azt követő pontok).

[44] Lásd kifejezetten: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 70. pont).

[45] Az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó („digitális szolgáltatási adó”) közös rendszeréről szóló tanácsi irányelvre irányuló, 2018. március 21-i COM(2018) 148 final javaslat.

B. A második fellebbezési jogalapról: az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének téves értelmezése a veszteségek első év során történő levonásának lehetőségére tekintettel

94. A Bizottság a második fellebbezési jogalapban azt kifogásolja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazása során azáltal, hogy a veszteségek első év során történő levonásának lehetőségét tévesen nem tekintette szelektív előnynek.

95. A Törvényszék a megtámadott ítélet 118. pontjában kifejtette, hogy valamely adó különleges helyzetekre való bizonyos kiigazításait nem lehet úgy tekinteni, hogy azok szelektív előnyt biztosítanak. Ez akkor is érvényes, ha azok nem a referenciarendszer jellegéből, vagyis annak célkitűzéséből következnek, feltéve hogy a szóban forgó rendelkezések nem ellentétesek a szóban forgó adó célkitűzésével, és nem hátrányosan megkülönböztetőek.

96. Ez végső soron összhangban áll a Bíróság ítélkezési gyakorlatával. Eszerint az adószabályozás főszabály szerint akkor nem szelektív, ha megkülönböztetés nélkül alkalmazandó valamennyi gazdasági szereplőre.[46] Abból a körülményből, hogy valamely adószabályozás csak azoknak a vállalkozásoknak biztosít előnyt, amelyek eleget tesznek annak feltételeinek – a jelen esetben a veszteségek előző évben való fennállása –, szintén nem lehet a szabályozás szelektivitására következtetni.[47]

97. Ehelyett – a helyes referenciakeretből kiindulva – az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokkal szembeni olyan eltérő bánásmódnak kell fennállnia, amelyet nem lehet igazolni.[48] Így az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést ennek során akkor lehet igazolni, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ezen intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye,[49] és így adójogon kívüli érthető okok is igazolhatnak megfelelő adójogi különbségtételt.[50]

1. A referenciarendszer része vagy az alóli kivétel?

98. Amennyiben általános adótörvényről van szó, mindenekelőtt a (gyakran referenciarendszernek is nevezett) referenciakeret meghatározása vet fel nehézségeket. A szóban forgó adót ugyanis a felülvizsgálandó törvény csak létrehozza. A Bizottság álláspontja szerint a veszteségek levonásának lehetősége nélküli, árbevételen alapuló adóztatást kell

[46] Lásd kizárólag: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. és azt követő pontok); 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. pont); 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. pont); 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. pont); 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. pont).

[47] Lásd ebben az értelemben különösen: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 24. pont); 2018. június 28-i Andres (a fizetésképtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. pont); 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont).

[48] 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont); lásd ebben az értelemben: 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 40. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64. és 65. pont); 2004. április 29-i Hollandia kontra Bizottság ítélet (C-159/01, EU:C:2004:246., 42. és 43. pont).

[49] 2013. július 18-i P ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[50] Lásd: 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 40. és azt követő pontok); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281, 45. és azt követő pontok); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 52. és azt követő pontok), amelyekben ez a nagy kereskedelmi létesítményekre kivetett regionális adóval kapcsolatban a környezeti és területrendezési okok esetében elfogadásra került.

referenciarendszernek tekinteni. Ezzel szemben Magyarország és a Törvényszék is magát az újonnan bevezetett törvényt tekinti referenciarendszernek. Ez tehát egy, az újonnan bevezetett adó első évében a veszteségek levonását lehetővé tévő, árbevételen alapuló adóból áll.

99. Ez utóbbi esetben csak a nemzeti adótörvény (e tekintetben lásd részletesen a fenti 53. és azt követő pontokat) koherenciájának a vizsgálatára kerül sor. Az első esetben az a meghatározó, hogy a veszteséget termelő és veszteséget nem termelő adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak-e, és ha igen, az érintett tagállam bizonyítani tudja-e, hogy a kivétel igazolt. Ehhez – a Bizottság véleménye szerint – csak meghatározott igazoló okok állnának a rendelkezésére.

100. Mindazonáltal nem lehet kellően egyértelmű választ adni arra a kérdésre, hogy a veszteségek levonásának lehetőségét az adórendszer részének, vagy az alóli kivételnek kell-e tekinteni. Egy nyereségen alapuló jövedelemadó-rendszerben a veszteségek levonásának lehetőségét vitathatatlanul az adóztatási rendszer részének kellene tekinteni. Az árbevételen alapuló adó esetében a Bizottság éppenséggel hivatkozhatna a rendszer alóli kivételre. Másfelől a magyar jogalkotó ezt a „kivételt” jelölte meg az árbevételen alapuló jövedelemadó-rendszerének a kiindulópontjaként az első évre vonatkozóan. Az tehát eleve a rendszer részét képezi.

101. A szóban forgó nemzeti szabályozás háttere végső soron az, hogy csökkentse az árbevételen alapuló jövedelemadó hatásait azon vállalkozásokra nézve, amelyek az adó bevezetésének évében elért magas árbevétel ellenére az előző évben veszteségesek voltak, majd a folyó évben egy új, nyereségalapú adóval szembesülnek. Ez nem más, mint – amint Magyarország is előadja – egy átmeneti rendelkezés a célból, hogy az arányosságra figyelemmel enyhítsék a reklámadónak az első adóévre gyakorolt különös hatásait, különösen mivel a reklámadót a folyó évben vezették be.

102. Közelebbről megvizsgálva ezen átmeneti rendelkezés ráadásul némileg figyelembe veszi a Bizottság aggályait. A Bizottság az első jogalap keretében (progresszív adó) folyamatosan azzal érvel, hogy az árbevételen adó nem alkalmas arra, hogy az adóalanyokat a pénzügyi teherviselési képességük alapján adóztassák, mivel a nagy árbevételű vállalkozások is termelhetnek csupán csekély nyereséget, és ennek ellenére adót kell fizetniük. A jelen esetben az előző év teherviselési képességének hiányát arányosan figyelembe veszik az adó első évében.

103. Végeredményben a veszteségek első adóévre korlátozódó levonásának lehetősége bizonyos ideig (vagyis átmeneti jelleggel) két adórendszer, nevezetesen a nyereségen alapuló társasági adó, illetve jövedelemadó és az árbevételen alapuló (vagyis nyereségtől független) reklámadó összehangolását eredményezi. Mindazonáltal két adórendszer törvényben előírt összehangolásának referenciarendszer alóli kivételként való minősítése számomra nehezen elképzelhető. Az sokkal inkább az (összehangolt) referenciarendszer részét képezi.

104. Ilyen összehangolás fennáll a magyar társaságiadó-rendszerben is. Ebben a reklámadó – amint Magyarország előadta – levonható a társasági adó alapjából. Abból természetesen csak azok a vállalkozások „részesülnek”, amelyek nyereséggel is rendelkeznek. Ennek a társaságiadó-rendszer alóli, igazolandó kivételként való minősítése azonban nyilvánvalóan nem lehet helyes. Nem látom be, hogy a reklámadórendszerben miért kellene valami másnak érvényesülnie az összehangolási szabályt illetően, még ha az csak egy évre is fejti ki hatását. Ráadásul – amint Magyarország állítja – a veszteségek levonásának lehetősége azon veszteséges vállalkozások „hátrányának” az ellensúlyozására irányul, amelyek nyereség hiányában a társasági adó vagy a jövedelemadó keretében nyereség csökkentése céljából éppen nem hivatkozhatnak a reklámadóra.

105. Mivel az a döntés, hogy a veszteségek levonásának lehetőségét tehát a referenciarendszer részének vagy az alóli kivételnek kell-e tekinteni, egyrészt döntő mértékben a nemzeti jog megértésétől, másrészt pedig nagymértékben attól függ, hogy melyik szintet fogadjuk el kiindulási pontként, ha valamely szelektív előny vizsgálatának terjedelme nem e besorolástól függene. A vizsgálatot inkább egységesen kell elvégezni annak érdekében, hogy ezt az elhatárolást nyitva lehessen hagyni.

2. A referenciarendszer alóli kivételre is kiterjedő koherenciavizsgálat

106. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a valamely adótörvény keretében elfogadott általános szabályozás esetében a tagállamok adóztatási szuverenitására tekintettel mindkét esetben (akár az éppen létrehozott referenciarendszer részeként, akár a referenciarendszer alóli kivételként) csak egy koherenciavizsgálatot végezzen. Az olyan általános különbségtételek ugyanis, amelyek mindenkire megkülönböztetés nélkül alkalmazandók,[51] és csak azokra az adóalanyokra vonatkoznak, akik a tényállásnak is eleget tesznek,[52] és egy koherens adórendszeren belül helyezkednek el, rendszerint nem minősülhetnek szelektív előnynek.[53] Eszerint valamely adótörvény általános különbségtételei csak akkor képeznek szelektív intézkedéseket, ha a törvény céljára tekintettel nem észszerű alapon nyugszanak, ezért azokra nem lehet magyarázatot adni.

107. E korlátozott vizsgálati kritérium szerint szelektív előny csak akkor jön számításba, ha egyrészt az intézkedés (a jelen ügyben a veszteségek levonásának lehetősége) olyan megkülönböztetéseket vezet be a gazdasági szereplők között, amelyek már nem érthetőek. Ez lenne a helyzet például akkor, ha az e tagállam adószabályozása által követett célra tekintettel az adóalanyok nyilvánvalóan összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lennének.[54]

108. Még ha e feltétel teljesül is, az előnyt másrészt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint igazolhatja azon rendszer jellege vagy általános célja, amelynek a részét képezi. Ez a helyzet különösen akkor, ha az adószabályozás közvetlenül a nemzeti adórendszer olyan alapelvein vagy vezérlő elvein alapul,[55] amelyeknek a tagállam adójogi autonómiája alapján a koherenciavizsgálat keretében csupán érthetőnek kell lenniük. Ezen túlmenően adójogon kívüli érthető okok is

[51] Lásd e tekintetben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. és azt követő pontok); 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. pont); 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. pont); 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. pont); 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. pont).

[52] Lásd e tekintetben többek között: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont).

[53] Lásd ezzel kapcsolatban: Tesco-Global Áruházak ügyre vonatkozó indítványom (C-323/18, EU:C:2019:567, 150. pont).

[54] Lásd: 2016. december 21-én Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 49. és 58. pont).; 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35. pont); 2013. július 18-i P-ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. pont); 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).

[55] Lásd: 2013. július 18-i P-ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65. és 69. pont); lásd még ebben az értelemben többek között: 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. és 43. pont); 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145. pont); 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer die Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 42. pont); 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (173/73, EU:C:1974:71, 33. pont).

igazolhatják a különbségtételt, amint ez az ANGED-ügyben például a nagy kereskedelmi létesítményekre kivetett regionális adóval kapcsolatban a környezeti és területrendezési okok tekintetében elfogadást nyert.[56]

109. A Törvényszék végül ilyen koherenciavizsgálatot végzett. Helyesen vizsgálta meg, hogy a szabályozás hátrányosan megkülönböztető-e, vagy pedig magyarázható-e az adórendszerre tekintettel (tehát nincs ellentmondásban a szóban forgó adó célkitűzésével). Mivel a veszteségek előző évben való fennállásának ténye objektív kritérium, és az előző évben veszteséggel és nyereséggel rendelkező vállalkozások különböznek egymástól azon képességre tekintettel, hogy egy további, nyereségtől független adót viseljenek, a Törvényszék a megtámadott ítélet 122. pontjában helyesen zárta ki a szelektív előny fennállását.

110. Amennyiben a Bizottság ezzel szemben a hátrányosan megkülönböztető hatást kizárólag abból kívánja levezetni, hogy a törvény 2014 közepén történő elfogadásának időpontjában már bizonyos volt, hogy mely vállalkozások termeltek veszteséget 2013-ban, ez nem lehet meggyőző. Ez egyrészt azt feltételezi, hogy Magyarországon a megfelelő adóbevallásokat ezen időpontot megelőzően kellett benyújtani, ami a nemzeti adóeljárási jogtól függ, és amiről a Bíróságnak nincs tudomása. Másrészt ebben az esetben a jogalkotónak már ismernie kellett ezeket a számadatokat, ami meglehetősen valószínűtlen. Az eljárás során végig semmi sem utal arra, hogy e szabályozás kifejezetten bizonyos vállalkozások „kedvezményben való részesítésére” irányult volna.

111. A Bizottság azon érve sem meggyőző, miszerint a veszteségek levonásának lehetősége összeegyeztethetetlen a nyereségtől független, árbevételen alapuló adóval. Nem összeegyeztethetetlen az olyan átmeneti rendelkezés, amely az arányosságra figyelemmel az első adóévben enyhíti a nyereségtől független reklámadónak az előző évben veszteséget termelő vállalkozásokra gyakorolt különös hatásait. Amint már kifejtésre került (lásd a fenti 103. és azt követő pontokat), két adózási rendszer átmeneti időszak alatti érthető összehangolásáról van szó.

112. Valamely hátrányos megkülönböztetés Bizottság által megkísérelt, abból való levezetése, hogy a veszteségeket kizárólag a reklámadó első évében lehet levonni, a későbbi években azonban nem, félreérti valamely átmeneti rendelkezés célját. Egy ilyen rendelkezés *önmagában* korlátozott időtartamra irányul. Egyébiránt a Törvényszék a megtámadott ítélet 123. pontjában helyesen állapította meg, hogy az adójogban érvényes időszakossági elv teljes mértékben lehetővé teszi azt, hogy különböző adóztatási időszakokban különböző szabályozást alkalmazzanak. A különböző adóztatási időszakokban fennálló helyzetek ennyiben nem hasonlíthatók össze.

113. Nem meggyőző a Bizottság azon álláspontja sem, amely szerint az előző évben nyereséget termelő vállalkozások és veszteséges vállalkozások a reklámadó céljára tekintettel minden szempontból összehasonlíthatóak. A progresszív felépítésű reklámadó célja – amint a fenti 55. és azt követő pontokban szerepel – az adótehernek az árbevétel alapján meghatározott pénzügyi teherviselési képességnek megfelelő bizonyos mértékű újraelosztása. Elfogadható a magyar jogalkotó azon vélelme, hogy az előző évben veszteséges vállalkozásokat az alacsonyabb likviditási szint, illetve a kisebb pénzügyi tartalék miatt a nyereségtől független adó jobban sújtja, mint az előző évben nyereséget termelő vállalkozásokat. Azok a tagállam nézete szerint – amely a jelen ügyben nem nyilvánvalóan téves – nincsenek jogi és ténybeli szempontból összehasonlítható helyzetben.

[56] 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 40. és azt követő pontok); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281, 45. és azt követő pontok); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 52. és azt követő pontok).

3. Másodlagosan: a veszteségek levonása lehetőségének igazolása

114. Ezenkívül a reklámadó első évében a két referenciacsoport eltérő kiindulási helyzete miatt is igazolt az eltérő bánásmód.

115. Amint a Bíróság a World Duty Free ítéletben hangsúlyozta,[57] kizárólag a szóban forgó eltérő bánásmódnak a törvény által követett célra tekintettel történő vizsgálata a döntő. Ennek során ugyanakkor nem csupán a nemzeti törvényben kifejezetten megemlített célkitűzéseket, hanem a nemzeti törvényből értelmezés útján levezethető célkitűzéseket is figyelembe kell venni.[58] Különben csak a jogalkotási technikára lennénk tekintettel, holott az állami támogatásokra vonatkozó jogban az állami intézkedéseket a hatásaik alapján és az alkalmazott szabályozási módszerektől függetlenül kell értékelni.[59]

116. Az újonnan bevezetett, nyereségtől független adó előző évben nyereséget el nem érő vállalkozásokra gyakorolt hatásainak az enyhítése a reklámadó célkitűzéseire tekintettel objektív módon igazolt. Nyitva maradhat az a kérdés, hogy abban egy belső adójogi vagy külső célt kell-e látni – amint a fenti 88. és azt követő pontokban szerepel –, mivel ez attól nem függ. Annak célja, hogy enyhítse azokat a nehézségeket, amelyekkel egy további adó az előző évben veszteséget termelő vállalkozások számára jár. Így figyelembe veszik azt, hogy az adóalanyok kevésbé képesek egy kiegészítő, nyereségtől független adót is megfizetni.

4. Következtetés

117. A veszteségek első adóévben való levonásának lehetősége érthető és nem önkényes. A vállalkozásokkal szembeni, a reklámadó első évében ehhez kapcsolódó eltérő bánásmód tehát nem minősül szelektív előnynek. E tekintetben nem állapítható meg, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot. Ennélfogva a Bizottság második fellebbezési jogalapja sem megalapozott.

VI. Költségek

118. A Bíróság eljárási szabályzata 184. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozatlan, a Bíróság határoz a költségekről. A 138. cikk (1) bekezdése értelmében, amely az eljárási szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése szerint a fellebbezési eljárásra is alkalmazandó, a pervesztes felet kell kötelezni a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Bizottság pervesztes lett, kötelezni kell a költségek viselésére.

119. Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 184. cikkének (1) bekezdése alapján a Lengyel Köztársaság mint beavatkozó fél maga viseli saját költségeit.

[57] 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 67. és 74. pont).

[58] Lásd továbbá: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 45. pont); egyébiránt még: 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 52., 59. és 61. pont) – jóllehet az adó szintén a teherviselési képesség szerinti adóztatás gondolatán alapult, a Bíróság csak a preambulumban kifejezetten említett, adójogon kívüli „környezetvédelemi” és „területrendezési” okokat vizsgálta.

[59] 2018. június 28-i Andres (a fizetésképtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 47. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281, 40. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 35. pont); 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 89. pont).

VII. Végkövetkeztetések

120. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a következőképpen határozzon:

1. A Bíróság az Európai Bizottság fellebbezését elutasítja.

2. Az Európai Bizottság viseli saját költségeit, valamint a Magyarország részéről felmerült költségeket.

3. A Lengyel Köztársaság maga viseli saját költségeit.