
Állami támogatások, adóverseny kontra szubszidiaritás az európai adójogban*

Erdős Éva**

1. Az állami támogatások és az adóintézkedések összefüggése

az állami támogatások és az adóintézkedések összefüggése első ránézésre nem tűnik egyértelműnek, pedig szoros kapcsolatban állnak egymással, annak ellenére, hogy az állami támogatások joga a versenyjog körébe tartozik, míg az adóintézkedéseket az adójog szabályozza az Európai Unióban. Az állami támogatások és az adóintézkedések - ezen belül is az adókedvezmények kérdése és szabályozása - tehát hatásköri kérdéseket vet fel a tagállamok és az Unió szervei között. A fő kérdést az okozza, hogy a Bizottság szabadon beleavatkozhat az állami támogatások szabályozásába, mivel a versenyjog elsődleges uniós kompetencia, az Unió kizárólagos hatáskörébe tartozik, ugyanakkor az adóintézkedések elsősorban tagállami hatáskörben vannak, és az Európai Unió hatásköre ebben a kérdéskörben a szubszidiaritás elvén¹ alapul. Ez az

* NAGYRA BECSÜLT KOLLÉGÁMNAK, PROFESSZOR PRUGBERGER TAMÁSNAK SZÜLETÉSNAPIÁRA, A KÖZÖS MUNKÁK EMLÉKÉRE.

** Egyetemi docens, Miskolci Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Pénzügyi Jogi Tanszék.

¹ Lásd az EUSz.5. cikkének (3) bekezdésében rögzített szubszidiaritás elvét. Az 5. cikk (3) bekezdése szerint: „a szubszidiaritás elvének megfelelően azokon a területeken, amelyek nem tartoznak kizárólagos hatáskörébe, az Unió csak akkor és annyiban jár el, amikor és amennyiben a tervezett intézkedés céljait a tagállamok sem központi, sem regionális vagy helyi szinten nem tudják kielégítően megvalósítani, így azok a tervezett intézkedés terjedelme vagy hatása miatt az Unió szintjén jobban megvalósíthatók.”.Lásd még a szubszidiaritásról:” A szubszidiaritás elve, mint generális alapelv a tagállamok központi és regionális szintje és az Unió közötti hatáskör megosztásáról szól.” (Fazekas Judit: A szubszidiaritás elv jelentése in: *EU –jog* (szerk: Osztovits András)(2012) HVG Orac Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, 207.-208.o.) Kizárólagos Unió hatáskörök: pld. a vámunió, a monetáris politika az Euró tagállamokban, a belső piac működéséhez szükséges versenyszabályok megállapítása...(az uniós hatáskörökről: a.) kizárólagos Unió hatáskör, b.) megosztott hatáskör, c.) támogató, összehangoló, kiegészítő hatáskör, ld. EUMSz. 2-6. Cikke) Tehát megállapíthatjuk, hogy az adózás nem tartozik az Unió kizárólagos hatáskörébe, az adózásra a szubszidiaritás elve vonatkozik, tagállami hatáskörben van, míg a versenyszabályok megállapítása viszont Unió hatáskörben van. Az uniós hatáskörök és a tagállami hatáskörök elhatárolásáról ld. az EUSz. 4. cikk (1)bekezdését és az EUSz. 5.cikk (2) bekezdését: „minden olyan hatáskör, amelyet a Szerződések nem ruháztak az unióra, a tagállamoknál marad.” (hatáskör átruházás elve)

A lojális együttműködés elve alapján, az EUSz. 4.cikk (3) bekezdésének utolsó albekezdése értelmében: „a tagállamok tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyezteti az Unió célkitűzéseinek megvalósítását.”

ellentmondás sok esetben jogértelmezési és jogharmonizációs problémát vet fel, melyet a Bizottság Közlemények² kiadásával próbál megoldani, az Európai Unió Bírósága pedig egyedi ügyekben hozott döntésekkel³ segíti az ellentmondások és konfliktusok feloldását, valamint az értelmezést.

Az Európai Unióban az olyan állami támogatások, amelyek adókedvezményként hatnak, versenytorzítónak minősülnek, ezért összeegyeztethetetlenek az európai közös és integrált belső piaccal, mivel gátolják az egységes belső piac működését. Bizonyos fajta állami támogatások előnyt jelenthetnek az azt igénybevevő vállalkozásoknak, ebből következően pozitív diszkriminációt jelenthetnek, vagyis olyan hatást érhetnek el, mint a megkülönböztető adókedvezmények, amelyek diszkriminatívak, és káros adóversenyt okozhatnak. A versenyjogi uniós előírások szerint a tagállamok nem vezethetnek be olyan állami támogatásokat, amelyeket előzetesen nem jelentenek be a Bizottságnak előzetes vizsgálatra. A Bizottság nem engedélyezi az olyan állami támogatás bevezetését, amely összeegyeztethetetlen az egységes belső, integrált piaccal. Nagy jelentősége van tehát annak, hogy mikor beszélhetünk az uniós versenyjoggal összeegyeztethetetlen, azaz tiltott állami támogatásról, és mi a kritériuma a megengedett, valamint az egységes belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak. A problémát tovább fokozza az a körülmény is, hogy a tiltott állami támogatások diszkriminatív voltak miatt az uniós adójog értelmében káros adóversenyt okozhatnak, így nagy jelentősége van annak, hogy mikor minősíthető egy állami támogatás adókedvezménynek.

Az EUM Szerződés 107.cikk (1)⁴ bekezdése értelmében nem szabad versenytorzító és a tagállamok közötti kereskedelmet érintő állami támogatásokat nyújtani. Az állami támogatások korlátok közé szorítása a tagállamok szuverenitását erőteljesen érintő terület, a közösségi szabályokat érvényesítő Bizottság megtilthatja a tagállamok jogalkotása számára, hogy egyes vállalkozásaikat vagy akár egyes gazdasági ágazataikat a közösségi érdekekkel ellentétes módon, előnyben részesítsék akár állami támogatás, akár adókedvezmény formájában. Ezért az állami támogatások jogi szabályozásának törvényessége és Európai Unió konformitása minden tagállamban központi kérdés. Az állami támogatások pozitív juttatásnak minősülnek, amelyek egy vállalkozás számára előnyt jelenthetnek a többi vállalkozáshoz képest, tehát diszkriminatívak lehetnek, és az Európai Unióban a versenyjog tárgykörebe tartozik. Az állami támogatások ugyanakkor előidézhetnek káros adóversenyt,

² Az első állami támogatásokra vonatkozó Közleményét a Bizottság 1998-ban adta ki, mely része volt a káros adóverseny elleni adócsomagnak, lásd: A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, *HL 1998 C 38 0003 – 0009* (A továbbiakban: Közlemény)

³ Lásd például az Európai Bíróság C-148/04.sz ügyét, a Commissione Tributaria Provinciale di Genova (Olaszország) előzetes döntéshozatali kérelme az Unicredito Italiano SpA és Agenzia delle Entrate közötti eljárásban. (EBHT 2005. I-11137.)

⁴ EUMSz. 107.cikk (1): „Ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső 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.”

versenytorzító hatásúak lehetnek, ezért alkalmazásuk az EU által szabályozott, korlátozott és engedélyhez kötött.

Az állami támogatások közös vonása, hogy az államháztartásból lehet hozzájutni, onnan erednek, a hozzájutás feltételei és a felhasználás szabályai azonban általában nem törvényben rögzítettek, a felhasználásuk viszont szigorúan célhoz kötött. A felhasználás feltételeit általában a juttató közigazgatási szerv határozza meg pályázat esetén, és sok esetben előfordul a normativitás hiánya. A támogatások lehetnek visszatérítendőek, vissza nem térítendőek vagy vegyes feltételűek. Az állami támogatások jogi szabályozásának tagállami kontrollját az EU szervei, elsősorban a Bizottság végzi, és kontrollja során nemcsak az egyedi kormányzati intézkedések, hanem a törvények, ezen belül is leginkább az adószabályok, közösségi konformitása is kérdésessé válhat.

A tiltás vagy engedélyezés szigorúsága mindig a kivételek lététől és azok terjedelmétől függ.⁵ Az állami támogatások tilalmát az EUMSZ.107.cikke kettős szűrőn rostálja meg: egyrészt az „összeegyeztethetetlenek” nevezett támogatás fogalma is szűkítést tartalmaz, másrészt ezen belül is van lehetőség automatikus vagy mérlegelésen alapuló kivételek megadására. Ugyanakkor a tiltás szabályát erősíti az az eljárási előírás, mely szerint a Bizottság előtt egyrészt be kell jelenteni az adni kívánt támogatást, másrészt nem szabad azt végrehajtani addig, amíg a Bizottság nem foglal állást a kérdéses projekt közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről. Ebből következően az EU nem tiltja az állami támogatások minden fajtáját, csak szigorú korlátok közé szorítja azokat, amelyek versenytorzító hatásúak.

Ennek megfelelően a tagállamok csak olyan állami támogatásokat nyújthatnak, amelyeket az EU megenged, és amelyekkel nem sértik az uniós érdekekkel ellentétes módon a piaci versenyt, és nem idéznek elő káros adóversenyt.

2. Az állami támogatás fogalmáról

Az EUMSZ. értelmében az állami támogatás fogalmának az alábbi feltételeknek⁶ kell megfelelnie, hogy az az EUMSZ.107. cikke hatálya alá tartozzon, azaz összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősüljön:⁷

a.) A támogatásnak tagállam által nyújtott, vagy állami forrásból kell származnia.

Természetesen az állam fogalma alatt az állami szerveket, minisztériumokat, kormányzati szerveket, sőt az államháztartás bármilyen szervét (akár központi

⁵ Lásd erről bővebben: Tóth Tihamér (2007) *Az Európai Unió versenyjoga*, Complex Kiadó Budapest, 529- 610.o., 529.o., valamint Várnay Ernő – Papp Mónika(2004) *Az Európai Unió joga*, KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest, , 550.- 575.o.; EU-JOG (szerk. Osztoivits András (2012) HVG Orac Lap –és Könyvkiadó Kft.,Budapest, 538. -546.o.

⁶ in Nyikos Györgyi (2009), *A PPP finanszírozási technika és az EU fejlesztési támogatásai a közcélú beruházások megvalósításában* PhD. értekezés, Corvinus egyetem, Budapest, 151-153.o. és lásd még : Kende Tamás- Fazekas Orsolya: (2007), *A közszolgáltatási kötelezettségek állami támogatása*, Európa Jog 2007/1.sz. 5.o.

⁷ Lásd erről bővebben: Erdős Éva (2012) *A beruházásösztönzés adójoga* Miskolci Egyetem, 137.o.-164.o.

akár helyi) is érteni kell. Ide kell még sorolni nemcsak az állami szervek által közvetlenül nyújtott támogatásokat, de azokat is, amelyek közvetítésében az állam közreműködött. Állami támogatásnak minősül az adókedvezmény is, azaz szintén állami támogatásról beszélünk, ha az állami bevétel elmarad, például adókedvezmény igénybevétele révén.

- b.) A támogatásnak előnyt kell jelentenie az érintett vállalkozás számára: olyan viszonzatlan előnyt, amelyet azonos finanszírozási feltételek mellett a piacon az adott vállalkozás egyébként nem érhetne el. Az előny több formában jelenhet meg, mint készpénztámogatás, adókedvezmény, adómentesség, adóelengedés vagy éppen az állam által adóbevételről való lemondás⁸ stb. támogatásnak minősülnek azok a kedvezmények is, amelyekhez maga a támogatott vállalkozás is hozzá járult akár valamilyen pénzügyi kötelezettség vállalásával, akár a támogatásért cserébe valamilyen magatartás tanúsításával. Támogatásnak minősül így olyan állami kedvezmény is, amelyet a vállalkozás azzal a feltétellel kap meg, hogy ésszerűsíti a termelési kapacitását.⁹
- c.) A támogatás a vállalatok vagy termékek, szolgáltatások csak egy meghatározható körét kedvezményezi, vagyis az intézkedésnek szelektív jellegűnek kell lennie.
- d.) A támogatás versenytorzító hatású legyen. Az Európai Unió Bíróságának joggyakorlata értelmében a verseny –és kereskedelem torzítás hatásának fenn kell állnia.¹⁰ Az állami támogatások által okozott versenytorzítás mértékét az alábbi tényezők figyelembe vételével állapíthatjuk meg:
- a támogatásnak a finanszírozott tevékenységhez viszonyított mértéke abszolút,
 - a támogatás szelektivitásának mértéke meghatározó, azaz egy vagy több, vagy a piacon tevékenykedő nagyszámú vállalkozás juthat-e hozzá, egyedi döntéssel, vagy pályázat útján kerül nyújtásra,
 - közvetlenül vagy közvetve járul hozzá a kedvezményezett a vállalkozás költségeinek a finanszírozásához,
 - egyszeri vagy ismétlődő jellegű az állami támogatás.

⁸ Lásd ehhez: C-156/98. *Germany v. Comission EU Bírósági ügyet*, ECR (2000) I-6857. (Hivatkozva Várnay in Várnay-Papp (2004) 553.o.) A jogesetben a német állam lemondott bizonyos jövedelemadó bevételéről olyan vállalkozások javára, amelyek befektetéseiket az új német tartományokban vagy Berlinben eszközölték. A német állam védekezése szerint a törvény nem jelent automatikus kedvezményt a vállalkozások számára, ezért nem minősíthető állami támogatásnak, hiszen önálló befektetési döntés alapján veszik igénybe a vállalkozások a törvény adta kedvezményt. A Bíróság véleménye szerint azonban az adóbevételről való lemondás tette lehetővé a befektetők számára azt, hogy más vállalkozásoktól eltérően kedvezményes adófeltételek mellett fektessék be a pénzüket a beruházásba. Tehát az a tény, hogy a befektetők független befektetői döntésük alapján eszközölik a beruházást, nem jelenti azt, hogy az adószabály és a kedvezmény közötti kapcsolat megszűnne, mivel a kedvezményt lehetővé tevő piaci feltételek megváltoztatása a német adójogszabály eredményeként következik be.

⁹ Lásd pld. C-323/82.SA *Intermills v Comission* ECR (1984) 3809. Hivatkozva: Várnay-Papp (2004), 553.o.

¹⁰ a támogatás fogalmára vonatkozóan lásd az Európai Bíróság C-39/94. *SFEI kontra La Poste* esete in: Tóth T. (2007) 540.o., a versenytorzító hatást, előny biztosítását kimondó Európai Bírósági eset: C-256/97. *Déménagements - Manutention Transport SA (DMT)* (1999) ECR I-3913.o. in Tóth T.(2007) 541.o.

e.) A támogatás befolyásolja a tagállamok közötti kereskedelmet. Amennyiben egy tagállam támogatást nyújt egy vállalkozásnak, amely növeli ezáltal a hazai termelést, ennek az lesz az eredménye, hogy más tagállamok kevesebb eséllyel tudják exportálni termékeiket az érintett tagállamba. A versenytorzítás akkor is fennáll, ha a tagállamon belül történik meg torzító hatású támogatás, állami beavatkozás, mivel a kedvezményezett vállalkozás előnybe kerül finanszírozását tekintve a többi ugyanolyan feltételekkel rendelkező, de állami támogatásban nem részesülő vállalkozással szemben. Az Európai Unió Bírósága még ennél is tovább megy a versenytorzító hatás értelmezésénél, amikor kimondja, hogy az EU- n kívül is lehet elérni torzító hatást az állami támogatással, mivel a harmadik piacon a támogatásban részesülő cég sokkal könnyebben érvényesül, mint a támogatásban nem részesülő vállalkozás, amely nem is tud kilépni pótlólagos finanszírozás hiányában a harmadik ország piacára.¹¹

Az SFEI kontra La Poste C-39/94. számú esetben¹² az Európai Bíróság értelmezte az EK Szerződés 87.cikkét és kimondta, hogy a szerződés e cikkének a célja, „hogy meggátolja a tagállamok közötti kereskedelmet érintő állami hatóságok által adott olyan előnyöket, amelyek különféle formákban, bizonyos termékek vagy bizonyos vállalkozások kedvezményezésével a versenyt torzítják, vagy annak torzításával fenyegetnek. A támogatás fogalma így nemcsak a pozitív előnyöket - mint például szubvenciók – foglalja magában, hanem más olyan beavatkozásokat is, amelyek különféle formában csökkentik a vállalkozás költségvetésében rendszeren kiadásként szereplő tételeket, és amelyek anélkül, hogy a szó szoros értelmében véve szubvenciók lennének, azzal megegyező karakterűek és ugyanolyan hatással járnak.”¹³ Az EU Bírósága általi megfogalmazásban ugyanúgy megtalálhatjuk a fő fogalmi elemeket, mint:

- adott előny,
- amelyet állami hatóság nyújt,
- szelektív, azaz bizonyos vállalkozásokat vagy termékeket érint,
- az előny a kereskedelmet érinti, és
- a kedvezmény a versenyt torzítja.

A fogalom azonban kiegészül az EU Bírósága által azzal az elemmel, hogy az előny több formában is megvalósulhat, így lehet olyan beavatkozás is, amely csökkenti a vállalkozás költségvetésében kiadásként szereplő tételeket, azaz a vállalkozás bármilyen kiadástól mentesül ezáltal. A támogatás fogalom elhatárolásának az engedélyeztetési eljárásban van jelentősége, azaz az EUMSz. 108.cikk (3) bekezdése) szerinti eljárásban, amely szerint a tagállamoknak a Bizottság előzetes engedélyét kell kérni a támogatások nyújtásához is, nemcsak a versenytorzító és a kereskedelmet is érintő támogatásokhoz. Ez azt jelenti, hogy a bejelentés köteles támogatások köre szélesebb, mint a versenytorzító hatású és kereskedelmet érintő támogatások köre.¹⁴

¹¹ Nyikos (2009), 154.o.

¹² C-39/94. Hivatkozta Tóth T (2007), 340.o.

¹³ Tóth T (2007), 340.o.

¹⁴ Lásd erről bővebben. Tóth T. (2007), 540.o és 586.-600.o.

3. Az adóintézkedések és állami támogatások elhatárolása: az adóintézkedések formájában nyújtott állami támogatások a Bizottság és az EU Bíróságának gyakorlatában – egy szövetkezet példáján keresztül

Az EUMSZ. 107.cikk (1) bekezdése szerinti tiltott állami támogatás fogalmi elemeinek értelmezése tehát minimálisan megköveteli három konjunktív feltétel vizsgálatát, miszerint: a kedvezmény az államtól származzon, vagyis állami forrástranszferrel járjon, másodsorban a kedvezmény szelektíven juttasson előnyhöz vállalkozásokat, harmadrészt pedig a kedvezmény versenytorzító hatású legyen, a tagállamok közötti kereskedelem befolyásolására legyen alkalmas. Ezeket a feltételeket pedig az adókedvezmények formájában történő előnyhöz juttatás megvalósítja, így a megkülönböztető adóintézkedések, a külföldieknek nyújtott adókedvezmények a tiltott állami támogatás kategóriájába esnek.

A Bizottság először 1998-ban bocsátotta ki az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adózásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló Közleményét.¹⁵

Az állami támogatások fogalmi értelmezése körüli viták miatt, az értelmezés további elősegítésére az Európai Bizottság kiadott egy új Közleményt 2016. május 19-én, az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése szerinti állami támogatás fogalmáról, az állami támogatás fogalmi elemeire vonatkozó bizottsági és európai bírósági joggyakorlatot összefoglalásáról.¹⁶ A soft law körébe tartozó, nem kötelező érvényű bizottsági közlemény ötödik fejezetének 4. pontja foglalkozik az adóintézkedések formájában megvalósuló támogatások egyes speciális formáival, mint a szövetkezetek, a kollektív befektetési vállalkozások, az adóamnesztia, a feltételes adó-megállapítás és adóügyi egyezség, az átalányadó rendszer, a visszaélés elleni szabályok és a jövedéki adók adókedvezményének állami támogatáshoz való viszonyulásának kérdései.

A szövetkezetekkel kapcsolatban a Közlemény kimondja, hogy a szövetkezetekre vonatkozó kedvező adóügyi megítélés nem tartozik az állami támogatási szabályok hatálya alá, mivel a szövetkezetek nem tekinthetők olyanoknak, mint amelyek a kereskedelmi társaságokkal összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak. Amennyiben azonban a szövetkezetről megállapítást nyer, hogy hasonló a kereskedelmi társaságokhoz, úgy azt egy három lépcsős elemzési módszernek kell alávetni az állami támogatások szabályai alá tartozás eldöntése miatt. A három lépcsős elemzési módszerben elsőként meg kell határozni a referenciarendszert, másodsorban meg kell határozni, hogy egy adott intézkedés az említett rendszertől való eltérésnek minősül-e, az intézkedés szelektív-e. Amennyiben nem minősül szelektívnek, akkor nem tartozik az EUMSZ. 107. cikke (1) bekezdésének hatálya

¹⁵ 1998. december 10-én az Európai Közösségek Bizottsága közzétette az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló közleményét (vállalkozások közvetlen adóztatásáról szóló Közlemény) HL C 384., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 277. o.

¹⁶ Bizottsági Közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (továbbiakban: Bizottsági Közlemény) C /2016/2946. OJ.C 262,19.7.2016., p.1-50.

alá.¹⁷ Az elemzés harmadik lépése, hogy a szóban forgó adózási szabályok igazolhatóak –e a rendszer logikájával.¹⁸

Az Európai Unió Bírósága az adóintézkedések és a tiltott állami támogatások megítélése tárgyában több ítéletet is hozott. A Bíróság a C-78/08 - C-80/08.sz. Paint Graphos soc.coop. és társai egyesített ügyekben¹⁹ az ítélet tárgyát a helyi adóztatásban és a jövedelemadók területén az olasz jog általi *adómentesség kérdése* képezte, az adóhatóság ugyanis megtagadta az említett szövetkezettől a szövetkezetekre vonatkozó olasz jogszabályok szerinti adómentességekhez való jogot. Az előzetes döntéshozatali kérelmek esetében a kérdést előterjesztő bíróság többek között arra várt választ, hogy az érintett belső jog alapján a szövetkezeteknek biztosított adókedvezmények összeegyeztethetők-e az uniós joggal, és közelebbről, hogy az említett kedvezmények az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősülnek-e. Az EU Bírósága vizsgálta a *támogatás állami forrásból* történő finanszírozásának feltételeit, és ezzel kapcsolatban kimondta, hogy a támogatás fogalma általánosabb, mint a szubvencióé, mivel nemcsak az olyan pozitív juttatásokat foglalja magában, mint maguk a szubvenciók, hanem azon állami beavatkozásokat is, amelyek különböző módon könnyítenek a vállalkozás költségvetésére általában nehezedő terheken²⁰, és amelyek ugyanolyan természetűek és azonos hatásúak, de nem minősülnek a szó szoros értelmében vett szubvenciónak. Ebből következően az az intézkedés, amellyel a hatóságok adómentességet biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezettet, mint a többi befizetőt, az EK 87. cikk (1) bekezdése (jelenleg: EUMSz. 107.cikk (1) bekezdése) értelmében vett „állami támogatásnak” minősül.²¹ Ugyanígy állami támogatásnak minősülhet az az intézkedés, amely egyes vállalkozásoknak adócsökkentést vagy az egyébként esedékes adófizetés halasztását engedélyezi.

A következő kérdés vizsgálata a *szelektivitást* érintette az ügyben. A Bíróság kimondta, hogy valamely nemzeti adóintézkedés „szelektívnek” minősítéséhez először is előzőleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban hatályban lévő adózási rendszer szerinti közös vagy „általános” rendszert. Ehhez a közös vagy „általános” adórendszerhez képest kell ezután értékelni és megállapítani, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny szelektív jellegű-e, ehhez pedig azt kell bizonyítani, hogy ez az intézkedés eltér az említett közös adórendszertől, amennyiben különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kitűzött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között.²²

¹⁷ Bizottsági Közlemény (2016) 128.pont. C/262/29. o.

¹⁸ Bizottsági Közlemény (2016) 159.pont C/262/34. o.

¹⁹ C-78/08 . és C-80/08.sz. Paint Graphos soc.coop. és társai egyesített ügyben 2011.szeptember 8.-án hozott ítélete a Bíróságnak ECLI:EU:C:2011:550)

²⁰ Lásd a C-222/04. sz., Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-289. o.] 131. pontját

²¹ C-222/04.sz. ügy 132.pontja

²² Lásd a C-88/03.sz., Portugália kontra Bizottság ügyben 2006. szeptember 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-7115. o.] 56. pontját.

A következő vizsgálandó feltétel annak értékelése, hogy valamely adóintézkedés állami támogatásnak minősítendő-e, hogy az *e támogatások képesek-e hatást gyakorolni a kereskedelemre, és torzítani a versenyt*. Ennek eldöntésénél nem szükséges, hogy a versenytorzítás vagy a kereskedelemre befolyást gyakorlás valójában ténylegesen meg is történjen, elegendő az állami támogatás fogalmának megítéléséhez az adóintézkedés erre való képessége is. Különösen ilyen, ha a támogatás valamely vállalkozás helyzetét megerősíti a közösségen belüli kereskedelemben a versenytársaival szemben, ilyenkor adóintézkedés formájában megvalósuló támogatást olyannak kell tekinteni, amely érinti ezt a kereskedelmet.²³ Az ítélet értelmében e tekintetben nem szükséges, hogy a kedvezményezett vállalkozás saját maga részt vegyen a Közösségen belüli kereskedelemben. Ha ugyanis valamely tagállam támogatást nyújt egy vállalkozásnak, a belső termelés szintje emiatt fennmaradhat vagy növekedhet, ami azzal a következménnyel jár, hogy a többi tagállamban letelepedett vállalkozásoknak az e tagállam piacára való belépési esélyei csökkennek. Másrészt pedig az olyan vállalkozás megerősítése, amely addig nem vett részt a Közösségen belüli kereskedelemben, olyan helyzetbe hozhatja azt, hogy más tagállam piacára be tud lépni.

Ennélfogva az EU Bírósága megállapította, hogy a fenti ügyben az adókedvezmény az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében véve érintheti a tagállamok közötti kereskedelmet, és torzíthatja a versenyt, így tiltott állami támogatásnak minősül. A Bíróság kimondta azt is hivatkozott ítéletében, hogy a termelő- és munkaszövetkezetek javára biztosított, az alapügyek tárgyát képezőkhöz hasonló adókedvezmények az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében véve csak akkor minősülnek „állami támogatásnak”, ha e rendelkezés valamennyi alkalmazási feltétele teljesül. Ugyanakkor a nemzeti bíróság feladata annak közelebbi vizsgálata, hogy az érintett adókedvezmények szelektív jellegűek-e, valamint hogy esetlegesen igazolhatók-e a vonatkozó nemzeti adórendszer jellegével vagy felépítésével, különösen annak megállapításával, hogy az alapügyek tárgyát képező szövetkezetek valóban összehasonlítható helyzetben vannak-e a nyereségszerzési céllal működő társasági jogi formában létrejött gazdasági szereplőkkel, és amennyiben igen, úgy az említett szövetkezetek számára biztosított kedvezőbb adójogi bánásmód egyfelől az érintett tagállam adórendszerének alapelveiben rejlik-e, és másfelől megfelel-e a koherencia és az arányosság elvének. A Bíróság ítélezési gyakorlata alapján azt is meg kell határozni, hogy az olyan adómentességeket, mint amelyek az alapügyek tárgyát képezik, igazolja-e a vonatkozó adórendszer jellege vagy felépítése.

Az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet igazolni, ha az az említett adórendszer alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye. E tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívülálló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő

²³ Lásd erről a C-372/97. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-3679. o.] 44. pontját, a C-148/04. sz. Unicredito Italiano ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-11137. o.] 54. pontját, valamint a 2226§/04.sz. Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítélet 140. Pontját.

mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez.²⁴ Következésképpen az olyan adómentességek, amelyek a vonatkozó adórendszerrel idegen célkitűzés eredményei, nem mentesülhetnek az EK 87. cikk (1) bekezdéséből eredő követelmények alól. A Bizottság álláspontja²⁵ szerint a nemzeti adórendszer jellegére vagy felépítésére érvényesen lehet hivatkozni annak igazolására, hogy a teljes nyereségüket a tagok között felosztó szövetkezetek a szövetkezet szintjén nem adóznak, amennyiben a tagokat viszont megadóztatják. Egy tagállami intézkedés nem igazolható érvényesen a szóban forgó adórendszer jellegével vagy felépítésével, amennyiben lehetővé teszi a szövetkezeten kívül álló harmadik személyekkel folytatott kereskedelemről eredő jövedelem után fizetendő adó alóli mentességet, vagy az ez utóbbiaknak díj címén kifizetett összegek levonását. Emellett egy adott előny vonatkozásában nemcsak annak a szóban forgó adórendszerben benne rejlő tulajdonságokkal való, hanem e rendszer végrehajtását illető koherenciáját is biztosítani kell. Az érintett tagállam feladata tehát, hogy megfelelő ellenőrző és felügyeleti eljárásokat hozzon létre és alkalmazzon annak érdekében, hogy biztosítsa a szövetkezetek javára bevezetett különös adóintézkedéseknek az adórendszer logikájával és szerkezetével való koherenciáját, és hogy elkerülje azt, hogy a gazdasági szereplők pusztán az e társasági forma vonatkozásában előírt adókedvezmények igénybevétele érdekében válasszák e sajátos jogi formát. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e követelmény teljesül-e az alapügyekben.²⁶

A 2016-os állami támogatások fogalmára vonatkozó Bizottsági Közlemény értelmező álláspontot közöl az átalányadó rendszernek az állami támogatási szabályokkal való összeegyeztethetőségéről is.²⁷ Ennek értelmében az átalányadó, mint különleges, diszkrecionális elemeket nem tartalmazó rendelkezések meghatározott ágazatokban, vagy a föld jelentőségének számításba vételénél megengedettek és összeegyeztethetőek az állami támogatás szabályaival, az ilyen rendelkezések nem szelektívek. Ehhez azonban az alábbi feltételeknek kell teljesülniük:

- Az átalányrendszert az indokolja, hogy bizonyos vállalkozás típusokra azok kis mérete vagy tevékenységi ágazatuk miatt (például ilyen a mezőgazdasági vagy a halászati szektor) ne háruljanak aránytalan adminisztratív terhek,
- az átalányrendszer az alkalmazási köre alól kizárt többi vállalkozással összevetve általában véve nem jelenthet alacsonyabb adóterhet, és nem biztosíthat előnyöket a rendszer kedvezményezettjeinek.

Új fogalomként és értelmezésként jelent meg a 2016-os Bizottsági Közleményben a visszaélések elleni szabályok állami támogatási szabályokkal való összeegyeztethetősége is. A visszaélés elleni szabályokra vonatkozóan a Bizottság előírja, hogy a visszaélés elleni szabályok előírása az adókikerülés megelőzésére irányuló intézkedésként indokolható, vagyis nem ütközik az állami támogatásokra

²⁴ Lásd C-88/03.sz. Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 81. pontját

²⁵ A vállalkozások közvetlen adóztatásáról szóló Bizottsági közlemény (1998) 25. pontja

²⁶ C-78/08.-80/08. sz. Paint Graphos soc.coop és társai egyesített ügyek 64.-75.pontja

²⁷ Bizottsági Közlemény (2016) 5.4.6. fejezet 181.- 182.pontja

vonatkozó uniós jogba.²⁸ Az ilyen szabályok viszont szelektívek lehetnek, amennyiben adott vállalkozások vagy ügyletek tekintetében olyan eltérést (a visszaélés elleni szabályok alkalmazásától való eltekintést) biztosítanak, amely ellentétes a visszaélések elleni szabályok alapvető logikájával, ebből következően pedig amennyiben a szelektivitás tetten érhető, akkor a szabályozás ellentétes lehet az uniós támogatási politikával. A Bizottsági közlemény (2016) tehát az EU Bírósági esetek összegyűjtésével és az egyes fogalmak kiemelt értelmezésével segíti elő az adóintézkedések és az állami támogatások elhatárolását.

4. Az állami támogatások káros adóversennyel való kapcsolata

A káros adóversenyre vonatkozó szabályozást az OECD indította el, amikor is 1998-ban megalkotta jelentését a káros adóversenyről.²⁹ A jelentésnek nincs ugyan kötelező ereje, nincs szankciója, nem jogszabály, a tagállamok és a külső államok mégis önkéntes jogkövetéssel követik. Az OECD jelentése példaértékű ajánlásokat tartalmaz a nemzeti törvényhozás számára, hogy miként kerülhető el az indokolatlan adóverseny. Az OECD jelentése szerint három csoportba sorolhatók azok az adórendszerek, amelyek káros adóösztönzőket tartanak fenn:³⁰

- Amikor egy adott ország nem, vagy csak nagyon minimális mértékben adóztatja meg a jövedelmeket.
- Az adott országnak jelentős bevételei származnak a vállalkozók jövedelmeinek adóztatásából, de az adórendszer olyan ösztönzőket alkalmaz, aminek következtében a nem sok földrajzi kötődést igénylő gazdasági, pénzügyi tevékenységből származó jövedelmeket csak nagyon alacsony mértékben adóztatja meg.
- Az adott országnak jelentős bevételei származnak a magánszemélyek és jövedelmeinek adóztatásából, de az általános adókulcsai alacsonyabbak más országok adókulcsainál.

Értelemszerűen a harmadik kategóriát nem lehet minden esetben káros adópolitikának tekinteni, elsősorban azért, mert: az adott ország tényleges adóterhetek ró az adózóira, tehát van bevétele belőle, és nem konkrét tevékenységet céloz. Ezzel szemben *károsnak* tekinti főként az adóparadicsomokat, az off-shore cégek alapítását és a fenti csoportosítás második kategóriájába tartozó adórendszereket.

Miért tekinthető károsnak az adóverseny? Az adóverseny, adókedvezmények károsnak tekinthetők a gazdasági verseny szempontjából, mert eltérítik és torzítják a piaci versenyt az adódiszkriminációval, azaz elsősorban a külföldi befektetőknek adott pozitív adókedvezményekkel. Az adóverseny akkor tekinthető károsnak, ha:

²⁸ Lásd a C-308/01.sz. GIL Insurance ügyben a Bíróság által 2004.április 29-én hozott ítélet 65.pontját (ECLI:EU:C:2004:252)

²⁹ Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue OECD, Paris 1998, www.oecd.org/pdf/M00004000/M00004517.pdf.

³⁰ Kakuk János: *Legújabb eredmények a nemzetközi adózás területén*. Pénzügyi Szemle, 2002. /8. 736. o.

- eltéríti a nemzetközi befektetéseket,
- elkedvetleníti az adózókat az önkéntes jogkövetéstől,
- átalakítja a közkiadások és az adók közötti kívánatos egyensúlyt,
- más országok növelni kényszerülnek a kieső bevétel miatt más adóalap után fizetendő adók terheit és
- az intézkedések növelik más országok adóigazgatási költségeit.

Amennyiben mindehhez zártkörű ösztönző rendszerek párosulnak, melyek nem engedik a speciális kedvezmények igénybevételét a belföldi adózóknak, valamint az ország nem vesz részt az információcserében, a közigazgatási- és jogrendszere nem nyílt és átlátható, és ahol az adózó megegyezhet az adóhatósággal az adó mértékéről akkor megállapítható, hogy káros következményeket előidéző adórendszerrel van szó.³¹

A káros adóverseny egyik meghatározó területe³² a versenytorzító állami támogatások, amelyek ugyanúgy eltérítik és torzítják a gazdasági versenyt, mint a beruházási adókedvezmények. Az 1998-as Bizottsági Közlemény értelmében³³ az adókedvezmények állami támogatásnak minősülnek, és tiltottak, amennyiben azok:

- kedvezményes elbánást biztosítanak a jogosultak számára,
- a kedvezményes elbánást az állam biztosítja,
- a rendelkezés torzítja a közösségen belüli piaci versenyt,
- a rendelkezés konkrét vagy szelektív,
- adózási szempontból a rendelkezés a kedvezményes elbánás útján (pozitív diszkrimináció) az adóteher csökkenését eredményezi.

A szelektív megkülönböztetés adódhat az adóhatóság egyedi méltányossági gyakorlatából, a mentességekből, vagy az indokolatlanul alacsony adókulcsok alkalmazásából.

Az Európai Bizottság szerint különösen a befektetési adókedvezmények és az off-shore cégekre vonatkozó alacsony adókulcsok adnak okot az aggodalomra.³⁴ Az off-shore szabályozás engedélyezése egy tagállamban főleg azért veszélyes, mert a nemzetközi tőkeáramlást eltéríti, kedvezőtlenül befolyásolja, az off-shore cégek ugyanis nem a bejegyzés országában végzik tevékenységüket, ahol valójában működnek és tevékenységet végeznek, ott nem járulnak hozzá a közszolgáltatásokhoz. Vagyis a közszolgáltatásokhoz egyáltalán nem, vagy nem ott járulnak hozzá az off-shore cégek, ahol azokat valójában igénybe veszik.

³¹ Dr. Kakuk János (2002), 736-739. o.

³² Első területként értelmezhetjük a külföldi befektetők pozitív adódiszkriminációját, másodikként az adóparadicsomokat és harmadikként az állami támogatások negatív megítélését. A káros adóversenynek újabb eseteit jelenti a székhelyáthelyezések problémája, amelynek megoldásában az Európai Unió Bírósága jár élen. Lásd a káros adóverseny területeiről Erdős Éva.(2012) 121.o.-207.o.

³³ Erdős G.-Dr. Öry T.: Néhány jogharmonizációs és alkotmányossági kérdés a jelenlegi adókedvezményekkel kapcsolatban, *Európai Jog 2002/4.szám*, 27. o., lásd még: Ben J. M. Terra – Peter J. Wattel: *European tax law*, Kluwer Law,(2005) pp.288-293.

³⁴ A magyar társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4.§ (28) bekezdése határozta meg a külföldön tevékenységet végző adóalany, azaz az off-shore cég fogalmát. A 19.§ (2) bekezdése értelmében az ilyen szervezet a 18%-os társasági adó helyett, csupán 3% társasági adót fizetett Magyarországon. 2003. január 1-től az off-shore cégek kedvezményes adózására vonatkozó jog azonban megszűnt.

Ugyanakkor azt is megállapította a Bizottság, hogy a kisvállalkozások adókedvezménye nem tekinthető tiltott állami támogatásnak.

Az OECD Jelentésnek, az ECOFIN Tanács Üzleti Adózási Magatartási Kódexének, és a Bizottsági Közleménynek jelentős számú követője lett, nemcsak a tagállamok és az akkor még csatlakozásra váró államok köréből, hanem külső államokból is. Az aláírók aláírásukkal elfogadták e szabályokat és jogi kötőerő, szankció nélkül is követik azokat. A tagállamok vállalták, hogy nem vezetnek be olyan szabályokat nemzeti adójogalkotásukba, amelyek megvalósítják a káros adóversenyt (stand-still) szabályok, a meglévő szabályokat, melyek ilyen rendelkezéseket tartalmaznak, megszüntetik (roll-back). Ezzel mintegy elismerték ezen új szabályozási tendenciák létjogosultságát, és áthidalták a kezüket megkötő egyhangú szabályozást megkövetelő irányelvi harmonizációs problémát.³⁵

5. Összegző gondolatok

A káros adóversennyel kapcsolatban leszűrhetjük azt a következtetést, hogy a versenytorzító, vagy szelektív állami támogatások, és a beruházási adókedvezmények alapvetően tiltottak az Európai Unióban, és csak bizonyos feltételek megléte esetén összeegyeztethetőek az EU joggal. A káros adóverseny elleni fellépésben éppen ezért nagy szerepe van az állami támogatások fogalmi behatárolásának, a kritériumok számbavételének, és a kimentési lehetőségeknek. A káros adóverseny elleni harc fontos eszköze az összeegyeztethetetlen állami támogatások tiltása, a Bizottság engedélyező, kontrolláló tevékenysége, valamint az Európai Unió Bíróságának egyes fogalmi elemekre vonatkozó jogértelmező szerepe.

A tagállamok szabadon dönthetnek ugyan az általuk legmegfelelőbbnek ítélt gazdaságpolitikáról és különösen jogukban áll az adóterheket belátásuk szerint megosztani az egyes termelési tényezők között. Erre vonatkozik az Európai Unió szubszidiárius hatásköre is. Hatáskörüket a tagállamok mindazonáltal az uniós jognak megfelelően kötelesek gyakorolni. A tagállamok különösen nem vezethetnek be, illetve nem tarthatnak fenn olyan jogszabályokat, amelyek összeegyeztethetetlenek az uniós joggal, az alapvető szabadságokkal ellentétes megkülönböztetést foglalnak magukban, és ilyenek a külföldi és belföldi adóalanyok között különbséget tevő adókedvezmények, az offshore tevékenységre vonatkozó szabályozások, vagy éppen a versenytorzító, és kereskedelmet befolyásoló állami támogatások.

„A Bizottság megítélése szerint a közös piaccal való összeegyeztethetlenség alapelve és az ettől az elvtől való eltérés "bármilyen formájú" támogatásra vonatkozik, beleértve egyes adóintézkedéseket.³⁶ Az állami támogatások

³⁵ EKSz.94.cikke, EUMSz. 104.cikke

³⁶ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, HL 1998 C 38 0003 – 0009 hivatkozva: Bartha Ildikó: *Az adóintézkedések formájában megvalósuló állami támogatások megítélése a közösségi jogban*, Collectio Iuridica Universitatis Debreceniensis :(7) (2008), 57.-60.o.

lehetséges formái közül az adókedvezmény, illetve az adómentesség formájában nyújtott támogatásokra, mint legkevésbé megengedhető intézkedésekre tekint a Bizottság, mert az ilyen jellegű rendelkezések, szabályok általában működési támogatásnak minősülnek, amely tiltott az állami támogatások szabályrendszere szerint.³⁷”

A tagállami szuverenitásból és a szubszidiaritás elvéből következik, hogy a tagállamok szabadon dönthetnek adózási kérdésekben, vagyis az adóintézkedések tagállami hatáskörbe tartoznak. Ugyanakkor az állami támogatások szabályozása a versenypolitika által meghatározott, és az Európai Bizottság kompetenciájába tartozik. Amennyiben azonban az adóintézkedés megfelel a versenytorzító állami támogatás fogalmának, úgy a Bizottság vizsgálata jogos.

Megállapíthatjuk, hogy az uniós jog elsőbbsége folytán a Bizottság olyan adóintézkedéseket vagy éppen adóintézkedések formájában megvalósuló állami támogatásokat jogosult vizsgálni, melyek tagállami hatáskörbe tartoznak. A hatáskör megosztás ilyenformán történő rendezetlensége azonban hatáskör túllépéshez, vagy éppen a tagállami hatáskör korlátozásához is vezethet. Az uniós szervek szubszidiaritásának elve az adózási kérdésekben működik, kivéve, ha az adóintézkedések meg nem engedett állami támogatás formájában valósulnak meg, mert ilyen esetben a tagállami szuverenitás korlátozás alá kerül, és az uniós szervek szubszidiaritása is megfordul, és a Bizottság beavatkozhat a tagállami hatáskörbe.

Ilyen módon a tagállami hatáskör és az uniós hatáskör ellentmondásba keveredik, hiszen kérdés, hogy az adóversenyt is jogosult-e a Bizottság vizsgálni? Annak megítélése, hogy az adott állami támogatás, vagy adókedvezmény versenytorzító hatású, vagy éppen a tagállami kompetenciába tartozó jogos gazdasági beavatkozás eredménye, nem könnyű. Ezért nagyon fontos, hogy az elhatárolás egyértelmű legyen, amit a Bizottsági Közleményekben szereplő értelmezések elősegítenek. A fenti ellentmondást a Bizottság Közleményében a fogalmi értelmezések, és az Európai Unió Bíróságának eseti döntései oldják fel.

³⁷ Remetei Filep Zsuzsa: Adózás és állami támogatás, in: Tóth T. (2005) 98. o.- 99. o. in Bartha (2008), 59.o.