

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2019. június 13.(1)

C?75/18. sz. ügy

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

kontra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(a F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal iránti kérelem – Letelepedés szabadsága – Támogatások – Hozzáadottértékadó?rendszer – Távközlési vállalkozások árbevételhez igazodó adója – Külföldi vállalkozások progresszív adómérték útján való hátrányos kezelése – Közvetett hátrányos megkülönböztetés – A progresszív adó árbevételen alapuló igazolása – Kisvállalkozások progresszív adómérték útján való jogellenes el?nyben részesítése – A héairányelv 401. cikke értelmében vett forgalmiadó?jelleg”

I. Bevezetés

1. Ebben az eljárásban a Bíróság az adójog és az állami támogatásokra vonatkozó jog kérdéseivel foglalkozik, amelyek ugyanakkor különös jelent?séggel bírnak az Európai Bizottság által mostanában javasolt árbevétel?alapú digitális szolgáltatási adó(2) szempontjából. Így itt is az a kérdés merül fel, hogy a vállalkozás jövedelmének az árbevételéhez igazodó adóztatása forgalmi adót képez?e, vagy hogy az ilyen adó közvetlen jövedelemadónak min?sül?e.

2. Ezen túlmen?en a Bíróság elé újból(3) egy olyan adójogi szabályozás útján megvalósuló közvetett hátrányos megkülönböztetés kérdése került, amely tekintetében a hátrányos megkülönböztetés ezúttal pusztán az adó progresszív mértékéb?l adódhat. Végül a Bíróságnak foglalkoznia kell azzal a kérdéssel, hogy a gazdaságilag er?sebb vállalkozások progresszív adóztatása emellett a többi vállalkozás javára szóló jogellenes támogatásnak is min?sül?e.

3. A progresszív adómértékkel elérni kívánt újraelosztási hatás magától értet?d?en ahhoz vezet, hogy a gazdaságilag er?sebb személyeket er?teljesebben adóztatják, miáltal ?k a gazdaságilag gyengébb személyekhez képest hátrányt szenvednek. Mivel a gazdaságilag er?sebb személyek nagyobb valószínűséggel folytatnak határokon átnyúló tevékenységet, ez esetleg a velük szembeni közvetett hátrányos megkülönböztetésnek tekinthet?, különösen akkor, ha a progressziót célzottan úgy alakítják ki, hogy a gazdaságilag er?sebb külföldi vállalkozásokra

vonatkozzon.

4. Végeredményben a Bíróságnak arról kell döntenie, hogy uniós jogi szempontból elfogadható-e egy olyan progresszív adómérték és adóalap⁴kedvezmény, amely sok tagállamban történetileg alakult ki, a jóléti állam szempontjából kívánatosnak minősül, ezért alkalmazást nyer a tagállamokban a jövedelemadóztatás során. Ezenkívül a progresszív adómérték és adóalap⁴kedvezmény képezi az alapját a tervezett uniós szint⁵ és egyes tagállamokban már bevezetett digitális szolgáltatási adóknak is.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A 2006/112/EK irányelv⁵ (a továbbiakban: héairányelv) 401. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az ebben az irányelvben foglalt rendelkezések nem akadályozzák azt, hogy a tagállamok biztosítási szerződésekre, valamint szerencsejátékokra és fogadásokra vonatkozó adókat, jövedéki adókat, illetékeket és általánosabban olyan adókat, illetékeket vagy közterheket tartsanak fenn vagy vezessenek be, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni [helyesen: amelyek nem forgalmiadó⁶jellegek⁶], feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy közterhek beszedése a tagállamok közötti kereskedelemben nem támaszt a határátlépéssel összefüggő követelményeket.”

B. A nemzeti jog

6. Az alapjogvita háttérét az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: a különadóról szóló törvény) képezi, amely a 2010–2012-es évekre a bizonyos ágazatokban tevékenységet végző vállalkozások terhére árbevétel⁷alapú különadót írt el⁸.

7. A különadóról szóló törvény preambuluma kimondja:

„Az Országgyűlés az államháztartás egyensúlyának javítása érdekében, az általános adófizetési kötelezettséget meghaladó közteherviselésre képes adózók különadó⁹kötelezettségér⁹l a következő törvényt alkotja.”

8. A különadóról szóló törvény 1. §¹⁰a az alábbi értelmező rendelkezéseket tartalmazza:

E törvény alkalmazásában: [...]

2. *távközlési tevékenység*: az elektronikus hírközlésről¹¹ szóló 2003. évi C. törvény szerinti elektronikus hírközlési szolgáltatás nyújtása [...]

9. A különadóról szóló törvény 2. §¹²a értelmében:

„Adóköteles

- a) a bolti kiskereskedelmi tevékenység,
- b) a távközlési tevékenység folytatása, továbbá
- c) az energiaellátó vállalkozási tevékenysége.”

10. A különadóról szóló törvény 3. §-a a következőképpen határozza meg az adóalanyokat:

„(1) Az adó alanya a 2. § szerinti adóköteles tevékenységet folytató jogi személy, az adózás rendjéről szóló törvény szerinti egyéb szervezet, egyéni vállalkozó.

(2) Adóalany a külföldi illetőségű szervezet, magánszemély is, a belföldön, fióktelep útján kifejtett, 2. § szerinti adóköteles tevékenysége vonatkozásában.”

11. Az adóalap a különadóról szóló törvény 4. §-ának (1) bekezdése alapján

„az adóalanynak az adóévben a 2. § szerinti tevékenységéből származó nettó árbevétele”.

12. A különadó progresszív adókulcsszerkezetet mutat. A különadóról szóló törvény 5. §-ának b) pontja alapján az adó mértéke

„a 2. § b) pontja szerinti tevékenységvégzés esetén az adóalap 500 millió forintot meg nem haladó része után 0%, az adóalap 500 millió forintot meghaladó, de 5 milliárd forintot meg nem haladó része után 4,5%, az adóalap 5 milliárd forintot meghaladó része után 6,5% [...]”.

13. E törvény 7. §-a meghatározza azokat a feltételeket, amelyek mellett az említett adó az úgynevezett kapcsolt vállalkozásokra alkalmazandó:

„A társasági adóról és az osztalékadóról szóló [1996. évi LXXXI. törvény] szerint kapcsolt vállalkozásnak minősül adóalanyok adóját úgy kell megállapítani, hogy az egymással kapcsolt vállalkozási viszonyban álló adóalanyok 2. § a)–b) pontjai szerinti tevékenységéből származó nettó árbevételét össze kell adni, és az eredmény alapulvételével az 5. § szerinti adómértékkel kiszámított összeget az egyes adóalanyok között olyan arányban kell megosztani, mint amilyen arányt az általuk elért, 2. § a)–b) pontja szerinti tevékenységből származó nettó árbevétel az egymással kapcsolt vállalkozási viszonyban álló adóalanyok által elért összes, 2. § a)–b) pontja szerinti tevékenységből származó nettó árbevételben képvisel.”

III. Az alapeljárás

14. Az alapeljárás felperese, a Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (a továbbiakban: Vodafone) magyar jog szerinti részvénytársaság. Egyedüli részvényese a Vodafone Europe B. V., amely Hollandiában van bejegyezve.

15. A felperes fő tevékenységét a távközlési piacon folytatja. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a felperes a vitatott években a magyar távközlési piacon a harmadik legnagyobb vállalkozás volt.

16. A felperesnél a 2011. április 1. és 2015. március 31. közötti időszakra vonatkozóan végzett utólagos ellenőrzés keretében az adóhatóság 8 371 000 forint (HUF) adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, valamint késedelmi pótlék és bírságok megfizetésére kötelezte. Miután az e határozat elleni fellebbezés csak részben volt eredményes, a felperes keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

17. A kérdést előterjesztő bíróság a magyar távközlési piac jellemzői alapján aggályosnak tartja a különadót. E jellemzők a kérdést előterjesztő bíróság szerint abban állnak, hogy „az alacsonyabb adókulcs alá lényegében csak a magyar tulajdonban álló adóalanyok árbevétele tartozott teljes egészében, míg a legmagasabb árbevétel sávhoz rendelt adókulcs alapján csak külföldi anyavállalatok magyarországi leányvállalatai fizettek adót úgy, hogy a legmagasabb árbevételi sávba tartozó adóalanyok az általuk befizetett különadó döntő részét e legmagasabb

sáv alapján fizették meg”.

18. A Bizottság és Magyarország által a Bírósághoz benyújtott dokumentumok azonban nem támasztják alá teljes mértékben a kérdést elterjesztő bíróság ezen állítását. Ezek szerint ugyanis az első évben (2010) a 16 érintett vállalkozás közül hat olyan vállalkozás is a legmagasabb adókulcs alá tartozott, amelyet nem külföldiek ellenőriztek. A további statisztikák azt mutatják, hogy legalábbis nem csak a külföldi tulajdonban lévő vállalkozások érintettek. A statisztikák azt is mutatják, hogy a közép-s adókulcs alá külföldi részvényesek tulajdonában lévő vállalkozások is tartoznak.

19. A kérdést elterjesztő bíróság ezenkívül arra is rámutat, hogy a Bizottság 2012-ben kötelezettségsegési eljárást indított Magyarország ellen, amelyet azonban 2013-ban megszüntettek. A Bizottság ennek okaként azt jelölte meg, hogy a különadóról szóló törvényt már hatályon kívül helyezték, és ezért a 2013-as év tekintetében már nem alkalmazták.

IV. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság eltti eljárás

20. Az elterjesztő bíróság a 2018. február 6-án érkezett 2017. november 23-i határozatával úgy döntött, hogy az EUMSZ 267. cikk alapján elzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújt be, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 49., 54., 107. és 108. cikkében írtakat, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami intézkedés, amelynek keretében a tagállami jogi szabályozás (távközlési különadó kötelezettséget megállapító különadó törvény)] azzal a hatással jár, hogy az érdemi adóterhet a külföldi tulajdonban álló adóalanyok viselik, ez közvetetten diszkriminatív-e[?]

2. Az EUMSZ 107. és 108. cikkével ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amely progresszív adókulccsal kivetett adókötelezettséget ír elő árbevételhez igazodva és közvetetten diszkriminatív-e amikor olyan hatással jár, hogy az érdemi adóterhet a legmagasabb sávban döntően külföldi tulajdonban álló adóalanyok viselik, ez tiltott állami támogatásnak minősül-e[?]

3. Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 401. cikkét, azzal ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amely a külföldi és belföldi adóalanyok között megkülönböztetést eredményez és a különadó az árbevételhez igazított forgalmi típusú adónak minősül-e, azaz a [héairányelvvel] összeegyeztethető forgalmi adónak minősül-e, vagy azzal nem összeegyeztethető[?]

21. E kérdésekhez a Bíróság eltti eljárásban a Vodafone, Magyarország, a Lengyel Köztársaság, a Cseh Köztársaság és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A 2019. március 18-i tárgyaláson a Cseh Köztársaság kivételével a nevezettek és a Németországi Szövetségi Köztársaság vett részt.

V. Jogi értékelés

22. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya a különadóról szóló magyar törvény uniós joggal való összeegyeztethetősége.

23. Az uniós jognak való megfelelés kérdése a különadó sajátos szerkezetének összefüggésében merül fel. Egyrészt az adóalap nem a nyereséghez, hanem az adóköteles vállalkozás nettó árbevételéhez igazodik. Másrészt az adó sávosan progresszív adókulcsszerkezetet mutat. Három különböző sávot határoztak meg, amelyek különböző adómérték alá esnek: az adó mértéke 0% a nettó árbevétel 500 millió HUF-ot meg nem haladó része után; az adó mértéke 4,5% a nettó árbevétel 500 millió HUF-ot meghaladó, de 5 milliárd

HUF-ot meg nem haladó része után; az adó mértéke 6,5% a nettó árbevétel 5 milliárd HUF-ot meghaladó része után.

24. Az elterjesztő bíróság ezzel kapcsolatban azt a kérdést veti fel, hogy a fent ismertetett jellemzőkkel bíró adó ellentétes-e az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel (lásd a B. szakaszt), az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikkel (lásd a C. szakaszt) és a héairányelv 401. cikkével (lásd az A. szakaszt). Célszerűnek mutatkozik az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdést elsőként megválaszolni, hogy mindenekelőtt tisztázni lehessen, milyen jellegű ezen árbevétel-alapú adó. Ha pedig ez az adó a héairányelv 401. cikkében foglalt tilalom alá esne, a két másik kérdést egyébként sem kellene megválaszolni.

A. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdés: a héairányelv 401. cikkének megsértése

25. A héairányelv 401. cikke egyértelművé teszi, hogy a tagállamok nincsenek akadályozva abban, hogy új adókat vezessenek be, ha azok nem forgalmiadó-jellegűek. Ebben az összefüggésben a kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a távközlési vállalkozások árbevétel-alapú különadóját olyan adónak kell-e tekinteni, amely forgalmiadó-jellegű. Ekkor Magyarország a héairányelv 401. cikke értelmében akadályozva lenne annak bevezetésében.

26. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában hangsúlyozza, hogy a héairányelv 401. cikkének értelmezéséhez e cikket abban a jogszabályi összefüggésben kell elhelyezni, amelynek részét képezi.(6)

27. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv(7) preambulumbeközléseiből következik, hogy a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályok összehangolásának lehetővé kell tennie az olyan közös piac létrehozását, amelyen belül egészséges verseny folyik, és amelynek jellemzői hasonlóak a belső piac jellemzőihez, megszüntetve az adóztatás azon eltéréseit, amelyek torzíthatják a versenyt és akadályozhatják a kereskedelmet.(8) A héairányelvvel(9) ilyen közös hozzáadottértékadó-rendszert vezettek be.

28. A közös héarendszer alapelve abban áll, hogy a termékekre és szolgáltatásokra a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag általános fogyasztási adót alkalmazzanak, amely adó a termékek és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőzően valósultak meg.(10) Amint a Bíróság hangsúlyozza, ezt az adót csak a végső fogyasztónak kell viselnie.(11)

29. Azon cél elérése érdekében, hogy az azonos ügyletek adózási feltételei egyenlők legyenek függetlenül attól, hogy azokat melyik tagállamban teljesítik, a közös héarendszernek fel kellett váltania a különböző tagállamokban hatályos forgalmi adókat. Ugyanezen okokból a héairányelv 401. cikke a termékértékesítést, a szolgáltatásnyújtást és a behozatalt terhelő adók, illetékek és terhek valamely tagállam általi fenntartását vagy bevezetését kizárólag akkor engedi, ha azok nem forgalmiadó-jellegűek.

30. A Bíróság e tekintetben megállapította, hogy minden esetben a termékek és szolgáltatások forgalmát a héához hasonló módon terhelőnek kell tekinteni azon adókat, illetékeket és terheket, amelyek a héa alapvető jellemzőivel rendelkeznek, még ha nem is egyeznek meg ez utóbbival minden szempontból.(12)

31. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából a héa négy alapvető jellemzője tűnik ki: (1) Az adó

általános alkalmazása az olyan ügyletekre, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; (2) Összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; (3) Az adó kivetése a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától; (4) A folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegek levonása az adóalany által fizetendő adóból oly módon, hogy az adott szakaszban az adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és az adó végül a fogyasztót terhelje.(13)

32. Egyrészt azonban a magyar különadó nem terjed ki minden forgalomra, hanem csak a távközlési vállalkozások speciális forgalmára. Ezért az az első kritérium értelmében nem minősül (általános) forgalmi adónak, hanem legfeljebb egy különleges fogyasztási adónak, amelynek bevezetése jelenleg a tagállamok számára csak a 2008/118/EK irányelv(14) 1. cikke (2) és (3) bekezdésének feltételei mellett lenne tilos.

33. Másrészt nem a fogyasztóra való áthárításon alapul (negyedik kritérium). Ez utóbbira pusztán azon az alapon nem lehet igenlő választ adni, hogy valamely adó a kalkuláció szintjén beépül az áruk vagy a szolgáltatások árába. Ez többé-kevésbé így van a vállalkozás minden egyes adóterhe esetében. Ha nem a fogyasztó az adófizetésre kötelezett, amint a jelen esetben értékelendő magyar távközlési különadó esetében sem, az adót inkább úgy kell kialakítani, hogy azt konkrétan a fogyasztóra hárítsák.

34. Ez azt feltételezné, hogy az ügylet végrehajtásának időpontjában (azaz a fogyasztók ellátásának pillanatában) az adó mértéke, mint a héa esetében, rögzítve lenne. Mivel azonban ez csak az év végén számítható ki, és az éves árbevétel nagyságától függ, a szolgáltató távközlési vállalkozás a szolgáltatás teljesítésének időpontjában még egyáltalán nem ismeri az áthárítandó adóterhet, legalábbis nem annak pontos összegét.(15) Abban az esetben például, ha az év végén nem érték el az alsó küszöbértéket, egyáltalán nem keletkezik olyan adó, amelyet át kellene hárítani a fogyasztóra. Ennyiben tehát olyan adóról van szó, amely nem *adóáthárításon alapul*.

35. A távközlési vállalkozásokat terhelő magyar különadó kialakításából inkább az következik, hogy azt közvetlen adóztatás útján kell beszedni, amint arra Magyarország helyesen hivatkozik. A preambulum szerint e vállalkozások közteherviselési képessége meghaladja az általános adófizetési kötelezettséget (itt vélhetően az általános adófizetési képességről van szó). Következésképpen e vállalkozások sajátos pénzügyi teljesítőképességét, nem pedig a távközlési szolgáltatások igénybevevőinek pénzügyi teljesítőképességét adóztatják. E tekintetben a magyar különadó bizonyos vállalkozások – a jelen esetben távközlési vállalkozások – (közvetlen) társasági különadójához hasonlít.

36. Nem is minden egyes ügylet árárányos adóztatására kerül sor, hanem a különadóról szóló törvény 1. és 2. §-a szerint az adóévben az elektronikus hírközlési szolgáltatások nyújtásából származó teljes (nettó) árbevétel adóztatják 500 millió HUF értékhatártól elszőr 4,5%-kal, majd 5 milliárd HUF-tól 6,5%-kal. Ennek révén a társasági különadó a jellege szerint egy külön kivetett közvetlen jövedelemadóhoz hasonlít. A „szokásos” közvetlen jövedelemadóktól eltérően azonban nem az elért nyereség – adott időszakon belül két vállalkozási vagyon közötti különbözet összege –, hanem az adott időszakon belül elért árbevétel képezi az adóalapot. Ez azonban – a Bizottság tárgyaláson kifejtett nyilvánvaló vélekedésétől eltérően – nem változtat az adó *közvetlen* jellegén.

37. Következésképpen a magyar különadó egy külön kivetett árbevételalapú (közvetlen) jövedelemadó, amely a távközlési vállalkozások sajátos pénzügyi teljesítőképességét kívánja kihasználni. Ennélfogva, amint arra a Bizottság végül helyesen rámutat, jellege szerint nem forgalmi adó, amely a fogyasztót kívánja adóztatni. Következésképpen a héairányelv 401. cikke nem akadályozza Magyarországot abban, hogy a héa mellett ezt az adót is bevezesse.

B. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés: a letelepedés szabadságának megsértése

38. Az első kérdés arra irányul, hogy a távközlési ágazatot sújtó magyar különadó ellentétes-e az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk szerinti letelepedési szabadsággal. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben szintén megemlített EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikkel azonban az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdés keretében foglalkozom majd átfogóan.

39. Először is meg kell állapítani, hogy bár a közvetlen adózás területe, amelyhez hozzá kell számítani a jelenlegi különadót is (lásd a fenti 35. és az azt követő pontokat), nem tartozik az Unió hatáskörébe, a tagállamok a számukra fennmaradó hatásköröket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni, amely magában foglalja különösen az alapvető szabadságokat.(16)

40. A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az Európai Unió állampolgárai számára, az EUMSZ 54. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén található, jogosultak tevékenységüket más tagállamokban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni.(17)

41. Ennek során a letelepedés szabadsága csak akkor alkalmazandó a jelen esetre, ha határokon átnyúló helyzetről van szó (lásd erről az 1. pontot). Ha ilyen helyzet merül fel, arra kell választ keresni, hogy a különadó a letelepedés szabadságának korlátozását jelenti-e (lásd erről a 2. pontot), és hogy azt esetleg igazolja-e közérdeken alapuló kényszerítő ok (lásd erről a 3. pontot).

1. Határokon átnyúló helyzet

42. A magyar kormány kétségét fejezi ki annak kapcsán, hogy milyen körülmények között lehet a társaságokat „belföldinek” vagy „külföldinek” tekinteni. Ebben az összefüggésben először is meg kell állapítani, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a társaság székhelye, ugyanúgy mint az állampolgárság a természetes személyeknél, valamely állam jogrendszeréhez való tartozás meghatározására szolgál.(18) Mivel az alapeljárás felperese Magyarországon rendelkezik székhellyel, ennek következtében magyar társaságnak kell tekinteni, így tehát nem határokon átnyúló helyzetről van szó.

43. A felperes anyavállalata azonban egy Hollandiában székhellyel rendelkező társaság. Amennyiben e külföldi társaság a tevékenységét valamely leányvállalaton – nevezetesen az alapeljárás felperesén – keresztül végzi a magyar piacon, az anyavállalat letelepedési szabadsága érintett.

44. Ugyanis ezen összefüggésben a Bíróság már kimondta, hogy egy társaság adózási célból hivatkozhat a hozzá kapcsolódó másik társaság letelepedési szabadságának korlátozására, amennyiben egy ilyen korlátozás kihat az adóztatására.(19) Az alapeljárás felperese ezért hivatkozhat az anyavállalata, a Vodafone Europe B. V. letelepedési szabadságának esetleges korlátozására.

2. A letelepedés szabadságának korlátozása

45. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságának korlátozását jelenti

minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja vagy kevésbé vonzóvá teszi.(20) Ez f?szabály szerint a hátrányos megkülönböztetést, de az attól mentes korlátozásokat is magában foglalja. Az adók és illetékek esetében azonban figyelembe kell venni, hogy ezek önmagukban is terhet jelentenek, és így csökkentik egy másik tagállamban történ? letelepedés vonzerejét. A hátrányos megkülönböztetést?l mentes korlátozások alapján történ? vizsgálat tehát az uniós jog hatálya alá vonná az összes nemzeti adóztatandó tényállást, és ezzel lényegében megkérd?jelezn? a tagállamok adóügyi szuverenitását.(21)

46. A Bíróság ezért többször is kimondta, hogy az adózás feltételeire és mértékére vonatkozó tagállami jogszabályokra az adójogi autonómia vonatkozik, amennyiben a határokon átnyúló helyzet kezelése a belföldi helyzettel szemben nem hátrányosan megkülönböztet?.(22)

47. A letelepedés szabadságának korlátozása ezért el?ször is azt feltételezi, hogy voltaképpen két vagy több referenciacsoportot különböz?képpen kezelnek (lásd a b) pontot). Ha ez a helyzet, ezt követ?en az a kérdés merül fel, hogy a határokon átnyúló helyzetek eltér? kezelése a tisztán belföldi helyzetekhez viszonyítva az el?bbieket hátrányosan megkülönbözteti?e, ugyanakkor ebb?l a szempontból a nyílt és rejtett hátrányos megkülönböztetést is figyelembe kell venni (lásd a c) pontot). További szempontként esetenként vizsgálat tárgyát képezi, hogy az eltér? bánásmód olyan helyzeteket érint?e, amelyek egymással objektív módon összehasonlíthatók (lásd a d) pontot).

48. Végül a jelen esetben el?zetesen röviden tisztázni kell, hogy a Hervis Sport üggyel?(23) eltér?en a releváns eltér? bánásmód nem alapítható a különadóról szóló törvény 7. §-ában szerepl? úgynevezett összeszámítási szabályra, hanem csak a progresszív módon kialakított adómértékre (lásd az a) pontot).

a) Az összeszámítási szabály irrelevanciája a jelen körülmények között

49. Amennyiben a Bizottság azon az állásponton van, hogy a letelepedési szabadság megsértése közvetlenül a Hervis Sport ítéletb?l következik, ezzel nem lehet egyetérteni.

50. Abban az ügyben a tényállás jellegzetessége a kiskereskedelmet terhel? progresszív árbevétel?alapú jövedelemadó és a vállalatcsoportokra vonatkozó úgynevezett összeszámítási szabály kölcsönhatása volt. Ez utóbbi konkrétan azt tartalmazta, hogy az adósávba történ? besorolás szempontjából nem az egyes vállalkozások árbevétele irányadó, hanem az egész vállalatcsoport összevont árbevétele. E rendelkezés háttérében az áll, hogy adójogi szempontból kevésbé jellemz? módon progresszív adót alkalmaznak jogi személyekre is. Ez az összeszámítási rendelkezés f?szabály szerint annak megel?zéséhez szükséges, hogy a több jogi személlyé váló szétválással ki lehessen játszani a progresszív hatást.

51. A Bíróság azonban az összeszámítási szabállyal kapcsolatban uniós jogi aggályokat vetett fel.(24) Mivel ugyanezen összeszámítási szabály a különadó törvény 7. §-ában a szóban forgó, távközlési piacra vonatkozó különadóra is alkalmazást nyer, a Bizottság már önmagában ebben az uniós jog megsértését látja.

52. Azonban még akkor is, ha a jelen esetben az összeszámitási szabály ellentétes lenne az uniós joggal, ami nem feltétlenül következik a fent említett ítéletből, a jelen esetben ez nem lenne az ügy eldöntése szempontjából releváns és nem adna választ az elterjesztő bíróság kérdésére. Ez ugyanis csupán azt eredményezné, hogy mellőzni kellene az összeszámitási szabály alkalmazását. Mivel azonban a kérdést elterjesztő bíróság megállapítása szerint e szabály az alapeljárás felperesére egyébként sem alkalmazandó – alighanem a magyar piacon működő más távközlési vállalkozásokhoz való kapcsolódás hiánya miatt –, ennek nem lenne kihatása az alapeljárásra.

53. A Bíróságnak ezért a jelen esetben azt a kérdést kell vizsgálnia, hogy a különadó kialakítása e minőségében – az összeszámitási szabálytól függetlenül – hátrányosan megkülönböztető hatással jár-e. Ezt a kérdést a Hervis Sport ítéletben nem válaszolták meg, és amint arra a Vodafone helyesen rámutat, még olyan tekintetben sem, ahogyan a Magyar Kormány vélekedik, hogy önmagában a progresszív jelleg nem lehet elegendő a hátrányos megkülönböztetéshez. A Bíróság ott csak a progresszív adómérték és az összeszámitási szabály kombinációjával foglalkozott, anélkül hogy kizárta volna azt, hogy önmagában a progresszív mérték esetleg hátrányos megkülönböztetés eredménye lehet. (25)

b) Eltérő bánásmód

54. Ezért először is az a kérdés merül fel, hogy a különadóról szóló törvény egyáltalán eltérően kezeli-e a különböző vállalkozásokat. Úgy tűnik, hogy ez ellen szól az, hogy e törvény nem különböző vállalkozásokra határoz meg különböző adómértékeket. Inkább arról van szó, hogy csak árbevételi sávokat rögzít, amelyekbe a szabály szerint minden vállalkozás beletartozhat. A mindenkori adómértékek, amelyek ezen árbevételi sávokhoz kapcsolódnak, minden egyes vállalkozásra egységesen alkalmazandók. A Magyar Kormány e körülmények alapján helyezkedik arra az álláspontra, hogy egyáltalán nem merül fel eltérő bánásmód.

55. Ezzel szemben nem hozható fel, hogy az eltérő bánásmód már önmagában abban rejlik, hogy a nagyobb árbevételű vállalkozások abszolút értékben több különadót fizetnek, mint a kisebb árbevételű vállalkozások. Ez önmagában nem jelent eltérő bánásmódot, hanem ez az eltérő adóztatás összhangban van a teherviselő képesség szerinti adóztatás általánosan elfogadott elvével. Mindaddig, amíg az adóalap és az adókötelezettség azonos arányban viszonyul egymáshoz, mint ahogyan például arányos adómérték („flat tax”) esetében is, az eltérő bánásmódot nem lehet megállapítani.

56. Ugyanakkor a progresszív adómértéknél az adóalap és az adókötelezettség közötti arány nem azonos az összes adóalany esetében. Ez a jelen esetben különösen nyilvánvaló, ha összehasonlítjuk azokat az átlagos adókulcsokat, amelyek az adóalanyokra a teljes árbevételük alapján – nem pedig csak az egyes sávok tekintetében – vonatkoznak. Ez az átlagos adókulcs az árbevételi sáv elérésével növekszik, így a nagyobb árbevételű vállalkozások összességében magasabb átlagos adókulcs alá tartoznak, mint a kisebb árbevételű vállalkozások. Ezáltal azok nemcsak abszolút, hanem relatív értelemben is magasabb adót fizetnek. Ez az érintett vállalkozások eltérő bánásmódját valósítja meg. (26)

c) A határokon átnyúló helyzet hátrányos kezelése

57. A kérdés tehát az, hogy ez az eltérő kezelés hátrányosan érinti-e a külföldi vállalkozásokat a belföldiekhez képest.

58. Itt nem észlelhető a külföldi vállalkozások nyílt vagy közvetlen hátrányos megkülönböztetése. A különadó kivetési szabályai nem tesznek különbséget a vállalkozás

székhelye vagy „származása” szerint. A különadóról szóló törvény ezért nem kezeli a külföldi vállalkozásokat a belföldi vállalkozásoktól eltérő módon.

59. Az alapvető szabadságok azonban nemcsak a nyilvánvaló hátrányos megkülönböztetést tiltják, hanem a hátrányos megkülönböztetés minden olyan rejtett vagy közvetett formáját, amely más megkülönböztető feltételek alkalmazásával azonos eredményre vezet.(27) Ezért az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk értelmében a hátrányosan megkülönböztető jelleg szempontjából az a kérdés meghatározó, hogy a távközlési vállalkozások eltérő kezelése az éves nettó árbevétel kritériuma tekintetében a vállalkozások származásán vagy székhelyén alapuló eltérő bánásmódnak felel-e meg.

60. Ebben az összefüggésben egyrészt tisztázni kell, hogy milyen követelményeket kell állítani a választott elhatárolási szempont – ebben az esetben az árbevétel – és a vállalkozások székhelye közötti korrelációval kapcsolatban (lásd a 61. és az azt követő pontokat). Másrészt meg kell vizsgálni, hogy megállapítható-e közvetett hátrányos megkülönböztetés, ha az elhatárolási szempontot szándékosan hátrányosan megkülönböztető célkitűzéssel választották (lásd a 83. és az azt követő pontokat).

1) Az irányadó korreláció

61. Az eddigi ítélkezési gyakorlat nem nyújt egységes képet sem az említett korreláció mértékéről, sem a jellegéről. A kvantitatív mérték kapcsán a Bíróság eddig mind az esetek többségében történő egyezést,(28) mind pedig a külföldiek pusztán jelentősebb érintettségét(29) figyelembe vette; részben pedig egyszerre a hátrányos megkülönböztetés veszélyét említette.(30) Kvalitatív szempontból bizonytalanság áll fenn a tekintetben, hogy a korrelációnak jellemzően(31) kell fennállnia, vagy az elhatárolási szempont jellegéről kell adódnia, mint amire több ítélet is utal,(32) vagy inkább véletlenszerű ténybeli körülményeken is alapulhat.(33) Ezen túlmenően az sem egyértelmű, hogy a kvantitatív és a kvalitatív korrelációnak együttesen kell-e fennállnia, vagy adott esetben a vagylagos fennállás is elegendő.

62. Amint arra már máshol rámutattam, szigorú kritériumokat kell felállítani a rejtett hátrányos megkülönböztetés megállapításához. Ugyanis a rejtett hátrányos megkülönböztetés nem idézheti el a hátrányos megkülönböztetés tényállásának kiterjesztését, hanem csak azon esetekre is kell vonatkoznia, amelyek teljesen formálisan tekintve nem minősülnek hátrányos megkülönböztetésnek, de akként hatnak.(34)

i) Kvantitatív kritérium

63. Ezért semmiképpen nem lehet elegendő kvantitatív szempontból egy egyszeri többség, abban az értelemben, hogy a vállalkozások több mint 50%-a érintett; ezzel szemben az esetek túlnyomó többségében meg kell tudni állapítani az alkalmazott elhatárolási szempont és a vállalkozás székhelye közötti korrelációt.(35)

64. Mindenesetre ez a kvantitatív elem jelentős nehézségeket okozhat a jogalkalmazásban. A vizsgálat eredménye ugyanis attól függ, hogy adott esetben milyen referencianagyságot választunk. A Hervis Sport ügyben a Bíróság azt vizsgálta, hogy a különadó legmagasabb sávjába eső kapcsolt vállalkozások többsége külföldi anyavállalatokhoz kapcsolódott-e.(36)

65. Ugyanakkor a legmagasabb adósáv általános kritériumként való kiválasztása aligha indokolható. Nem világos, hogy miért csak ezen egyetlen adósávnak kell irányadónak lennie a hátrányosan megkülönböztető jelleg megállapításához. A konkrét esetben ez valószínűleg azzal volt magyarázható, hogy a többi adósáv a legmagasabb sávhoz képest elhanyagolhatóan alacsonynak tűnt.(37) A jelen esetben azonban a 4,5%-os adómérték közép-sáv aligha

elhanyagolható. A kizárólag a legmagasabb adósáv alapján végzett vizsgálat ezen túlmenően annál kétségesebb, minél több kulcsos valamely adó. Ez a megközelítés teljes egészében kudarcra van ítélve, ha olyan küszöbös progresszív emelkedésről van szó, amely nem sávós, amint ez például a jövedelemadóztatás esetén gyakran előfordul.

66. A Bizottság javaslata sem meggyőző, amely szerint az a kérdés, hogy a különadóból származó összbevétel nagy részét külföldi vállalkozások viselik-e. Ebben az esetben nem egy megbízható, hanem csak egy esetleges korrelációs mutatóról van szó. Egyrészt e konkrét esetben – amire Magyarország is hivatkozik – még egy arányos adónál is ez lenne a helyzet, amely adót a Bizottság is joggal aggálytalannak tart. E szempont akkor is mindig teljesülne, ha a piacot többségében külföldi vállalkozások uralják.

67. Másrészt pedig nem terjedne ki például az olyan esetekre, amelyekben egyes külföldi vállalkozásokra egészen magas adókulcsok vonatkoznának, míg azonban sok, alacsonyabb adókulcs alá tartozó kisebb belföldi vállalkozás mindazonáltal olyan nagy mértékben járulna hozzá a különadóból származó összbevételhez, hogy a korreláció hiányát kellene megállapítani. Az tehát, ha a hátrányosan megkülönböztető jelleget a kisebb belföldi vállalkozások utóbb említett hozzájárulásától tennénk függővé, véletlenszerű eredményekhez vezetne, és ezért nem észszerű.

68. Ugyanez érvényes az átlagos adókulcs figyelembevételére. Mivel a progresszív adóknál az eltérő bánásmód a különböző átlagos adókulcsok alkalmazásában jelentkezik, adott esetben azt lehetne vizsgálni, hogy az esetek túlnyomó többségében az összes külföldi vállalkozás hátrányt szenved-e ezen adókulcs tekintetében. Ez csak akkor lenne így, ha az esetek túlnyomó többségében ez az átlagos adókulcs jóval magasabb lenne, mint amely alá a belföldi vállalkozások átlagosan tartoznak. Az, hogy ez a helyzet áll-e fenn, egyértelműen sem az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből, sem pedig a felek által benyújtott számadatokból nem derül ki.

69. A hátrányosan megkülönböztető jelleg azonban végső soron itt is a kisebb belföldi vállalkozások átlagos adókulcsától függne. Ez is véletlenszerű eredményekhez vezetne, ezért nem észszerű. Azok a tagállamok, amelyek célzottan külföldi befektetőket toboroznak, hirtelen nem vethetnének ki progresszív jövedelemadót, ha és amennyiben az új befektetők a – célul kitűzött – gazdasági sikerük következtében az adóbevétel nagy részét (akár abszolút értékben, akár a magasabb átlagos adókulcsaik révén) viselnék. Ez olyan abszurd eredmény lenne, amely azt mutatja, hogy a kvantitatív szemlélet nem célravezető.

70. A teljesen kvantitatív értékelés – a fent ismertetett számítási nehézségek mellett (lásd a 63. és azt követő pontokat) – még olyan hátránnyal is jár, hogy jelentős jogbizonytalanságot okoz, hacsak nem kerül sor valamely konkrét értékhatár megállapítására. (38) Azonban egy konkrét értékhatár is olyan további problémákat okozhatna, mint például az egymásnak ellentmondó statisztikák között nehezen feloldható ellentmondások vagy az adatok időbeli ingadozásai.

71. A sajtójelentések szerint például a Franciaországban már elhatározott „digitális adó” jelenleg összesen mintegy 26 vállalkozást érint, amelyek közül csak négy vállalkozás székhelye található Franciaországban. Ha a számadatok változása a következő évben más jogi értékeléshez vezetne, az alapvető szabadságok korlátozásának fennállása (feltételezve, hogy a többi 22 vállalkozás hivatkozhat az alapvető szabadságokra) mindig ezen, csak évekkel később rendelkezésre álló statisztikáktól függne.

72. Ehhez kapcsolódik, hogy jelentős problémák merülnek fel abban az esetben, ha a kvantitatív kritérium meghatározása érdekében a közkézen lévő társaságok (több ezer részvényessel rendelkező részvénytársaságok) részesedéseinek tulajdonosait vesszük alapul. Az sem világos továbbá, hogy hogyan kell értékelni egy olyan társaságot, amelyben két tag van, és

közülük az egyik külföldi, a másik pedig belföldi illetőség?.

73. Ha pedig mégis a részesedések tulajdonosait vesszük alapul, amint a Bizottság és a kérdést elterjesztő bíróság is tette, a nagyobb csoportstruktúráknál nem a csoport legfelső szintjét (azaz a csoport anyavállalatát) és annak részvényeseit kellene kizárólag figyelembe venni annak megállapítása érdekében, hogy ténylegesen egy uniós külföldi, harmadik állambeli vagy belföldi vállalkozás érintett-e? A jelen esetben a Bíróság számára nem ismert a Vodafone Europe B. V. anyavállalatának, illetve a csoport tényleges anyavállalatának részvényesi szerkezete. Ez az eset világosan mutatja a kvantitatív megközelítés eredménytelenségét, amely még ráadásul azon alapul, hogy hogyan épül fel valamely társaság részvényesi szerkezete.

ii) *Kvalitatív kritérium*

74. Ezért e teljesen kvantitatív elemnél fontosabbnak tűnik számomra a Bíróság által időközben gyakrabban is alkalmazott kvalitatív kritérium, amely szerint az elhatárolási szempontnak *jellegénél fogva*, illetve *jellemzően* külföldi vállalkozásokat kell érintenie.(39) Egy pusztán véletlenszerű összefüggés, még ha kvantitatív szempontból oly jelentős is, ezért főszabály nem lehet elegendő ahhoz, hogy megalapozza a közvetett hátrányos megkülönböztetést.

75. A jellegen alapuló korrelációt azonban pontosítani kell annak érdekében, hogy elkerülhető legyen a bizonytalan alkalmazás. A Bíróság például ott állapított meg jellegen alapuló korrelációt, ahol azon gyógyszerészek, akik tevékenységüket már belföldön folytatták, elnyben részesültek a letelepedési engedélyek kiadása során.(40) Ez azon a helyes megfontoláson nyugszik, hogy a vállalkozás székhelye és működési helye közötti korreláció bizonyos belső logikát és jellegzetességet követ, és nem kizárólag egy adott piac vagy gazdasági ágazat eseti jellegén alapul.

76. Ugyanez vonatkozik – mint Wahl főtanácsnok(41) nemrég kifejtette – a valamely tagállamban nyilvántartásba vett járművek tulajdonosaira, akik többnyire e tagállam állampolgárai, mivel a járművek nyilvántartásba vétele a járműtulajdonosok lakóhelyéhez kapcsolódik. Az olyan kapcsoló elv választása, amelynek csak a külföldön gyártott járművek felelnek meg, mert belföldön nem gyártanak ilyen járműveket, szintén ilyen eset.(42)

77. Jellegen alapuló korrelációt kell feltételezni az adóköteles jövedelem elérésének szempontja esetén. Ennek háttere az, hogy a társasági adójogot egyrészt a belföldön szerzett és ott adóköteles jövedelem, másrészt pedig a külföldön szerzett és belföldön ezért nem adóköteles jövedelem kettőssége jellemzi. Ezért, ha valamely elny adóköteles jövedelmek egyidejű megszerzéséhez kapcsolódik, ez *jellegénél fogva* a belföldi vállalkozások számára nyújtott elnnyel korrelál.(43)

78. Így az elhatárolási szempont szerves részét képezi olyan összefüggésről van szó, amely már absztrakt módon tekintve is az esetek túlnyomó többségében egyértelműen a korreláció valószínűségére enged következtetni.

79. Ha ezeket az elveket a szóban forgó ügyben alkalmazzák, a döntő kérdés az, hogy a vállalkozás árbevétele nagysága – jellegénél fogva – korrelál-e valamely vállalkozás vagy irányító részvényesének (külföldi) székhelyével. Ezzel kapcsolatban a Hervis Sport ügyre vonatkozó indítványomban már kifejtettem, hogy általában a magas árbevételű vállalkozások inkább hajlamosak arra, hogy a nemzeti határokon átnyúlva működjenek a belső piacon, és lehet, hogy ezáltal fennáll bizonyos valószínűség arra, hogy az ilyen vállalkozások más tagállamokban is aktívak.(44)

80. Ez azonban – amint a Németországi Szövetségi Köztársaság a tárgyaláson is hangsúlyozta

– önmagában még nem elegendő. A magas árbevétel? vállalkozásokat ugyanúgy m?ködtethetik belföldi illet?ség? személyek is.(45) Ez ugyanúgy vonatkozik a Hervis Sport ügyben szerepl? kiskereskedelmi ágazatra, mint a jelen esetben érintett távközlési ágazatra. Ez különösen érvényes, ha – mint itt is (lásd a különadóról szóló törvény 3. §-ának (2) bekezdését) – a belföldön elért árbevétel, nem pedig a világméret? árbevétel kell figyelembe venni. Nem látni annak okát, hogy miért is kellene általában abból kiindulni, hogy a Magyarországon m?köd? külföldi vállalkozások a távközlési szolgáltatások révén *Magyarországon* nagyobb árbevételre fognak szert tenni, mint a belföldi vállalkozások.

81. Más szavakkal kifejezve az árbevételi kritérium esetében nem egy jellegénél fogva határokon átnyúló szempontról, hanem – amint a Cseh Köztársaság írásbeli beadványában, a Németországi Szövetségi Köztársaság pedig a tárgyaláson helyesen állapítja meg – egy semleges elhatárolási szempontról van szó. Az árbevétel mint a közvetlen adó kiszámításának alapja ugyanúgy semleges, mint például a nyereség (vagy a vagyon). Az alapvet? szabadságok sem az egyiket, sem a másikat nem részesítik el?nyben. E tekintetben a magyar távközlési piac történelmi gyökere? „véletlenszer?ségér?l” van szó, amelyet a magyar jogalkotó vélhet?en tudatosan használt ki (e problematikáról lásd lent a 83. és az azt követ? pontokat).

82. Ezt a Bíróság elé terjesztett statisztikák is meger?sítik. Az egyik statisztika például azt mutatja, hogy Magyarországon 2010-ben a tíz legnagyobb társaságiadó?fizet? közül csak három olyan vállalkozás van, amelynek részvényeivel nem külföldiek rendelkeznek. Nyilvánvaló, hogy a magyar gazdaság egészét olyan sikeres társaságok magas aránya jellemzi, amelyek részvényeivel külföldiek rendelkeznek. Ez a nyilvánvaló történelmi gyökere? körülmény azonban nem eredményezi azt, hogy minden többletadó, amely kiemelten a piacon sikeres vállalkozásokra nézve jelent nagyobb terhet, közvetett módon hátrányosan megkülönböztet? hatást mutat.

2) *A szándékos és célzott hátrányos kezelés kihatásai*

83. Ezenkívül azonban a Bizottság azt is állítja, hogy a magyar jogalkotó szándékosan és célzottan idézte el? a különadó hátrányosan megkülönböztet? hatását.

84. E tekintetben az a kérdés merül fel, hogy akkor is feltételezni kell?e valamely alapvet? szabadság korlátozását, ha a – jellegénél fogva nem hátrányosan megkülönböztet? – elhatárolási kritériumot szubjektíve szándékosan választották annak érdekében, hogy az általában külföldi részvényesekkel rendelkező vállalkozásokat nagy mértékben hátrányosan kezeljék. Ehhez az ilyen szándéknak jogilag relevánsnak kell lennie (lásd err?l az i. pontot), és azt megfelelő módon bizonyítani kell (lásd err?l az ii. pontot).

i) *A politikai szándék relevanciája a közvetett hátrányos megkülönböztetés értékelése tekintetében*

85. Bizonyos kockázatokat látok a tulajdonképpen objektív módon(46) meghatározandó hátrányos megkülönböztetés szubjektív megítélésében. Különösen azok a bizonytalanságok, amelyek egy tagállam szubjektív megkülönböztetési szándékának megállapításához kapcsolódnak, aggályokat(47) és további (például bizonyíthatósági) problémákat vethetnek fel.

86. Mindazonáltal e kérdésre a közvetett hátrányos megkülönböztetés keretében (lásd ezzel kapcsolatban az 59. pontot, valamint a 74. és azt követ? pontokat) a kvalitatív kritérium értelmére és céljára, valamint a joggal való visszaélés uniós jog által elismert tilalmára (illetve az ellentmondásos magatartás tilalmára) tekintettel álláspontom szerint elvben – de csak nagyon szigorú feltételek mellett – igenl? választ kell adni.

87. A kvalitatív kritérium célja ugyanis abban áll, hogy a közvetett hátrányos megkülönböztetés

területét?l kizárja a pusztán véletlenszer? kvantitatív korrelációkat. Bizonyos értelemben e kritérium védi a tagállam adószuverenitását az olyan uniós jogi korlátozásoktól, amelyek a teljesen kvantitatív megközelítés esetén a külföldi adóalanyoknak egy adott területen felmerül? véletlen túlsúlyából adódhatnak. Ha azonban a korrelációt szándékosan és kizárólag ebben a formában választják ki azért, hogy célzottan külföldi adóalanyokat kezeljenek hátrányosan, akkor éppen e véletlenszer?ség hiányzik, és így a tagállam már nem érdemel védelmet.

88. Ez a megközelítés a joggal való visszaélés tilalmának általános jogelvén alapul,(48) amely uniószerre nem csak az adóalanyokra vonatkozik (lásd id?közben uniós szinten a 2016/1164 irányelv(49) 6. cikkét). Campos Sánchez-Bordona f?tanácsnokhoz(50) hasonlóan úgy vélem, hogy végeredményben a tagállamok is ezen általános, az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt jogelv hatálya alá tartoznak.

89. Így a Bíróság már megállapította, hogy az uniós jog azon az alapvet? el?feltevésen alapul, amely szerint minden tagállam osztozik az összes többi tagállammal az Unió alapjául szolgáló számos közös értékben, és elismeri, hogy azok osztják ezen értékeket vele, amint azt az EUSZ 2. cikk kimondja. Éppen ebben az összefüggésben a tagállamok kötelesek különösen az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének els? albekezdésében rögzített lojális együttm?ködés elve alapján a területükön biztosítani az uniós jog alkalmazását és tiszteletben tartását, és e célból a Szerz?dések?l, illetve az Unió intézményeinek jogi aktusaiból ered? kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megtenni a megfelel? általános vagy különös intézkedéseket.(51)

90. Különösen az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének harmadik albekezdése azt követeli, hogy a tagállamok tartózkodnak minden olyan intézkedést?l, amely veszélyeztetheti az Unió célkit?zéseinek megvalósítását. Ha azonban a nemzeti szinten meglév? hatásköröket (itt egy további jövedelemadó bevezetését) tudatosan és kizárólagosan olyan formában választják ki, hogy csak külföldi vállalkozásokat hozzanak hátrányos helyzetbe, és így korlátozzák az uniós jog által biztosított alapvet? szabadságaikat (ezzel aláásva az uniós jogot), ez ellentétes az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének szellemével, és bizonyos körülmények között joggal való visszaélésnek min?sülhet. E körülmények között ez közvetett hátrányos megkülönböztetésnek is tekinthet?.

91. A fent kifejtett aggályokból azonban az következik, hogy itt szükségképpen egy nagyon korlátozott kivétel?l van szó, amelyet a tagállamok autonómiájának figyelembevétele mellett megszorítóan kell alkalmazni, és amely konkrét bizonyítékot igényel. Egy tagállam által elkövetett, joggal való visszaélés semmiképpen nem állapítható meg pusztán spekulációk, nem kell?en megalapozott statisztikák, csak egyes nyilatkozatok(52) vagy egyéb feltételezések alapján.

92. Ebben a tekintetben egyértelm? valószínűsít? körülményeknek kell alátámasztaniuk, hogy a külföldi vállalkozások hátrányos helyzetbe hozása az intézkedés els?dleges célja volt, ennek a tagállam (és nem csak néhány érintett személy) tudatában volt, ezt támogatta, továbbá szükséges, hogy a választott szabályozás esetében ne legyen más objektív indok észlelhet?.

ii) *A hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó releváns szándék bizonyítása*

93. Ezzel kapcsolatban itt jelent?s kétségek merülnek fel. A Bizottság a hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó szándék fennállását egyfel?l azon megfigyelésére alapítja, hogy az a vonal, amely a legmagasabb árbevételi sávot (5 milliárd HUF felett) elválasztja a középs? sávtól (500 millió és 5 milliárd HUF között), majdnem pontosan a belföldi és a külföldi vállalkozások közötti választóvonalat tükrözi.

94. Ez azonban nem teljesen vehet? ki a rendelkezésre bocsátott számadatokból. A Bizottság szerint az adó els? évében 16 vállalkozás esett a legmagasabb adósávba, ezek közül hat

vállalkozást nem uniós külföldiek ellen?riztek, a két legnagyobb vállalkozás pedig „csak” 70,5%-os, illetve 75%-os arányban volt uniós külföldiek kezén. A Bizottság adatai szerint a következő adósávban a hozzávetőleg 30 vállalkozás között kilenc olyan vállalkozás van, amely többségi részesedéssel uniós külföldiek kezén van. Ennélfogva aligha lehet világos választóvonalról beszélni.

95. Másrészt a Bizottság az érintett parlamenti vita során tett nyilatkozatokra, valamint a kormányzati dokumentumok azon kivonataira hivatkozik, amelyekből az adó hátrányosan megkülönböztető célkitűzése állítólag kitűnik. A szóhasználat azonban e parlamenti vitában, amelyet egy úgynevezett válságadó bevezetéséről (Magyarország ezzel próbálta újra betartani az államháztartási hiányra vonatkozó uniós kritériumokat) tartottak, nagyon hasonlít az aktuális BEPS(53) vitához. Itt is, mint ott, nem a *külföldi* vállalkozások erőteljesebb adóztatásáról, hanem a *multinacionális* vállalkozások erőteljesebb adóztatásáról volt, illetve van szó.

96. A parlamenti vitában ugyanis nagyjából arról a problémáról volt szó, hogy a nagy multinacionális csoportok el tudják érni, hogy nyereségüket Magyarországon minimalizálják, így az adóterhet alapvetően a kis- és középvállalkozások viselik, amit részben meg kell akadályozni a különadóról szóló törvénnyel. Ennek során az elsődleges hangsúly azon multinacionális vállalkozásokra irányult, amelyek adózási gyakorlata szintén a BEPS(vita)(54) egyik fő kiváltó oka volt. Amint a Bíróság elé terjesztett további statisztika mutatja, 2010-ben Magyarországon a tíz legmagasabb árbevételű vállalkozásból csak a vállalkozások fele fizetett társasági adót. Ez a belföldiek és az uniós külföldiek tulajdonában lévő vállalkozásokra egyaránt vonatkozik. Az árbevételhez igazodással mindenképpen megkísérelhető e körülmény kiküszöbölése. Ez összhangban van a tervezett uniós szintű digitális szolgáltatási adó keretében alkalmazott bizottsági megközelítéssel is.(55) Ez is megkísérli, hogy a multinacionális (itt főként bizonyos harmadik országokból származó) vállalkozások nagyobb mértékben vegyenek részt a közsféra költségeinek viselésében, ha nyereséget érnek el az Unióban, de ott nem tartoznak a társasági adó hatálya alá. Erre alapozva a joggal való visszaélés kifogása nem hozható fel Magyarországgal szemben.

97. A Bizottság kifejezetten csak három parlamenti képviselő által a parlamenti vita során tett nyilatkozatokra és a kormányzati dokumentumokból származó kivonatokra hivatkozik. Ez is elégtelennek tűnik számomra ahhoz, hogy a joggal való visszaélés kifogását fel lehessen hozni valamely tagállammal szemben. Ha a parlamenti vitában elhangzott nyilatkozatok elegendőkénné lennének, akkor az ellenzéknek (vagy akár egyetlen parlamenti képviselőnek) lehetősége lenne arra, hogy a jogalkotó minden döntését ennek megfelelő nyilatkozat révén megghiúsítsa.

98. Mivel általában a kormány van kötve a Parlament döntéséhez, nem pedig fordítva, aggályosnak tartom az egyes kormányzati dokumentumok alapulvételét is. A törvény hivatalos (jogi) indokolása fontosabb, mint a törvény tartalmának választókkal szembeni pusztán politikai indokolása.(56) Az előbbiből azonban nem következik, hogy ezen adó célja az uniós külföldiek elsődleges megadóztatása volt.

99. Ezenkívül az első adósáv 500 millió HUF-os határa nem kizárólag külföldi vállalkozásokat érint. A magyar távközlési piacon működő minden új belföldi és külföldi vállalkozás is részesülne az adóalapkedvezményből. Ennyiben a választott adókulcsszerkezet első sorban a kisebb vállalkozásokat, különösen az induló vállalkozásokat részesíti előnyben a nagyobbakkal szemben, amelyek már stabilan megtelepedtek a piacon.(57) Az, hogy az 5 milliárd HUF árbevételi határ a „legjobb” határ-e, vagy egy másik összeg „jobb” lett volna, a nemzeti jogalkotó döntése, amelyet a visszaélésen túl sem a Bíróság, sem a Bizottság nem vizsgálhat felül.

100. Így nem tartom helytállónak a Vodafone részéről és valamelyest a Bizottság által a tárgyaláson előterjesztett azon elgondolást, hogy csak a nyereségen alapuló jövedelemadóztatás

felel meg a tehervisel? képesség szerinti adóztatás elvének. Még ha az árbevétel nem is feltétlen mutatója a pénzügyi teljesít?képességnek, a nyilvánvalóan a magyar jogalkotó által alkalmazott általános vélelem, miszerint a nagyobb (azaz magasabb árbevétel?) vállalkozások f?szabály szerint nagyobb pénzügyi teljesít?képességgel rendelkeznek, mint a kisebb vállalkozások (lásd még a különadóról szóló törvény preambulumát), semmiképpen nem irreleváns.(58) Amint Lengyelország a tárgyaláson helyesen megjegyezte, például a (magán) bankszektor is különbséget tesz a hitelnyújtás során a hitelfelvev? árbevételének nagysága szerint.

101. Ehhez társul, hogy az árbevétel alapulvétele sz?kebb mozgásteret hagy a multinacionális vállalkozások adózási modelljei számára, ami az egyik kulcspont az utóbbi évtized úgynevezett BEPS?vitájának, és lényegi pont volt a magyar parlamenti vitában is. A Bizottság is árbevétel?alapú digitális szolgáltatási adót javasol a digitális ágazat egyes magas árbevétel? vállalkozásai tekintetében. A (23) preambulumbekkezdésben(59) ezt az adóztatási technikát kifejezetten azzal indokolják, hogy „a nagyobb vállalatok esetében nagyobb a kockázata annak, hogy élni tudnak az agresszív adótervezés lehet?ségével”.

102. Ha már a Bizottság is kíváncsi tart egy árbevétel?alapú progresszív adót egyes vállalkozások tekintetében abból a célból, hogy méltányos adóztatást valósítson meg a nagyobb, világszinten m?köd? és a kisebb, (csak) európai szinten m?köd? vállalkozások között, akkor egy összehasonlítható nemzeti adó, amely a közterhekbe?l er?teljesebben szeretné részesíteni a nagyobb vállalkozásokat, mint a kisebb vállalkozásokat, f?szabály szerint aligha valósít meg joggal való visszaélést.

d) Közbens? következtetés

103. A távközlési vállalkozásokra kivetett, árbevétel?alapú progresszív jövedelemadó bevezetése révén nem áll fenn az alapvet? szabadságok közvetett korlátozása. Egyrészt a magyar jogalkotó által választott árbevételhez kapcsolódó szempont a jellegénél fogva nem mutatja a határokon átnyúló helyzet hátrányos megkülönböztetését. Másrészt kell?en megalapozott bizonyítékok hiányában és az adó kialakításának objektív indokára tekintettel Magyarországgal mint tagállammal szemben nem lehet joggal való visszaélést megvalósító magatartást felróni.

e) Objektíve összehasonlítható helyzet

104. Feltételezve, hogy a (közvetett) hátrányos megkülönböztetés mégis elfogadható lenne, a Bíróság ítélezési gyakorlatában a hátrányos megkülönböztetés további feltételeként esetenként vizsgálat tárgyát képezi, hogy a két eltér?en kezelt csoport objektíve összehasonlítható helyzetben van?e.(60)

105. Amint már több ízben is kifejtettem indítványaimban,(61) itt olyan kritériumról van szó, amely esetében a pontos körülhatárolás nem lehetséges. Ezzel szemben e vizsgálat keretében – végeredményben határozatlan terjedelemben(62) – az egyedi igazoló okok kerülnek el?térbe, mell?zve ezáltal az arányossági vizsgálatot. Részben a Bíróság is ezért mond le joggal az objektív összehasonlíthatóság vizsgálatáról.(63) E kritériumot ezért el kellene vetni.

106. Ha ezzel ellentétben figyelembe vennénk az objektíve összehasonlítható helyzet kritériumát, különösen az a kérdés vet?dne fel, hogy a magasabb és alacsonyabb árbevétel? vállalkozások nem azért lennének?e objektíve eltér? helyzetben, mert eltér? adózási tehervisel? képességgel rendelkeznek. E kérdésre a továbbiakban azonban a – szintén másodlagos jelleggel elvégzett – igazolási vizsgálat keretében térek ki.

3. Másodlagosan: A közvetett hátrányos megkülönböztetés igazolása

107. Abban az esetben, ha a Bíróság az árbevétel nagyságához igazodáson alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetésből indul ki, másodlagos jelleggel azt a kérdést kell feltenni, hogy az ebből ered-e eltérő átlagos adókulcs igazolható-e. Az alapvető szabadságok valamely korlátozása közérdeken alapuló kényszerítő okokkal igazolható, amennyiben alkalmas az általa elérni kívánt cél megvalósítására, és nem lép túl az annak megvalósításához szükséges mértéken.(64)

a) Közérdeken alapuló kényszerítő okok

108. Amint a különadóról szóló törvény preambulumból kitűnik, a különadó arra szolgál, hogy az államháztartás egyensúlyát helyreállítsa olyan adózók terhére, amelyek az általános adófizetési kötelezettséget meghaladó közteherviselésre képesek. A Bíróság egyértelművé tette, hogy az államháztartás egyensúlyának az adóbevételek növelése révén történő helyreállítása nem igazolhatja az olyan adószabályozást, mint amilyen a szóban forgó szabályozás.(65) Itt azonban az adó sajátos hatásmódját nem pusztán fiskális érdekekkel, hanem az adóalanyok különböző gazdasági erejéhez igazodással indokolják, a méltányos társadalmi teherviselés figyelembevétele mellett.

109. Mint ahogy indítványaimban már többször hangsúlyoztam, egyetértek a Bizottsággal(66) abban, hogy valamely adóalany eltérő teherviselési képessége fűszabály szerint igazolhatja az adóalanyok közötti eltérő bánásmódot.(67) A Bíróság is elismerte a teherviselési képesség szerinti adóztatás elvét, legalábbis az adórendszer koherenciájának igazoló oka keretében.(68)

110. Ennek háttere valószínűleg az a tény, hogy a teherviselési képesség szerinti adóztatás elve sok tagállamban alkotmányjogi elv is, amelyet részben kifejezetten rögzítenek az alkotmányok,(69) részben pedig legfelsőbb bírósági szinten az egyenlő bánásmód elvéből vezetnek le.(70) Mivel az árbevétel nagysága egy bizonyos teherviselési képesség mutatójának is tekinthető (lásd a fenti 100. pontot), ez az igazoló ok itt relevanciával bír.

111. Ezen túlmenően az adójog elismeri, hogy fűszabály szerint az államnak jogos érdeke fűződik ahhoz, hogy progresszív adókulcsokat is alkalmazzon. Az, hogy a fokozott pénzügyi teljesítőképességgel rendelkező személyek az arányos mértéken túlmenően tudnak részt venni a közkiadások viselésében, a tagállamokban is széles körben elterjedt legalábbis olyan adóknál, amelyek a nyereséghez igazodnak. Még az Európai Unió is progresszív adómértékhez folyamodik a tisztviselői és alkalmazottai adóztatása céljából.(71)

112. Az indok általában – legalábbis egy jóléti államban – az a cél, hogy a kevésbé jómódúakra nehezedő terhet csökkentsék, és így a részben meglegyen egyenlően elosztott pénzeszközöket az adójog segítségével valamelyest újraosszák. Ez a jóléti állami célkitűzés fűszabály szerint igazol egy bizonyos, progresszív adómértéken alapuló eltérő bánásmódot is.

113. Mivel az EUSZ 3. cikk (3) bekezdésének második albekezdése szerint az Unió nemcsak egy belső piacot hoz létre, hanem a társadalmi igazságosságot is előmozdítja, e jóléti állami indokok – amint Lengyelország a tárgyaláson előadta – uniós jogi szempontból igazolhatnak egy progresszív adómértéket. Ez vonatkozik mindenestre egy olyan adóra, amely nemcsak vállalkozásokra, hanem természetes személyekre is kiterjed, amint erről is van szó a különadóról szóló törvény 3. §-ának (1) és (2) bekezdése értelmében.

114. Következésképpen a jóléti állam elvével összefüggésben értelmezett pénzügyi teljesítőképesség szerinti adóztatás mint igazoló ok igazolhatja az alapvető szabadságok korlátozását.

b) A korlátozás arányossága

115. Az alapvető szabadságok korlátozásának továbbá alkalmasnak kell lennie a cél megvalósításának biztosítására, és nem lépheti túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.(72)

1) Alkalmasság

116. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint valamely nemzeti jogszabály csak akkor alkalmas a kitűzött cél megvalósítására, ha azt valóban koherens és szisztematikus módon kívánja elérni.(73)

117. A Bíróság ennek során tiszteletben tartja a tagállamok mérlegelési mozgásterét általános törvények megalkotása esetében.(74) A jogalkotótól kifejezetten politikai, gazdasági és szociális döntéseket várnak el. Ezzel párhuzamosan összetett értékeléseket kell végeznie.(75) Uniós jogi harmonizáció hiányában a nemzeti jogalkotó az adójog területén ezért bizonyos mértékű mérlegelési mozgásterrel rendelkezik az adó megállapítása során. Következésképpen a fent említett koherencia követelményének megfelel, ha a különadó nem nyilvánvalóan alkalmatlan a cél elérésére.(76)

118. Amennyiben a különadó az adóköteles vállalkozások gazdasági teljesítőképességét veszi figyelembe, mint fent kifejtettem, nyilvánvalóan azon a feltevésen alapul, hogy a magasabb árbevételű vállalkozások nagyobb pénzügyi teljesítőképességgel rendelkeznek, mint az alacsonyabb árbevételű vállalkozások.

119. E feltételezéssel szemben a Bizottság ebben az eljárásban azt hozza fel, hogy az árbevétel csak a vállalkozás nagyságára és piaci helyzetére utal, de nem jelzi a pénzügyi teljesítőképességét. Az árbevétel növekedését nem kíséri automatikusan a nyereség növekedése. Ezért nincs közvetlen összefüggés egy vállalkozás árbevétele és pénzügyi teljesítőképessége között. A Bizottság ezen érvelése meglep, mivel a tervezett árbevétel függő digitális szolgáltatási adót uniós szinten végeredményben ezzel ellentétesen indokolják.(77)

120. Végeredményben a Bizottság a jelen eljárásban figyelmen kívül hagyja, hogy az adó tárgya (itt az árbevétel) és az adó célja (itt a teherviselő képesség adóztatása) közötti *közvetlen* kapcsolat, amint azt a Bizottság megköveteli, nem szükséges az intézkedés alkalmasságának alátámasztásához. Az ilyen szigorú követelmények ellentétesek lennének a tagállamok imént említett mérlegelési jogkörével. Az intézkedés alkalmatlanságát inkább csak akkor kell feltételezni, ha semmilyen kapcsolat nem ismerhető fel.

121. A jelen esetben azonban mindenképpen felismerhető az elért éves árbevétel és a pénzügyi teljesítőképesség közötti *közvetett* kapcsolat. Amint már kifejtettem a Hervis Sport ügyre vonatkozó indítványomban, az árbevétel mértéke mindenképpen az adózási teherviselő képesség általánosított jelzője lehet. Emellett szól egyrészt, hogy magas árbevétel nélkül nem keletkezhet magas nyereség, másrészt pedig, hogy általában a további árbevétel hozama (marginális hozam) a termelési egységre eső állandó költségek csökkenése miatt növekszik.(78) Ezért semmiképpen nem tűnik elfogadhatatlannak, ha az árbevételt mint valamely vállalkozás nagyságának vagy piaci helyzetének és potenciális nyereségének kifejeződéset e vállalkozás pénzügyi teljesítőképessége kifejeződésének is tekintik, és ehhez mérten adóztatják.

122. Ellentétben azzal, amit a Bizottság a tárgyaláson képviselt, az eltérő bánásmód tekintetében nem dönt, hogy a progresszív adókulcsot nyereségalapú vagy árbevételalapú adónál alkalmazzák-e. Egy vállalkozás nyeresége szintén csak egy számítási tétel, amely egy fiktív (adóköteles) teljesítőképességet mutat, és nem mindig egyezik a valós teljesítőképességgel. Egyértelművé válik ez a nagy összegű rendkívüli leírás esetén, amely a nyereséget csak fiktív

módon, de nem ténylegesen csökkenti (úgynevezett rejtett tartalékok), vagy az úgynevezett szanálási nyereség esetén (ha a fizetésektelen vállalkozás hitelez?je lemond a követelésér?l, ez számviteli szempontból nyereséget eredményez e vállalkozás mérlegében).

123. Ehhez kapcsolódik, hogy az árbevétel bizonyos tekintetben a nyereségnél még inkább alkalmasabb lehet arra, hogy visszatükrözze egy vállalkozás pénzügyi teljesít?képességét. A nyereségt?l eltér?en az árbevétel ugyanis sokkal kisebb mértékben befolyásolható olyan csökkentéssel, mint amilyen az adóalap?csökkentés vagy a nyereségátcsoportosítás például transzferárazás útján. Az árbevételhez igazodás ezért az agresszív adótervezés elleni fellépés hatékony eszköze lehet, amit a Bizottság az általa javasolt árbevételen alapuló digitális szolgáltatási adó esetében joggal hangsúlyoz.(79)

124. A magyar különadó tehát nem nyilvánvalóan alkalmatlan arra, hogy az említett célokat szolgálja.

2) Szükségesség

125. A szükségességnek az arányosság keretében történ? vizsgálatakor a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint figyelembe kell venni, hogy amikor több alkalmas intézkedés közül lehet választani, a legkevésbé kényszerít?t kell igénybe venni, és az okozott hátrányok nem lehetnek túlzottak az elérni kívánt célokhoz képest.(80)

126. Itt az a kérdés merül fel, hogy az árbevétel adóztatása a nyereségadóztatáshoz képest esetleg enyhébb, de ugyanúgy alkalmas eszközként veend??e tekintetbe. Ennek során megfontolható, hogy a nyereségen alapuló jövedelemadóztatás ennyiben enyhébb, ugyanúgy alkalmas eszközt képez?e, hogy ezáltal el lehet kerülni az olyan eseteket, amelyekben a vállalkozásokat a nagy veszteségek ellenére különadóval terhelik.

127. A nyereségalapú jövedelemadó azonban nem enyhébb, ugyanúgy alkalmas eszköz, hanem másféle (*aliud*) az árbevétel?alapú jövedelemadóhoz viszonyítva. A jövedelem adóztatási technikája (árbevétel? vagy nyereségalapú) nem mond semmit arról, hogy valódi veszteség esetén is kell?e adót fizetni. A nyereségalapú jövedelemadó is adóztatáshoz vezethet még akkor is, ha a vállalkozás veszteséget ér el. Ez a helyzet például akkor, ha egyes m?ködési kiadásokat – vagy akár a transzferárazat – nem ismerik el, vagy ha egy hitelez? válsághelyzetben lemond valamely követelésr?l (úgynevezett szanálási nyereség). Az az általános probléma, hogy valamely nemzeti jövedelemadó?szabályozás révén adót vetnek ki annak ellenére, hogy hiányzik a valódi (azaz valós) pénzügyi teljesít?képesség, els?sorban nemzeti jogi és nemzeti alapjogi probléma, harmonizáció hiányában pedig alapvet?en nem uniós jogi probléma.

128. Ezen túlmen?en egy nyereségalapú jövedelemadó nem ugyanolyan módon alkalmas a hatékony és az adókonstrukciókkal szemben valamelyest ellenállóbb adóztatás elérésére. Az árbevételhez mint adóalaphoz igazodás azon dönt? el?nnyel jár, hogy ez könnyebben megállapítható, és nem vagy csak csekély mértékben teszi lehetővé az adókikerülési stratégiákat.

129. Ezért a különadó konkrét kialakításának az elérni kívánt célhoz viszonyított szükségessége kapcsán sem merül fel végeredményben semmilyen kétség.

3) Megfelel?ség

130. Valamely alapvet? szabadság korlátozásainak ezenkívül megfelel?nek is kell lenniük a kit?zött cél elérésére.(81) Ez azt követeli, hogy a korlátozások és következményeik ne legyenek aránytalanok e célhoz képest.(82) Itt – amennyire megállapítható – szintén nem ez a helyzet.

131. Először is egyrészt rögzíteni kell, hogy a méltányos teherviselésre vonatkozó célkitűzés egy társadalomban igen nagy jelentőséggel bír az adójogszabályok alkotója számára. Ugyanez vonatkozik azon célra, hogy újra be tudják tartani az európai uniós stabilitási kritériumokat. Nem jelenthet ki, hogy nem megfelelő önmagában az arányos mértéket meghaladó teherviselő képességgel rendelkezők arányos mértéket meghaladó részvétele abból a célból, hogy könnyítsék a nem egészen ilyen teherviselő képességek terheit. Más lehet a helyzet, amint egy adó elfojtó hatással jár, tehát az adó tárgyát képező tevékenység megtiltásával egyenértékű.

132. Másrészt az intézkedés hatásai nem tűnnek túl súlyosnak. Így különösen a különadó nyilvánvalóan nem teszi lehetetlenné a gazdasági szempontból jövedelmező tevékenység folytatását a magyar távközlési piacon. Úgy tűnik, hogy ezen adónak nincs elfojtó hatása, ahogyan az elmúlt évek is mutatták. Ezen túlmenően a Magyarország által a tárgyaláson adott információk alapján a különadó csökkentette a nyereséget is, a nyereségalapú jövedelemadó csökkenését eredményezve, amennyiben jövedelemadót fizetnek. Ehhez kapcsolódik, hogy a különadót kezdettől fogva úgynevezett válságadóként csak három évre írták elő, és ezért csak átmeneti jellegű volt.

133. Végeredményben ezért igazolt lenne a letelepedés szabadságának az árbevételalapú progresszív jövedelemadó révén megvalósuló korlátozása.

4. Az első kérdésre vonatkozó következtetés

134. Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel nem ellentétes a távközlési piacra vonatkozó magyar különadó.

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés: az állami támogatásokra vonatkozó tilalom megsértése

135. Ennek révén még meg kell vizsgálni a távközlési piacra vonatkozó, progresszív módon kialakított magyar különadó támogatási jellegét. Ezt abban látja a kérdést előterjesztő bíróság, hogy a 6,5%-os legmagasabb adókulcsot csak bizonyos árbevételi határok elérésénél kell alkalmazni.

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés elfogadhatóságáról

136. Először azonban tisztázni kell, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a második kérdés tekintetében elfogadható-e. Ennek háttérében a Bíróság azon ítélkezési gyakorlata áll, amely szerint valamely adó alanya annak érdekében, hogy kivonja magát az említett adó megfizetése alól, nem hivatkozhat arra, hogy állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más vállalkozások részesülnek.(83)

137. Amennyiben azonban az adót meghatározott célokra, és különösen arra a célra fordítják, hogy elnyben részesítsenek más vállalkozásokat, meg kell vizsgálni, hogy az állami támogatásokra vonatkozó jog szempontjából szabályosan használják-e fel az adóból származó bevételt.(84) Ilyen esetben az érintett adóalany felléphet a – szükségszerűen harmadik személyek elnyben részesítésével járó – saját adóterhével szemben.

138. Ilyen helyzetről azonban nincs szó. Itt az alapeljárás felperesét egy általános adó terheli, amely az általános állami költségvetésbe folyik, és ezáltal nem szolgál konkrétan valamely harmadik személy javára. A jelen esetben tehát az alapeljárás felperese csupán egy neki címzett adóhatározattal szemben emel kifogást, és azt azért tartja jogellenesnek, mert más adóalanyokat nem azonos mértékben adóztatnak.

139. Így a Vodafone nem hivatkozhat a nemzeti bíróságok előtt a más vállalkozásoknak nyújtott adómentesség jogellenességére annak érdekében, hogy kivonja magát az említett adó megfizetése alól.

140. Egyedül a Bíróság Air Liquide Industries Belgium ítélete(85) tényleg úgy, hogy ennek ellentmond. Ezen ítélet szerint egyes előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságához elegendő, ha az adóalany „kérelmei” a „jogi aktusok érvényességét is [vitatni]” kívánták. Azt, hogy erről van-e szó egyáltalán egy adóhatározat jogszerűségére vonatkozó eljárásban – mint a jelen esetben is –, nem szükséges vizsgálni. Ugyanis még ebben a határozatban is a Bíróság később helyesen kimondja, hogy „[valamely adó alanyai] nem hivatkozhatnak arra”, „hogy állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más vállalkozások részesülnek”, „annak érdekében, hogy kivonják magukat az említett adó megfizetése alól”.(86) Mindazonáltal, ha ez így is van, akkor a más javára szóló támogatás kérdése egy olyan eljárásban, amelynek tárgya egyedül a saját adótartozás – mint a jelen esetben –, az ügy eldöntése szempontjából nem releváns, ezért elfogadhatatlan.

141. E tekintetben azt is szem előtt kell tartani, hogy fűszabály szerint a Bizottság feladata, hogy a jogellenesen nyújtott támogatások visszatéríttetését biztosítsa, amit a Bíróság a közelmúltban újból egyértelművé tett.(87) A Vodafone nem adóztatása azonban nem visszatéríttetést jelentene, hanem a támogatás további személyre (a jelen esetben a Vodafone-ra) való kiterjesztését, és így nem megszüntetné, hanem erősítené a versenytorzulást.

142. Ezzel szemben összhangban áll az említett ítélkezési gyakorlattal, ha valamely bíróság, amelynek valamely adómentesség nyújtásáról kell döntést hoznia – mint az A-Brauerei ügyben(88) is –, ezt a kérdést a Bíróság elé terjesztheti. Ez az ügy – a Bizottság tárgyaláson kifejtett vélekedésétől eltérően – a jelen üggyel éppen nem hasonlítható össze. Az ilyen esetben ugyanis a kedvezményezett részére történő támogatásnyújtásról van szó, nem pedig valamely adóhatározat hatályaon kívül helyezéséről egy olyan harmadik személy (a jelen esetben a Vodafone) javára, amely a támogatást saját magára szeretné kiterjeszteni.

143. Ezzel szemben az sem hozható fel, hogy a visszatéríttetés – amint a Vodafone a tárgyaláson előadta – nem lehetséges a kisebb vállalkozások utólagos adóztatása útján. Ha a tagállam általi visszatéríttetés kivételesen nem lehetséges, az nem követelheti a 659/1999/EK rendelet(89) 14. cikkének (1) bekezdése értelmében sem. Amint a Bíróság kimondta, azon elv, amely szerint „lehetetlen teljesítésére senki nem kötelezhető”, az uniós jogrend általános elvei közé tartozik.(90) Ezért még ilyen esetben sem írják elő sem az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk, sem pedig az említett rendelet rendelkezései a múltira nézve a támogatás további személyekre történő kiterjesztését.

144. Még a Bíróságnak a spanyol (területalapú) kiskereskedelmi adó tárgyában a közelmúltban az ANGED ügyben hozott ítéletéből(91) – a Bizottság tárgyaláson kifejtett vélekedésétől eltérően – sem lehet levezetni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatóságát. Ezen eljárás a nemzeti bíróság előtt konkrétan a törvény (*erga omnes* hatályú) felülvizsgálatára, és nem csupán egy egyedi adóhatározat felülvizsgálatára vonatkozott. Emiatt ott az EUMSZ 107. cikkre vonatkozó további magyarázatok legalábbis hasznosak voltak a nemzeti bíróság számára, ezért a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatósága mellett foglalt állást.

145. Ha azonban az ítélet hatálya kizárólag azon eljárási félre terjed ki, aki – amint azt a jelen esetben az eljárásban részt vevő felek megerősítették – egyedül támadja az ítélet illető adóhatározatot, akkor az ANGED-ügyben kialakított koncepció nem alkalmazható, és ezért a fent említett elv marad érvényben. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatával összhangban – amely még a Bíróság *Air Liquide Industries Belgium* ítéletét(92) is idézi – a jelen eljárás tárgyát képező második kérdés ezért elfogadhatatlan.(93)

146. A felperes szabadon dönthet arról, hogy a törvény absztrakt felülvizsgálatát kezdeményezi valamely nemzeti bíróság előtt. Ekkor e bíróság megfelelő előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjeszthet elő.

147. A fent említettek alapján sem ok, sem szükség nincs a Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlatától való eltérésre, amely szerint valamely adó alanya annak érdekében, hogy kivonja magát az említett adó megfizetése alól, nem hivatkozhat arra, hogy állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más vállalkozások részesülnek.(94) Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a második kérdés tekintetében ezért már eleve elfogadhatatlan.

2. Másodlagosan: jogi értékelés

148. Amennyiben a Bíróság mégis a második kérdés elfogadhatósága mellett foglal állást, akkor meg kell vizsgálnia, hogy a közepes vállalkozások (árbevétel-alapú) kedvezményes adóztatása és a kisebb vállalkozások (árbevétel-alapú) adómentesítése az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében támogatásnak minősül-e.

149. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti „állami támogatásnak” 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 biztosítani. Negyedszer torzítani kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie.(95)

150. A döntő kritérium itt a szelektív előny kritériuma. Másként kifejezve az a kérdés merül fel, hogy egy progresszív adómérték igazolandó szelektív előnyt jelent-e azok számára, akik a progresszió alapján mind abszolút, mind relatív értékben kevesebb adót fizetnek, mint más adóalanyok. Nem is olyan régen e kérdésre még világosan és egyértelműen nemleges választ kellett volna adni. Időközben éppen ez a kérdés merül fel ezen eljárásban.

151. Ez a körülmény arra indította Saugmandsgaard Øe főtanácsnokot, hogy alaposan átvilágítsa a Bíróság eddigi vizsgálati módszerét. Konkrétan a következőket fejtette ki:(96)

„Szélsőséges példával élve, a jövedelemszinttől függően meghatározott progresszív adókulcsokat előíró intézkedés vitathatatlanul általános intézkedésnek minősül a hagyományos elemzési módszer szerint, amennyiben valamennyi vállalkozás jogosult lehet a legkedvezőbb adókulcsra. Ezzel szemben a referenciakeret módszere szerint a legkedvezőbb adókulcsok olyan különbségtételt jelentenek, amelyet vagy az összehasonlíthatóság hiányával (második lépés),

vagy a szóban forgó rendszer jellegén vagy általános felépítésén alapuló igazoló okkal (harmadik lépés) igazolni kell. A teljes egyértelműség kedvéért, nyilvánvalóan nem azt állítom, hogy a referenciakeret módszere automatikusan a progresszív adókulcsok szelektív jellegének minősítését eredményezné[(97)], hanem azt, hogy az magában foglalja ezt a lehetőséget, amennyiben felveti a kérdést, hogy jogszerűek-e a hagyományos elemzési módszer által korábban mellőzött intézkedések. Az állami támogatásokra vonatkozó szabályok kiterjesztésének [e] veszélye érintheti a Bíróság által a múltban »általánosnak« minősített intézkedésekhez hasonló intézkedéseket.”

152. Egyetértek ezekkel az aggályokkal, de úgy vélem, hogy ezeket a referenciakeret módszere keretében is tekintetbe lehet venni. Ezt követően először azt kell megvizsgálni, hogy miben jelentkezik az előny (153. és azt követő pontok), amelyet esetleg szelektívnek (lásd a 157. és az azt követő pontokat) lehet tekinteni.

a) Az előny fogalmáról

153. Azon kérdést illetően, hogy az alapeljárás tárgyát képező rendelkezések előnyt biztosítanak-e a kedvezményezettnek, emlékeztetni kell arra, hogy 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.(98)

154. Az olyan előnyös adójogi bánásmód is, 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.(99) Így támogatásoknak kell tekinteni többek között azokat a beavatkozásokat, amelyek különböző formában enyhítik a vállalkozás költségvetésére általában nehezedő terheket, és amelyek ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenciók lennének, azokkal azonos természetűek és hatásúak.(100)

155. Az adómentesség és a kedvezményes adóztatás esetében már eleve nem létezik előny. Az összes – kis és nagy – vállalkozás 500 millió forintig terjedő árbevétellel mentesül az adó alól, 500 milliótól 5 milliárd HUF-ig terjedő árbevétellel pedig kedvezményesen adózik. Ez érvényes a Vodafone-ra is.

156. Mindenesetre a progresszióból eredő eltérő átlagos adókulcs – amelyre mind a Vodafone, mind a Bizottság hivatkozik – olyan előnyt jelent, amely az alacsonyabb árbevételű adóalanyoknak kedvez.

b) Az előny szelektivitása az adójogban

157. Ennek keretében meg kell vizsgálni, hogy vajon az alacsonyabb átlagos adókulcs az alacsonyabb árbevételűnél az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében „bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése”, tehát fennáll-e a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a „szelektív” előny.

158. E szelektivitás vizsgálata a tagállamok adójogi szabályozásai esetén mindig jelentős nehézségekkel jár.(101) A Bíróság ítélkezési gyakorlata kiindulópontként folyamatosan ismétli, hogy valamely adószabályozás akkor nem szelektív, ha valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó.(102) A szelektivitásra ennek megfelelően nemleges választ kellene adni. Nem következik más a World Duty Free Group és társai ítéletről(103) sem. Ez az ítélet ugyanis a belföldi vállalkozásoknak külföldön történő beruházásokhoz külföldi vállalkozások rovására nyújtott „exporttámogatás” különös esetére vonatkozott, amely támogatás

ellentmond az EUMSZ 111. cikkben megfogalmazott jogelvnek. Ezért a sajátos exportszubszenciák akkor is teljesíthetik a szelektivitás kritériumát, ha valamennyi adóalanyra vonatkoznak.

159. Úgyszintén azon körülmény alapján, hogy valamely adószabályozás csak a szabályozás feltételeit teljesíti vállalkozásoknak biztosítja-e – itt bizonyos árbevételei határok el nem érése –, nem állapítható meg a szabályozás szelektív jellege.(104) Ennek megfelelően a szelektivitásra itt is nemleges választ kellene adni.

160. Ugyanakkor egyértelmű, hogy az általános adótörvényeket is össze kell vetni az állami támogatások EUMSZ 107. cikk szerinti tilalmával.(105) A Bíróság ezért az adójogi elnyök esetében különös feltételeket határozott meg szelektív jellegük megállapításához. Nincs döntés jelentése annak, hogy ez két vagy három sávból épül-e fel.(106) Mindig az a döntés, hogy a nemzeti adórendszer mércéi alapján hátrányos megkülönböztetést-e mentesen választották-e ki az adójogi elnyök feltételeit.(107)

161. Ennek kapcsán első lépésben az érintett tagállamban érvényes közös vagy „általános” adószabályozást kell meghatározni. Ezen közös vagy „általános” adószabályozás alapján kell aztán második lépésben értékelni, hogy a kérdéses adóintézkedéssel biztosított-e ny szelektív-e.(108) Ez utóbbi azt feltételezi, hogy összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozások olyan eltérő bánásmódja valósul meg, amely nem igazolható. Ennek során – legalábbis az állami támogatások ellenőrzési eljárása keretén belül – az eltérő bánásmódra vonatkozó bizonyítási teher a Bizottságra, az igazolásra vonatkozó bizonyítási teher pedig a tagállamra hárul.(109)

162. Bobek főtanácsnokkal(110) azon a véleményen vagyok, hogy a szelektivitási vizsgálat végeredményben „csak” a hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó vizsgálat. Ezért először meg fogom vizsgálni, hogy fennáll-e az eltérő bánásmód (lásd ezzel kapcsolatban a 173. és az azt követő pontokat), majd ezt követően az eltérő bánásmód igazolását vizsgálom (lásd ezzel kapcsolatban a 176. és az azt követő pontokat). Ezt megelőzően még bemutatom, hogy miért is kell egy kicsit módosítani az általános vizsgálati módszert a referenciakeret első létrehozása esetében (lásd ezzel kapcsolatban a 164. pontot).

1) *Módosítás a referenciakeret első létrehozásánál*

163. Az általános adószabályozások esetében, különösen azoknál, amelyek első ízben hozzák létre a referenciakeretet, módosított vizsgálat szükséges a szelektivitásuk megállapításához. Ennek oka az a tény, hogy az adójogi differenciálás – a pénzjuttatás formáját öltő szűkebb értelemben vett szubszenciától eltérően – egy általános hatályú adórendszer keretében szükségszerűen előfordul, mindenre azonos módon érvényes és ezek az esetleg előnyös differenciálások az adóalanyra általános módon, szükségszerűen, saját közrehatása nélkül vonatkoznak. Ennyiben ez a helyzet ezért nagyon eltér egy „szokványos” egyedi támogatástól.

164. Ilyen módosított vizsgálatot alkalmazott már a Bíróság tulajdonképpen az ANGED ügyekben,(111) amelyekben egyáltalán nem is volt olyan referenciakeret, amelyet a szabályozás eltért, hanem maga az érintett szabályozás képezte a referenciakeretet. Itt is ez a helyzet. A progresszív adómérték nem kivételt jelent egyes vállalkozások számára az „általános” (arányos?) adómértékhez viszonyítva, hanem ez maga a szabály. E szabály következménye, hogy minden adóalany eltérő átlagos adókulcs alá esik.

165. Az ilyen „előnyben részesít” általános differenciálásokat, amelyek nem a szó szoros értelmében vett szubszenciák, az ítélezési gyakorlat szerint csak akkor lehet támogatásnak minősíteni, ha azokkal azonos természetűek és hatásúak.(112) Ez különösképpen érvényes a tagállamok adójogi autonómiájára, ha első alkalommal határozzák meg a referenciakeretet.

166. Így tehát csak akkor lehet indokolt a szó szoros értelmében vett szubvenciókkal azonosnak minősíteni ezen adójogi elnyöket, ha valamely tagállam úgy határozza meg a referenciakeretet, hogy az adórendszeren kívül álló célokból nyújtson elnyöket.(113) Így az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet igazolni, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ezen intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérelveinek közvetlen következménye.(114) Ezért egy koherens adórendszer keretein belül az általános differenciálások aligha minősülhetnek szelektív elnyeknek.

167. Közelebbre vizsgálva ez a gondolat képezi a Gibraltar ügyben(115) hozott elvi jelentőség határozat alapját, amelyre a Bizottság írásos érvelésében lényegében támaszkodik. Ott is újonnan hozták létre a referenciakeretet, és ez a gyakorlatban azt jelentette, hogy az offshore vállalkozásokat nem adóztatták meg, holott az újonnan bevezetett jövedelemadó jogszabályok révén minden vállalkozást egységesen (bár pénzügyi teljesítőképességükhöz mérten) kívántak adóztatni. A jogalkotó ott a nyereségalapú jövedelemadóztatáshoz olyan kritériumokat választott, mint a bértömeg és az üzleti célú ingatlanhasználat. A Bíróság e tekintetben – és azon tény okán, hogy az Egyesült Királyság az állami támogatások ellenőrzési eljárásában nem hozott fel semmilyen igazoló okot – elfogadta a Bizottság inkoherenciára vonatkozó megállapítását.(116)

168. Az adójog inkoherenciája végül tulajdonképpen az adójoggal való visszaélésre utalhat. Ezúttal nem az adóalany választott visszaélésszerű konstrukciókat, hogy kivonja magát az adó alól. Ellenkezőleg, a tagállam – objektíven vizsgálva – „visszaél” adójogával abból a célból, hogy az állami támogatásokra vonatkozó jog megkerülésével konkrét vállalkozásokat szubvencionáljon. E tekintetben a szelektivitás értékelése a referenciarendszer létrehozása során a bevezetett rendszer koherenciájának ellenőrzésére korlátozódik.

169. A Bíróság a Gibraltar ügyben helytálló módon nemleges választ adott a koherenciára. Sem a bértömeg, sem pedig az üzleti célú ingatlanhasználat nem volt észszerű tényezőnek tekinthető egy olyan általános, egységes jövedelemadóztatás szempontjából, amely a nemzeti törvény célját képezte. Vonatkozik-e azonban ez egy progresszív, árbevételen alapuló speciális jövedelemadóra is? Valóban inkoherens-e, ha egy magas árbevételű távközlési vállalkozásra (mind abszolút, mind relatív értékben) több adót vetnek ki, mint az alacsony árbevételű távközlési vállalkozásra?

2) *A koherenciavizsgálat mércéje*

170. A különböző tanácsnokok(117) által felvetett aggályokat (különösen a megfelelő referenciakeret meghatározásával kapcsolatos problémákat, valamint a tagállamok egyidejűleg fennálló adójogi autonómiája mellett az összes nemzeti adótörvény azonosságára vonatkozó általános vizsgálat nehézségeit) az általános adótörvény adójogi koherenciájára vonatkozó enyhébb vizsgálati mércén keresztül is figyelembe lehet venni. Eszerint a referencia-rendszer létrehozása során bevezetett általános differenciálások csak akkor képeznek szelektív intézkedéseket, ha a törvény céljára tekintettel nem észszerű alapon nyugszanak. Ilyen enyhébb vizsgálati mérce nélkül a Bíróságnak végeredményben minden egyes differenciálást minden egyes nemzeti adótörvényben értékelnie kellene, mivel ez szükségképpen elnyben részesíti az egyik adóalanyt és hátrányt okoz egy másiknak.

171. Ezért a szelektív elny csak akkor jön szóba, ha egyrészt ez az intézkedés (itt a progresszív adómérték) különbséget tesz a gazdasági szereplők között, amelyek a tagállam adószabályozása által követett célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak,(118) amely nyilvánvaló.

172. Még ha e feltételek teljesülnek is, másrészt az elnyben részesítést igazolhatja azon rendszer jellege vagy általános célja, amelynek részét képezi, különösen, ha az adószabályozás

közvetlenül a nemzeti adórendszer alapelvein vagy vezérl? elvein alapul,(119) amelyeknek mindamellett legalább észszer?nek kell lenniük. Ezen túlmen?en észszer? költségvetési okok is igazolhatják a differenciálást, amint ez az ANGED ügyben például egy kiskereskedelmi területi adóval kapcsolatban környezeti és területrendezési okokból elfogadást nyert.(120)

i) *Az összehasonlítható helyzetben lév? vállalkozásokkal szembeni eltér? bánásmód*

173. E tekintetben el?ször is meg kell vizsgálni, hogy fennáll-e olyan eltér? bánásmód, amelyet a tagállam adórendszere nem igazol. Ezen túlmen?en e nem igazolt eltér? bánásmódnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövege szerint vagy bizonyos vállalkozás, vagy bizonyos áru termelése javára történ? különbségtételt kell megvalósítania. Ezért a Bíróság különösen a Gibraltar ítéletben megállapította, hogy az adószabályozásnak a kedvezményezett vállalkozásokat azok jellegzetes tulajdonságai alapján kiváltságos kategóriaként kell jellemeznie.(121)

174. Ez azonban nem valósul meg az olyan adó esetében, mint amelyr?l szó van. A kisebb és nagyobb távközlési vállalkozások éppen az árbevételük és az ebb?l következ? pénzügyi teljesít?képességük révén különböznek. ?k a tagállam nézete szerint – amely a jelen ügyben nem nyilvánvalóan téves – nincsenek hasonló jogi és ténybeli helyzetben.

175. Ugyanez érvényes a nagyobb vállalkozások azon lehet?ségére is, hogy adójogi konstrukciók révén minimalizálják a nyereségalapú jövedelemadózást. Az, hogy ez a lehet?ség a vállalkozás nagyságával növekszik, szintén nem nyilvánvalóan téves.

ii) *Másodlagosan: Az eltér? bánásmód igazolása*

176. Arra az esetre, ha a Bíróság mégis úgy foglalna állást, hogy egy például évi 10 000 EUR/HUF nettó árbevétellel rendelkező vállalkozás és egy évi 100 000 000 EUR/HUF nettó árbevétellel rendelkező vállalkozás összehasonlítható helyzetben van, azt kell még vizsgálni, hogy igazolható-e a progresszív adó átlagos mértékével bekövetkező eltér? bánásmód.

177. E tekintetben, amint a Bíróság a World Duty Free ítéletben(122) hangsúlyozta, egyedül a mindenkor eltér? bánásmódnak a törvény által követett célhoz viszonyított vizsgálata a dönt?, különösen ha – mint a jelen esetben – nincs eltérés valamely referenciakerett?l, hanem maga a törvény képezi a referenciakeretet.

178. Ennek során ugyanakkor nem csupán a nemzeti törvényben kifejezetten megemlített célkit?zéseket, hanem a nemzeti törvényb?l a nemzeti jog értelmezése révén levezethető célkit?zéseket is figyelembe kell venni.(123) Különben csak a jogalkotási technikára lennének tekintettel. A Bíróság azonban az ítélezési gyakorlatában mindig is hangsúlyozta, hogy az állami támogatásokra vonatkozó jogban az állami beavatkozásokat a hatásaik alapján és az alkalmazott módszerekt?l függetlenül kell értékelni.(124)

179. Ezáltal azt kell tisztázni, hogy a magyar különadó progresszív kulcsszerkezete nem magában a konkrét adótörvényben gyökerezik-e, hanem azon kívül álló, nem észszer? – más szavakkal kifejezve irreleváns – célokat követ.(125)

180. Erre itt egyértelm?en nemleges válasz adandó. A fentiekben (108. és azt követ? pontok) megállapítottak szerint a kifejezetten a preambulumban megnevezett törvényi cél a pénzügyi teljesít?képesség megadóztatása, amely képesség a jelen esetben az árbevétel nagyságától függ. Ezen túlmen?en, ami egy progresszív adómérték magától értet?d? sajátja, ennél fogva rendszerszint? velejárója, egy bizonyos „újraelosztó funkciót” is teljesít az, amikor a gazdaságilag erősebb szerepl?ket pénzügyileg nagyobb mértékben terhelik, mint a gazdaságilag gyengébb szerepl?ket (a jóléti állam elvének következménye). A Bizottság is igazoló okként ismeri el „az

[EUMSZ 107. cikk] (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról” szóló, 2016. július 19-i közleményében (a továbbiakban: közlemény) a jövedelemadó sávós jellege esetén az „újraelosztási célt”.(126)

181. Ezenkívül a Bíróság tudomására hozott jogalkotási folyamatból az következik, hogy a cél még annak elkerülése is, hogy ne fizessenek adót azok a magas árbevételű vállalkozások, amelyek nem vagy csak csekély mértékben járulnak hozzá Magyarországon a jövedelemadóbevételekhez. Ezek mind olyan célok, amelyek adójogi szempontból nem irrelevánsak.

182. A Bizottság nyilvánvaló vélekedésétől eltérően a nyereségen alapuló jövedelemadóztatás sem az egyetlen helyes adóztatási forma, amint a Bíróság is a közelmúltban ezzel kapcsolatban foglalt állást,(127) hanem csupán egy *technika* ahhoz, hogy az adóalany adóztatandó teljesítőképességét számszakilag egységes módon mutassák ki és adóztassák meg (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 100. pontot).

183. Lehetséges – amire a Bizottság is nyomatékosan utalt a tárgyaláson –, hogy a vállalkozási vagyoni összevetésén alapuló nyereségszámítás pontosabb, mint a nettó árbevétel alapulvétele. Az állami támogatásokra vonatkozó jog azonban nem a pontosabb adórendszerre, hanem két versenytárs közötti versenytorzító hatásra összpontosít. Ha azonos árbevétel esetén ugyanazt az adót kell fizetni, akkor nincs ilyen hatás. Ha a magasabb árbevétel esetén magasabb adót kell fizetni, akkor ugyanaz az „eltérő elbánásmód” áll fenn, mint amikor magasabb nyereség után magasabb adó fizetendő. Ez vitathatatlanul érvényes arányos adókulcs esetében (ekkor abszolút értékben fizetnek magasabb adót), és ez következik progresszív adókulcs esetében (ekkor mind abszolút, mind relatív értékben magasabb adót fizetnek) a fent említett adórendszerbeli okokból.

184. Az árbevétel nagysága (legalábbis nem nyilvánvalóan tévesen) jelez egy bizonyos pénzügyi teljesítőképességet (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 118. és az azt követő pontokat). E tekintetben az árbevétel – amint a Bizottság maga is mutatja a digitális szolgáltatási adóra vonatkozó tervezettel(128) – egy nagyobb gazdasági erő, így nagyobb pénzügyi teljesítőképesség (valamivel elnagylottabb) mutatójának tekinthető.

185. Közigazgatási eljárási szempontokból sem kifogásolható, ha értékhatár segítségével korlátozzák az adó hatálya alá tartozó, így ellenőrizendő kereskedelmi létesítmények számát. Így például az uniós héajogban sem adóztatják meg az úgynevezett kisvállalkozásokat (azaz az olyan vállalkozásokat, amelyek árbevétele nem halad meg egy bizonyos „adómentes összeghatárt”) (lásd a héairányelv 282. és azt követő cikkeit).

186. A törvény célkitűzései vonatkozásában továbbá érthető is az árbevétel választása a nyereség helyett, mivel előbbi könnyebben megállapítható (egyszerű és hatékony igazgatás(129)), és kevésbé megkerülhető, mint például a nyereség (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 123. pontot). Amint a Bíróság már kimondta, az adójog területén előforduló visszaélések megakadályozása szintén képezhet igazoló okot az állami támogatásokra vonatkozó jogban.(130)

187. Álláspontom szerint a jóléti állam elve is – amely mellett az Európai Unió hitet tesz az EUSZ 3. cikk (3) bekezdésében – igazol egy olyan progresszív adókulcsot, amely a nagyobb pénzügyi teljesítőképességgel rendelkezőkre relatív értelemben is nagyobb terhet ró, mint a nem egészen ilyen teherviselőképességű adóalanyokra. Ez mindenesetre érvényes egy olyan adóra, amely természetes személyekre is kiterjed (lásd a különadóról szóló törvény 3. §-ának (1) és (2) bekezdését).

3. Következtetés

188. Végeredményben a progresszív adókulccsal szükségképpen együtt járó alacsonyabb átlagos adóztatás (itt az alacsonyabb árbevételű vállalkozások esetében) nem jelent szelektív elnyert e vállalkozások számára.

VI. Véggövetkeztetések

189. A fenti okokból azt javaslom, hogy a Bíróság a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) által elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre a következ válaszokat adja:

1. A progresszív adómértékű eredet eltér adóztatás nem minősül a letelepedési szabadság közvetett korlátozásának az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk értelmében. Ez akkor is érvényes, ha valamely árbevételű alapú jövedelemadóztatás keretében a nagyobb vállalkozásokat er teljesebben adóztatják, és ezek ténylegesen túlnyomó részben külföldi részvényesek tulajdonában vannak. Csak akkor lenne más a helyzet, ha a tagállammal szemben e tekintetben visszaélészerű magatartás bizonyítható. Ez a jelen esetben nem teljesül.

2. A progresszív adómértékű eredet eltér adóztatás nem minősül szelektív elnynek (ennélfogva támogatásnak) az alacsonyabb árbevételű vállalkozások javára, valamely magasabb árbevételű vállalkozás pedig nem is hivatkozhat erre annak érdekében, hogy kivonja magát saját adókötelezettsége alól.

3. A magyar különadó mint árbevételű alapú közvetlen jövedelemadó nem forgalmiadó jellegű, így nem ütközik a héairányelv 401. cikkébe.

1 Eredeti nyelv: német.

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

3 Lásd többek között: 2018. április 26-i ANGED ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280); 2018. április 26-i ANGED ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281); 2018. április 26-i ANGED ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291); 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47).

4 Az adóalapkedvezménnyel kombinált arányos adómérték is progresszív adóhatást eredményez. Az átlagos adókulcs például egy 10%-os arányos adónál és 10 000 egységnyi adóalapkedvezménynél 10 000 egységnyi jövedelem esetében pontosan 0%, 20 000 egységnyi jövedelem esetében pontosan 5%, 100 000 egységnyi jövedelem esetében pedig pontosan 9%.

5 A közös hozzáadottértékadórendszeréről szóló 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.).

6 2018. augusztus 7-i Viking Motors és társai ítélet (C-475/17, EU:C:2018:636, 29. és azt követő pontok); 2006. október 3-i Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 18. pont); 1999. június 8-i Pelzl és társai ítélet (C-338/97, C-344/97 és C-390/97, EU:C:1999:285, 13–20. pont).

7 HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.; a továbbiakban: első irányelv.

- 8 2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 19. pont).
- 9 Először a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-ii 67/228/EGK második tanácsi irányelvvel (HL 1967. 71., 1303. o.), majd a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).
- 10 2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 21. pont).
- 11 2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 22. pont, utolsó fordulat).
- 12 2018. augusztus 7-ii Viking Motors és társai ítélet (C-475/17, EU:C:2018:636, 37. pont); 2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 26. pont); 2004. április 29-ii GIL Insurance és társai ítélet (C-308/01, EU:C:2004:252, 32. pont); 1992. március 31-ii Dansk Denkvit és Poulsen Trading ítélet (C-200/90, EU:C:1992:152, 11. és 14. pont).
- 13 2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 28. pont); 1999. június 8-ii Pelzl és társai ítélet (C-338/97, C-344/97 és C-390/97, EU:C:1999:285, 21. pont); 1992. május 7-ii Bozzi ítélet (C-347/90, EU:C:1992:200, 12. pont).
- 14 A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-ii tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.).
- 15 E követelménnyel kapcsolatban lásd többek között: 2018. augusztus 7-ii Viking Motors és társai ítélet (C-475/17, EU:C:2018:636, 46. és 47. pont) – hátrányos, ha a továbbhárítás bizonytalan; 2006. október 3-ai Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 33. pont).
- 16 2006. szeptember 12-ii Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 40. pont), 1995. augusztus 11-ii Wielockx ítélet (C-80/94, EU:C:1995:271, 16. pont); 1995. február 14-ii Schumacker ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 21. pont).
- 17 2018. július 4-ii NN ítélet (C-28/17, EU:C:2018:526, 17. pont); 2014. április 1-ii Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200, 17. pont); 2006. szeptember 12-ii Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 41. pont).
- 18 2008. október 2-ii Heinrich Bauer Verlag ítélet (C-360/06, EU:C:2008:531, 25. pont); 2000. december 14-ii AMID-ítélet (C-141/99, EU:C:2000:696, 20. pont); lásd úgyszintén az ANGED ügyre vonatkozó indítványom (C-233/16, EU: 2017:852, 40. pont).
- 19 2014. április 1-ii Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200, 23. pont); 2012. szeptember 6-ii Philips Electronics ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 39. pont); szintén ebben az értelemben már: 1994. április 12-ii Halliburton Services ítélet (C-1/93, EU:C:1994:127, 18. és azt követő pontok).
- 20 2015. május 21-ii Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. pont); 2015. április 16-ii Bizottság kontra Németország ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2011. november 29-ii National Grid Indus ítélet (C-371/10,

EU:C:2011:785, 36. pont).

21 Lásd ezzel kapcsolatban a következő ügyekre vonatkozó indítványaimat: X (C?498/10, EU:C:2011:870, 28. pont), Hervis Sport? és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531, 82. és azt követ? pontok), X (C?686/13, EU:C:2015:31, 40. pont), C (C?122/15, EU:C:2016:65, 66. pont) és ANGED (C?233/16, EU:C:2017:852, 28. pont).

22 Lásd: 2016. április 14?i Sparkasse Allgäu ítélet (C?522/14, EU:C:2016:253, 29. pont); 2009. június 4?i KBC?bank végzés (C?439/07 és C?499/07, EU:C:2009:339, 80. pont); 2007. december 6?i Columbus Container Services ítélet (C?298/05, EU:C:2007:754, 51. és 53. pont).

23 2014. február 5?i Hervis Sport? és Divatkereskedelmi ítélet (C?385/12, ECLI:EU:C:2014:47).

24 2014. február 5?i Hervis Sport? és Divatkereskedelmi ítélet (C?385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 39. és azt követ? pontok).

25 2014. február 5?i Hervis Sport? és Divatkereskedelmi ítélet (C?385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 34. pont).

26 Szintén ebben az értelemben a Hervis Sport? és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványom (C?385/12, EU:C:2013:531, 49. pont).

27 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?233/16, EU:C:2018:280, 30. pont); 2014. február 5?i Hervis Sport? és Divatkereskedelmi ítélet (C?385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 30. pont); 1999. július 8?i Baxter és társai ítélet (C?254/97, EU:C:1999:368, 13. pont); 1995. február 14?i Schumacker ítélet (C?279/93, EU:C:1995:31, 26. pont).

28 Lásd: 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?233/16, EU:C:2018:280, 31. pont); 2014. február 5?i Hervis Sport? és Divatkereskedelmi ítélet (C?385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 39. pont); 2007. március 22?i Talotta ítélet (C?383/05, EU:C:2007:181, 32. pont); 1999. július 8?i Baxter és társai ítélet (C?254/97, EU:C:1999:368, 13. pont); 1993. július 13?i Commerzbank ítélet (C?330/91, EU:C:1993:303, 15. pont); 1988. július 7?i Stanton és L'Étoile 1905 ítélet (143/87, EU:C:1988:378, 9. pont); 2010. október 26?i Schmelz ítélet (C?97/09, EU:C:2010:632, 48. pont a szolgáltatásnyújtási szabadsággal kapcsolatban); 1988. március 3?i Bergandi ítélet (252/86, EU:C:1988:112, 28. pont az EGK?Szerz?dés 95. cikkével kapcsolatban).

29 2010. június 1?jei Blanco Pérez és Chao Gómez (C?570/07 és C?571/07, EU:C:2010:300; 119. pont).

30 2007. március 22?i Talotta ítélet (C?383/05, EU:C:2007:181, 32. pont); szintén hasonlóképpen: 2010. június 1?jei Blanco Pérez és Chao Gómez (C?570/07 és C?571/07, EU:C:2010:300; 119. pont).

31 1999. július 8?i Baxter és társai ítélet (C?254/97, EU:C:1999:368, 13. pont).

32 Lásd: 2010. június 1?jei Blanco Pérez és Chao Gómez (C?570/07 és C?571/07, EU:C:2010:300; 119. pont) a letelepedési szabadsággal kapcsolatban; a munkavállalók szabad mozgásával kapcsolatban lásd úgyszintén: 2017. március 2?i Eschenbrenner ítélet (C?496/15, EU:C:2017:152, 36. pont), 2013. december 5?i Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs ítélet (C?514/12, EU:C:2013:799, 26. pont); 2012. június 28?i Erny ítélet (C?172/11, EU:C:2012:399, 41. pont); 2009. szeptember 10?i Bizottság kontra Németország ítélet (C?269/07, EU:C:2009:527).

33 E tekintetben lásd: 1985. május 9?i Humblot ítélet (112/84, EU:C:1985:185, 14. pont); 1989.

december 5-ii Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-3/88, EU:C:1989:606, 9. pont a letelepedési szabadsággal kapcsolatban).

34 Lásd a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre (C-385/12, EU:C:2013:531, 40. pont), az ANGED ügyre (C-233/16, EU:C:2017:852, 38. pont) és a Memira Holding ügyre (C-607/17, EU:C:2019:8, 36. pont) vonatkozó indítványomat.

35 Lásd a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványom (C-385/12, EU:C:2013:531, 41. pont).

36 2014. február 5-ii Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 45. pont).

37 A legmagasabb adómérték ott 2,4% volt, miközben az alacsonyabb sávokban az adómérték 0%-ot, 0,1%-ot és 0,4%-ot tett ki; lásd: 2014. február 5-ii Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 45. pont).

38 A Bíróság a 2018. április 26-ii ANGED ítéletben (C-233/16, EU:C:2018:280, 38. pont) nyilvánvalóan abból indult ki, hogy 61,5%, illetve 52% nem elegendő a közvetett hátrányos megkülönböztetés megállapításához, anélkül azonban, hogy kitért volna arra, hogy milyen értékhatárt kellett volna elérni.

39 Lásd: 2017. március 2-ii Eschenbrenner ítélet (C-496/15, EU:C:2017:152, 36. pont) a munkavállalók szabad mozgásával kapcsolatban; 2013. december 5-ii Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs ítélet (C-514/12, EU:C:2013:799, 26. pont); 2012. június 28-ii Erny ítélet (C-172/11, EU:C:2012:399, 41. pont); 2010. június 1-jei Blanco Pérez és Chao Gómez (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300, 119. pont) a letelepedési szabadsággal kapcsolatban; 2009. szeptember 10-ii Bizottság kontra Németország ítélet (C-269/07, EU:C:2009:527); 1999. július 8-ii Baxter és társai ítélet (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. pont);

Lásd még az ANGED ügyre (C-233/16, EU:C:2017:852, 38. pont) és a Memira Holding ügyre (C-607/17, EU:C:2019:8, 36. pont) vonatkozó indítványomat; másutt még a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre (C-385/12, EU:C:2013:531, 42. és azt követő pontok) vonatkozó indítványomat.

40 2010. június 1-jei Blanco Pérez és Chao Gómez (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300, 122. pont).

41 Wahl főtanácsnok Ausztria kontra Németország ügyre vonatkozó indítványa (C-591/17, EU:C:2019:99, 47. pont).

42 1985. május 9-ii Humblot ítélet (112/84, EU:C:1985:185, 14. és 16. pont).

43 Lásd ezzel kapcsolatban a Memira Holding ügyre (C-607/17, EU:C:2019:8, 38. pont) vonatkozó indítványomat.

44 Lásd a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványomat (C-385/12, EU:C:2013:531, 51. pont).

45 Ugyanezt állapítja meg már a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványom (C-385/12, EU:C:2013:531, 51. pont).

46 Wahl főtanácsnok Ausztria kontra Németország ügyre vonatkozó indítványa (C-591/17,

EU:C:2019:99, 71. pont), amely a 2004. szeptember 16-ai Bizottság kontra Spanyolország ítéletre (C-227/01, EU:C:2004:528, 56. és azt követő pontok) hivatkozva joggal hangsúlyozza, hogy a kötelezettségszegési eljárás keretében objektív értékelés történik. Nem vonatkozhat más azonban az előzetes döntéshozatalra sem, mivel mindkét esetben a hátrányos megkülönböztetés értékeléséről van szó.

47 Lásd többek között Wahl-főtanácsnok Ausztria kontra Németország ügyre vonatkozó indítványában (C-591/17, EU:C:2019:99, 70. és azt követő pontok) teljesen jogosan felvetett aggályokat.

48 2007. július 5-ai Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. pont).

49 A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-ai (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.).

50 Campos Sánchez-Bordona-főtanácsnok Wightman és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-621/18, EU:C:2018:978, 153. és 170. pont).

51 2018. március 6-ai Achmea ítélet (C-284/16, EU:C:2018:158, 34. pont); 2014. december 18-ai 2/13 vélemény (az Uniónak az EJEE-hez történő csatlakozása) (EU:C:2014:2454, 168. és 173. pont); 2011. március 8-ai 1/09 vélemény (A szabadalmi jogviták rendezésére szolgáló egységes rendszer létrehozásáról szóló megállapodás) (EU:C:2011:123, 68. pont).

52 Politikusok nyilatkozatai, különösen a választási kampányban, amint Wahl-főtanácsnok az Ausztria kontra Németország ügyre vonatkozó indítványában (C-591/17, EU:C:2019:99, 70. és 71. pont) joggal hangsúlyozza, ehhez nem elegendő k. Nem vonatkozhat más azonban egy nyilvános parlamenti vitára sem.

53 Ez alatt egyszerűen kifejezve az úgynevezett multinacionális csoportok adózási konstrukcióját értik, amelyek az eddigi adórendszereken belül (jogszerű) lehetőségekkel rendelkeznek arra, hogy a magas adókulcsú országokban minimalizálják adóalapjukat és nyereségüket alacsony adókulcsú országokba helyezték át (Base Erosion and Profit Shifting (adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás) = BEPS).

54 Lásd kizárólag: OECD „Action Plan on base Erosion and Profit shifting” – elérhető: <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.”

55 Lásd kizárólag: az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről szóló, 2018. március 21-ai COM (2018) 148 final tanácsi irányelvre irányuló javaslat (23) preambulumbekkezdése és a javaslat 2. oldalán szereplő indoklás, amely szerint a meglévő társaságiadószabályok nem megfelelők a digitális gazdaság számára.

56 Helyesen mutat rá Wahl-főtanácsnok az Ausztria kontra Németország ügyre vonatkozó indítványában (C-591/17, EU:C:2019:99, 70. pont) a következőkre: „Ezzel összefüggésben nem bír jelentéssel, hogy egyes német politikusok nyilvánosan kijelentették egy választási kampányban, hogy díjat kívánnak kivetni a német autópályákon közlekedő külföldiekre. E kijelentések kétségtelenül annak megnyilvánulásai, hogy – egy híres idézetet parafrázálva – az utóbbi években kísértet járja be Európát – a populizmus és szuverenizmus kísértete.”

57 Érdekes módon a Bizottság azzal indokolja a tervezett digitális szolgáltatási adó sáv

mértékét, hogy a „küszöbérték [...] kizárja azokat a kisvállalkozásokat és induló vállalkozásokat, amelyek esetében az új adó betartásával járó terhek hatása valószínűleg aránytalan lenne” – az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről szóló, 2018. március 21-ii COM (2018) 148 final tanácsi irányelvre irányuló javaslat (23) preambulumbekzdése.

58 Ugyanúgy ebben az értelemben: 2019. május 16-ii Lengyelország kontra Bizottság ítélet (T-836/16 és T-624/17, EU:T:2019:338, 75. és azt követő pontok).

59 Az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről szóló, 2018. március 21-ii COM (2018) 148 final tanácsi irányelvre irányuló javaslat.

60 Lásd legutóbb: 2018. július 4-ii NN ítélet (C-28/17, EU:C:2018:526, 31–38. pont), valamint az ezen ítélet 31. pontjában foglalt ítélkezési gyakorlatból eredő számos bizonyítékot.

61 Lásd e tekintetben: a Nordea Bank ügyre (C-48/13, EU:C:2014:153, 21–28. pont) és az A ügyre (C-123/11, EU:C:2012:488, 40. és 41. pont) vonatkozó indítványom. Szintén már ebben az értelemben: az Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Gronor és társai egyesített ügyekre (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:104, 32. pont), a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre (C-385/12, EU:C:2013:531, 59. pont), a Memira Holding ügyre (C-607/17, EU:C:2019:8, 46. pont) és a Holmen ügyre (C-608/17, EU:C:2019:9, 38. pont) vonatkozó indítványom.

62 Lásd a Nordea Bank ügyre vonatkozó indítványom (C-48/13, EU:C:2014:153, 25. pont és az ott hivatkozott igazolások).

63 Lásd: 2013. július 4-ii Argenta Spaarbank ítélet (C-350/11, EU:C:2013:447, 18–34. pont); 2008. október 23-ii Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588, 27–39. pont); 2008. május 15-ii Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 18–26. pont).

64 2014. február 5-ii Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 42. pont); 2011. március 24-ii Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 73. pont); 2004. október 5-ii CaixaBank France ítélet (C-442/02, EU:C:2004:586, 17. pont).

65 2014. február 5-ii Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 44. pont).

66 Az, hogy a Bizottság ezen igazoló okot főszabály szerint elismeri, és csak a jelen esetben nem tekinti teljesültnek, az észrevételének 30. és 71. pontjából derül ki.

67 Lásd a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre (C-385/12, EU:C:2013:531, 60. pont), valamint az ANGED ügyre (C-233/16, EU:C:2017:852, 44. pont) vonatkozó indítványomat.

68 2018. június 12-ii Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 49. és 50. pont).

69 Lásd például csak: Görögország alkotmánya 4. cikkének (5) bekezdése; Olaszország alkotmánya 53. cikkének (1) bekezdése; Spanyolország alkotmánya 31. cikkének (1) bekezdése; Ciprus alkotmánya 24. cikkének (1) bekezdése, és különösen Magyarország Alaptörvényének O) és XXX. cikke.

70 Így például többek között Németországban: BVerfG, 2014. január 15-i végzés (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, 55. és azt követő pontok).

71 Lásd az Európai Közösségeket illető adó alkalmazása feltételeinek és eljárásának megállapításáról szóló, 1968. február 29-i 260/68/EGK, Euratom, ESZAK tanácsi rendelet (HL 1968. L 56., 8. o.; magyar nyelvű különkiadás 1. fejezet, 1. kötet, 33. o.) 4. cikkét, amely 8%-tól 45%-ig terjedő progresszív adókulcsot ír elő.

72 2014. július 17-i Nordea Bank ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. pont); 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 27. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. pont, 47. pont); 2005. december 13-i SEVIC Systems ítélet (C-411/03, EU:C:2005:762, 23. pont); 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. pont).

73 2015. június 11-i Berlington Hungary és társai ítélet (C-98/14, EU:C:2015:386, 64. pont); 2012. július 12-i, HIT és HIT LARIX ítélet (C-176/11, EU:C:2012:454, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2009. november 17-i Presidente del Consiglio dei Ministri ítélet (C-169/08, EU:C:2009:709, 42. pont).

74 Lásd: 2003. november 6-i Gambelli és társai ítélet (C-243/01, EU:C:2003:597, 63. pont); 1999. szeptember 21-i Läära és társai ítélet (C-124/97, EU:C:1999:435, 14. és 15. pont); 1994. március 24-i Schindler ítélet (C-275/92, EU:C:1994:119, 61. pont) – mind a szencsejátékokkal kapcsolatban; 1996. március 5-i Brasserie du Pêcheur és Factortame ítélet (C-46/93 és C-48/93, EU:C:1996:79, 48. és azt követő pontok) az élelmiszerjoggal kapcsolatban.

75 Az uniós intézmények és a tagállamok intézkedéseinek értékelése során az összehasonlítható vizsgálati mércét?l lásd még: 1996. március 5-i Brasserie du Pêcheur és Factortame ítélet (C-46/93 és C-48/93, EU:C:1996:79, 47. pont).

76 Lásd e tekintetben már az ANGED ügyre vonatkozó indítványomat (C-233/16, EU:C:2017:852, Nr. 48) és a Bíróság 2016. május 4-i Lengyelország kontra Parlament és Tanács ítéletét (C-358/14, EU:C:2016:323, 79. pont) és 2002. december 10-i British American Tobacco [Investments] és Imperial Tobacco ítéletét (C-491/01, EU:C:2002:741, 123. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) az uniós jogalkotó mérlegelési mozgásterét?l, amelyek átültethetők a nemzeti jogalkotóra – lásd az uniós intézmények és a tagállamok eljárásának értékelése során az összehasonlítható vizsgálati mércével kapcsolatban úgyszintén: 1996. március 5-i Brasserie du pêcheur és Factortame ítélet (C-46/93 és C-48/93, EU:C:1996:79, 47. pont).

77 A Bizottság által javasolt árbevétel-alapú digitális szolgáltatási adó indokolásában ezzel szemben a (23) preambulumbekzdés megállapítja, hogy az árbevétel-alapú küszöbérték a digitális szolgáltatási adó alkalmazását bizonyos nagyságú vállalkozásokra hivatott korlátozni. Itt azon vállalkozásokról van szó, amelyek jelentős mértékben az erős piaci pozíció kiaknázására támaszkodnak. A küszöbérték ezenkívül kizárja a kisvállalkozásokat és induló vállalkozásokat, amelyek esetében az új adó betartásával járó terhek hatása aránytalan lenne. Az indokolásban ezzel kapcsolatban (12. o.) a Bizottság részletesen kifejti, hogy ezek a (magas árbevétel?) vállalkozások erős piaci jelenlétüknél fogva viszonylag jobban tudnak profitálni az üzleti modelljeikb?l, mint a kisebb vállalkozások. E „gazdasági képesség” alapján e vállalkozásokat különösen „adóztathatónak” tekintik és adóalanynak minősítik.

78 Lásd a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványomat (C-385/12,

EU:C:2013:531, 61. pont). Ebben az értelemben szintén az ANGED ügyre vonatkozó indítványom (C?233/16, EU:C: 2017:852, 57. pont).

79 Az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről szóló, 2018. március 21-ii COM (2018) 148 final tanácsi irányelvre irányuló javaslat (23) preambulumbekkezdése.

80 Már ebben az értelemben: 2016. június 30-ii Lidl ítélet (C?134/15, EU:C:2016:498, 33. pont); 2016. május 4-ii Pillbox 38 ítélet (C?477/14, EU:C:2016:324, 48. pont); 2016. február 15-ii N. ítélet (C?601/15 PPU, EU:C:2016:84, 54. pont); 2013. január 22-ii Sky Österreich ítélet (C?283/11, EU:C:2013:28, 50. pont); 2010. július 8-ii Afton Chemical ítélet (C?343/09, EU:C:2010:419, 45. pont); 1989. július 11-ii Schröder HS Kraftfutter ítélet (265/87, EU:C:1989:303, 21. pont).

81 2011. december 21-ii Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C?271/09, EU:C:2011:855, 58. pont); 2007. október 11-ii ELISA ítélet (C?451/05, EU:C:2007:594, 82. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

82 2016. június 30-ii Lidl ítélet (C?134/15, EU:C:2016:498, 33. pont); 2013. január 22-ii Sky Österreich ítélet (C?283/11, EU:C:2013:28, 50. pont); 2010. november 9-ii Volker és Markus Schecke és Eifert ítélet (C?92/09 és C?93/09, EU:C:2010:662, 76. és azt követő pontok); 2001. július 12-ii Jippes és társai ítélet (C?189/01, EU:C:2001:420, 81. pont).

83 2015. október 6-ii Finanzamt Linz ítélet (C?66/14, EU:C:2015:661, 21. pont); 2006. június 15-ii Air Liquide Industries Belgium ítélet (C?393/04 és C?41/05, EU:C:2006:403, 43. és azt követő pontok); 2005. október 27-ii Distribution Casino France és társai (C?266/04–C?270/04, C?276/04 és C?321/04–C?325/04, EU:C:2005:657, 42. és azt követő pontok); 2001. szeptember 20-ii Banks ítélet (C?390/98, EU:C:2001:456, 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

84 E kérdés relevanciájáról lásd például: 2005. október 27-ii Distribution Casino France és társai ítélet C?266/04–C?270/04, C?276/04 és C?321/04–C?325/04, EU:C:2005:657, 40., 41., 45. és azt követő pontok).

85 2006. június 15-ii ítélet (C?393/04 és C?41/05, EU:C:2006:403, 25. és 26. pont).

86 2006. június 15-ii Air Liquide Industries Belgium ítélet (C?393/04 és C?41/05, EU:C:2006:403, 43. pont).

87 2018. november 6-ii, Scuola Elementare Maria Montessori kontra Bizottság, Bizottság kontra Scuola Elementare Maria Montessori és Bizottság kontra Ferracci ítélet (C?622/16 P–C?624/16 P, EU:C:2018:873, 90. és azt követő pontok).

88 2018. december 19-ii A?Brauerei ítélet (C?374/17, EU:C:2018:1024).

89 Az [EUMSZ 108.] cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-ii tanácsi rendelet (HL 1999. L 83., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.).

90 2018. november 6-ii, Scuola Elementare Maria Montessori kontra Bizottság, Bizottság kontra Scuola Elementare Maria Montessori és Bizottság kontra Ferracci ítélet (C?622/16 P–C?624/16 P, EU:C:2018:873, 79. pont); lásd ebben az értelemben, még ha más összefüggésben is: 2016. március 3-ii Daimler ítélet (C?179/15, EU:C:2016:134, 42. pont).

- 91 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?233/16, EU:C:2018:280); 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?234/16 és C?235/16, EU:C:2018:281); 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?236/16 és C?237/16, EU:C:2018:291).
- 92 2006. június 15?i ítélet (C?393/04 és C?41/05, EU:C:2006:403, 43. és azt követ? pontok).
- 93 Így kifejezetten egy összehasonlítható esetben: 2015. október 6?i Finanzamt Linz ítélet (C?66/14, EU:C:2015:661, 21. és azt követ? pontok).
- 94 2015. október 6?i Finanzamt Linz ítélet (C?66/14, EU:C:2015:661, 21. pont); 2006. június 15?i Air Liquide Industries Belgium ítélet (C?393/04 és C?41/05, EU:C:2006:403, 43. és azt követ? pontok); 2005. október 27?i Distribution Casino France és társai (C?266/04–C?270/04, C?276/04 és C?321/04–C?325/04, EU:C:2005:657, 42. és azt követ? pontok); 2001. szeptember 20?i Banks ítélet (C?390/98, EU:C:2001:456, 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 95 2017. június 27?i Contarregación de Escuelas Pías 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).
- 96 Saugmandsgaard Øe f?tanácsnok A?Brauerei ügyre vonatkozó indítványa (C?374/17, EU:C:2018:741, 66. és azt követ? pontok).
- 97 „Ebben a vonatkozásban kiemelem, hogy az állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény 139. pontja egyértelm?vé teszi, hogy a jövedelemadó sávós jellege és annak újraelosztási célja a szóban forgó rendszer jellege vagy általános felépítése alapján igazoltnak min?sülhet.”
- 98 2017. június 27?i Congragación de Escuelas Pías Betá 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:2014:2262, 21. pont).
- 99 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 (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).
- 100 2017. június 27?i Congragación de Escuelas Pías Betá ítélet (C?74/16, EU:C:2017:496, 66. pont); 2015. január 14?i Eventech ítélet (C?518/13, EU:C:2015:9, 33. pont); 2013. március 19?i Bouygues és Bouygues Télécom kontra Bizottság (C?399/10 P és C?401/10, EU:C:2013:175, 101. pont); 1994. március 15?i Banco Exterior de España ítélet (C?387/92, EU:C:1994:100, 13. pont).
- 101 Lásd csak az újonnan hozott határozatokat és az ezekhez kapcsolódó indítványokat:
2018. december 19?i A?Brauerei ítélet (C?374/17, EU:C:2018:1024) és Saugmandsgaard Øe f?tanácsnok A?Brauerei ügyre vonatkozó indítványa (C?374/17, EU:C:2018:741).
2018. június 28?i Andres (a fizetéseképtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C?203/16 P, EU:C:2018:505) és Wahl f?tanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C?203/16 P, EU:C:2017:1017).

2018. április 26-ai ANGED ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280); 2018. április 26-ai ANGED ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281); 2018. április 26-ai ANGED ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291); valamint az ANGED ügyre (C-233/16, EU:C:2017:852), az ANGED egyesített ügyekre (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2017:853) és az ANGED egyesített ügyekre (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2017:854) vonatkozó indítványom.

102 Lásd csak: 2016. december 21-ai 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-ai Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13., EU:C:2014:2262, 23. pont); 2012. március 29-ai 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. pont); 2011. november 15-ai Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. pont); 2001. november 8-ai Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. pont).

103 2016. december 21-ai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 73., 74., 86. és azt követő pontok).

104 Lásd ebben az értelemben különösen: 2018. december 19-ai A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 24. pont); 2018. június 28-ai Andres (a fizetése képtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94. pont); 2016. december 21-ai 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-ai 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont).

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

106 Ugyanebben az értelemben: Bobek főtanácsnok Belgium kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 28. pont), ahol a főtanácsnok e kérdést „eléggé elméleti” kérdésnek tekinti.

107 Lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-ai 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-ai Eventech ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. pont); kifejezetten az adójogon kívül lásd: 2016. december 21-ai Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. és 55. pont).

108 Lásd többek között: 2018. december 19-ai A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont).

109 Ilyen irányba mutat Bobek főtanácsnok Belgium kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 27. pont); a Bizottságra háruló bizonyítási teherről: 2018. június 28-ai Andres (a fizetése képtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 84. pont); (lásd: 2015. június 4-ai Bizottság kontra MOL ítélet, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. pont); 2011. szeptember 8-ai Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62. pont); a tagállamra háruló bizonyítási teherről: 2018. június 28-ai Andres (a fizetése képtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 87. pont); 2011. november 15-ai Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 146. pont); 2011. szeptember 8-ai Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62. pont); 2004. április 29-ai Hollandia kontra Bizottság ítélet (C-159/01, EU:C:2004:246, 43. pont).

110 Bobek f?tanácsnok Belgium kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C?270/15 P, EU:C:2016:289, 29. pont).

111 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?233/16, EU:C:2018:280, 50. és azt követ? pontok); 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?234/16 és C?235/16, EU:C:2018:281, 43. és azt követ? pontok); 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?236/16 és C?237/16, EU:C:2018:291, 38. és azt követ? pontok).

112 Lásd többek között: 2014. október 9?i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C?522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont); 2013. március 19?i Bouygues és Bouygues Télécom kontra Bizottság (C?399/10 P és C?401/10, EU:C:2013:175, 101. pont); 2006. június 15?i Air Liquide Industries Belgium ítélet (C?393/04 és C?41/05, EU:C:2006:403, 29. pont); 1961. február 23?i De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra F?hatóság ítélet (30/59, EU:C:1961:2, 43. o.).

113 Lásd már ebben az értelemben: 2013. július 18?i P ítélet (C?6/12, EU:C:2013:525, 22–27. pont).

114 2013. július 18?i P ítélet (C?6/12, EU:C:2013:525, 22. pont); 2011. szeptember 8?i Paint Graphos és társai ítélet (C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

115 2011. november 15?i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság (C?106/09 P és C?107/09 P, EU:C:2011:732).

116 2011. november 15?i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság (C?106/09 P és C?107/09 P, EU:C:2011:732, 149. pont).

117 Lásd: Saugmandsgaard Øe f?tanácsnok A?Braueri ügyre vonatkozó indítványa (C?374/17, EU:C:2018:741); Wahl f?tanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C?203/16 P, EU:C:2017:1017); valamint az ANGED ügyre (C?233/16, EU:C:2017:852), az ANGED egyesített ügyekre (C?234/16 és C?235/16, EU:C:2017:853) és az ANGED egyesített ügyekre (C?236/16 és C?237/16, EU:C:2017:854) vonatkozó indítványom.

118 Lásd: 2016. december 21?i 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. o.); 2011. szeptember 8?i Paint Graphos és társai ítélet (C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 49. o.).

119 Lásd: 2013. július 18?i P ítélet (C?6/12, EU:C:2013:525, 22. pont); 2011. szeptember 8?i Paint Graphos és társai ítélet (C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 65. és 69. pont); lásd 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 (C?106/09 P és C?107/09 P, EU:C:2011:732, 145. pont); 2001. november 8?i Adria?Wien Pipeline és Wietersdorfer & 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).

120 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?233/16, EU:C:2018:280, 40. és azt követ? pontok);

2018. április 26?i ANGED ítélet (C?234/16 és C?235/16, EU:C:2018:281, 45. és azt követ? pontok); 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?236/16 és C?237/16, EU:C:2018:291, 52. és azt követ? pontok).

121 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, 104. pont).

122 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., 67. és 74. pont).

123 Szintén így: 2018. december 19?i A?Braueri ítélet (C?374/17, EU:C:2018:1024, 45. pont); másképpen még: 2018. április 26?i ANGED ítélet (C?233/16, EU:C:2018:280, 52., 59. és 61. pont) – noha az adó a tehervisel? képesség szerinti adózás gondolatán is alapult, a Bíróság csak a preambulumban kifejezetten megnevezett, adójogon kívüli okokat, a „környezetvédelmet” és „területrendezést” vizsgálta.

124 2018. június 28?i Andres (a fizetésektelenné 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).

125 Kifejezetten így: 2011. szeptember 8?i Paint Graphos és társai ítélet (C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 70. pont).

126 Az Európai Unió m?ködésér?l szóló szerz?dés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény – HL 2016/C 262/01 (31), 139. pont.

127 2019. május 16?i Lengyelország kontra Bizottság ítélet (T?836/16 és T?624/17, EU:T:2019:338, 65. és azt követ? pontok).

128 Az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetend? digitális szolgáltatási adó közös rendszerér?l szóló, 2018. március 21?i COM (2018) 148 final tanácsi irányelvre irányuló javaslat.

129 A Bizottság maga is igazoló oknak tekinti a közigazgatási szempontú kezelhet?séget – lásd: HL 2016. C 262, 1. o. (31), 139. pont.

130 2018. december 19?i A?Braueri ítélet (C?374/17, EU:C:2018:1024, 51. pont); már hasonlóképpen: 2004. április 29?i GIL Insurance és társai ítélet (C?308/01, EU:C:2004:252, 73. és azt követ? pontok).