



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. július 4.¹

C-323/18. sz. ügy

**Tesco-Global Áruházak Zrt.
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Letelepedés szabadsága – Támogatások – Hozzáadottértékadó-rendszer – Kiskereskedelmi vállalkozások árbevételhez igazodó adója – Külföldi vállalkozások progresszív adómérték útján való hátrányos kezelése – Közvetett hátrányos megkülönböztetés – A progresszív adó árbevételen alapuló igazolása”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárásban a Bíróság elé ismét² az alapvető szabadságok olyan adójogi szabályozás útján megvalósuló közvetett korlátozásának kérdése került, amely esetében a hátrányos megkülönböztető hatás pusztán az adó progresszív mértékéből levezethető, amely a gazdaságilag erősebb személyekre nagyobb terhet ró.³ Mivel a gazdaságilag erősebb személyek nagyobb valószínűséggel folytatnak határokon átnyúló tevékenységet, ez esetleg közvetett hátrányos megkülönböztetésnek tekinthető, különösen akkor, ha a progressziót célzottan úgy alakítják ki, hogy a gazdaságilag erősebb multinacionális vállalkozásokra vonatkozzon.

2. A letelepedés szabadságának megsértése mellett az állami támogatásokra vonatkozó tilalom megsértése is szóba kerül. A gazdaságilag erősebb vállalkozások progresszív adóztatása szintén a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak minősülhet a gazdaságilag gyengébb vállalkozások javára, amelyek a progresszív adómérték miatt alacsonyabb mértékben adóznak.

¹ Eredeti nyelv: német.

² A még folyamatban lévő Vodafone eljárás (C-75/18) tárgya a távközlési szolgáltatások tekintetében kivetett különadó. Lásd ezenkívül: 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).

³ Az adóalap-kedvezményel kombinált arányos adómérték is progresszív adóhatást eredményez. Az átlagos adómérték például egy 10%-os arányos adónál és 10 000 egységnyi adóalap-kedvezménynél 10 000 egységnyi jövedelem esetében pontosan 0%, 20 000 egységnyi jövedelem esetében pontosan 5%, 100 000 egységnyi jövedelem esetében pedig pontosan 9%.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. A 2006/112/EK irányelv⁴ (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 forgalmiadó-jellegűek], feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy közterhek beszedése a tagállamok közötti kereskedelemben nem támaszt a határátlépéssel összefüggő követelményeket.”

B. A nemzeti jog

4. Az alapjogvita hátterét 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 árbevétel-alapú különadót írt elő.

5. A különadóról szóló törvény preambuluma kimondja:

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

6. A különadóról szóló törvény 1. §-a az alábbi értelmező rendelkezéseket tartalmazza:

„E törvény alkalmazásában:

1. *bolti kiskereskedelmi tevékenység*: a 2009. január 1-jén hatályos Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszere (a továbbiakban: TEÁOR' 08) szerint a 45.1 ágazatba – ide nem értve a gépjármű, pótkocsi nagykereskedelmét –, 45.32, 45.40 ágazatba – ide nem értve a motorkerékpár javítását, nagykereskedelmét –, továbbá a 47.1–47.9 ágazatokba sorolt tevékenységek [...]”

7. A különadóról szóló törvény 2. §-a értelmében:

„Adóköteles

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

8. 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.

⁴ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

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

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

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

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

„a 2. § a) pontja szerinti tevékenységvégezés esetén az adóalap 500 millió forintot meg nem haladó része után 0%, az adóalap 500 millió forintot meghaladó, de 30 milliárd forintot meg nem haladó része után 0,1%, az adóalap 30 milliárd forintot meghaladó, de 100 milliárd forintot meg nem haladó része után 0,4%, az adóalap 100 milliárd forintot meghaladó része után 2,5%.”

11. 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 minősülő 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 alapulvételeivel 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 tevékenységéből származó nettó árbevétel az egymással kapcsolt vállalkozási viszonyban álló adóalanyok által elért összes, 2. § a)–b) pontja szerinti tevékenységéből származó nettó árbevételben képvisel.”

12. Ezen túlmenően az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 124/B. §-a a következő rendelkezést tartalmazza:

„Az adóhatóság az önellenőrzés előterjesztésétől számított 15 napon belül – ellenőrzés lefolytatása nélkül – határozattal bírálja el az adózó önellenőrzését, ha az önellenőrzést az adózó kizárólag arra hivatkozással terjeszti elő, hogy az adókötelezettséget megállapító jogszabály alaptörvény-ellenes vagy az Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközik, vagy önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközik, feltéve hogy az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve az Európai Unió Bírósága e kérdésben hozott döntésének kihirdetésére az önellenőrzés előterjesztésekor még nem került sor, vagy az önellenőrzés a kihirdetett döntésben foglaltaknak nem felel meg. Az önellenőrzést elbíráló határozat ellen e törvény általános rendelkezései szerint fellebbezésnek, illetve bírósági felülvizsgálatnak van helye.”

13. Az adózás rendjéről szóló törvény 128. §-ának (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Nincs helye utólagos adómegállapításnak, ha az adót vagy a költségvetési támogatást önellenőrzéssel nem kell helyesbíteni.”

III. Az alapeljárás

14. Az alapeljárás felperese, a Tesco-Global Áruházak Zrt. (a továbbiakban: Tesco), magyar jog szerint részvénytársaság, amely bolti kis- és nagykereskedelmi tevékenységet folytat. Arról, hogy hogyan alakult a részvényesi szerkezet a vitatott években, a kérdést előterjesztő bíróság nem adott tájékoztatást. Csak a Bizottság írásbeli beadványából derül ki, hogy a Tesco az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező Tesco Plc csoportjához tartozik. A pontos részesedési viszonyok azonban ebből sem derülnek ki. Jelenleg a Tesco Plc részvényei főként közkezen és néhány harmadik állambeli nagyobb részvényes tulajdonában vannak.

15. A Tesco a tevékenysége keretében az ellenőrzés alá vont adóévek során hozzávetőleg 35 500 millió forint (HUF) összegű ágazati különadót fizetett be az államkincstárba, és az adóbevallási kötelezettségét határidőben teljesítette.

16. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (a továbbiakban: adóhatóság) ellenőrzést végzett a Tescónál. Az ellenőrzés eredményeként az adóhatóság határozati úton a Tesco terhére több adókülönbötetet állapított meg. A Tesco e határozattal szemben fellebbezést nyújtott be. A bolti kiskereskedelmi különadót illetően a határozatot helybenhagyták. Ennek eredményeként a Tesco-t hozzávetőleg 1 397 millió HUF összegű bolti kiskereskedelmi különadó (valamint adóbírság és késedelmi pótlék) megfizetésére kötelezték.

17. A felperes az adóhatározattal szembeni keresetét arra alapítja, hogy a terhére megállapított adókötelezettség nem megalapozott. Szerinte különösen a bolti kiskereskedelmi adó nem egyeztethető össze az uniós joggal.

18. A magyar kiskereskedelmi piac sajátosságaira tekintettel a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a különadó uniós joggal való összeegyeztethetőségével kapcsolatban. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az adó azzal a hatással jár, hogy „az érdemi adóterhet a külföldi tulajdonban álló adóalanyok viselik döntő többségében”.

19. Ezt a Bíróság számára bemutatott statisztikák megerősítik. A Bizottság és Magyarország által benyújtott kimutatásokból e tekintetben kitűnik, hogy az adó első évében (2010) a legmagasabb adómérték (2,5%) alá csak olyan társaságok esnek, amelyek több mint 50%-ban külföldi részvényesek tulajdonában vannak, míg a második legmagasabb adómérték (0,4%) alá eső társaságok összesen 90%-át (sőt, ha a Magyarország által bemutatott statisztikát jól értem, 100%-át) ilyen tulajdonú társaságok teszik ki. A harmadik legmagasabb adómérték (0,1%) alá eső társaságok 40,3%-át több mint 50%-ban külföldi részvényesek tulajdonában lévő társaságok teszik ki. Azt azonban nem mutatják a statisztikák, hogy a külföldi részvényesek a tagállamokból vagy harmadik államokból származnak-e.

20. E statisztikákból azonban kitűnik, hogy ezen ágazat hét legmagasabb árbevételű vállalkozása közül 2010-ben csak három fizetett társasági adót is. 2012-ben (az adó utolsó évében) a hét legmagasabb árbevételű vállalkozás közül szintén csak három fizetett társasági adót is. 2012-ben azonban a második legmagasabb adósávba (0,4%) eső társaságok közül „már csak” 70% a több mint 50%-ban külföldi részvényesek tulajdonában lévő vállalkozás. Az, hogy hogyan alakul az első (adómentes) sávban a vállalkozások aránya, nem olvasható ki a rendelkezésre bocsátott statisztikákból.

21. Ezen túlmenően az előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy hátrányos megkülönböztetést jelent-e az, hogy az olyan adóalanyok, amely a bolti kiskereskedelmi tevékenységet több boltban is folytatja, a progresszív adómérték legfelső sávjában kell különadót fizetnie, míg azok az (általában belföldi) adóalanyok, amelyek egységes cégjelzés alatt franchise rendszerben, boltonként külön gazdasági társaságként működnek, az alacsonyabb árbevételük miatt vagy az adómentes sávba vagy az azt követő alacsony adósávokba esnek.

22. A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül arra is rámutat, hogy a Bizottság 2012-ben kötelezettségzegési 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. év tekintetében már nem alkalmazták.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

23. Az előterjesztő bíróság a 2018. május 16-án érkezett 2018. március 19-i határozatával úgy döntött, hogy az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújt be, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Az [EUMSZ-nek] a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét (EUMSZ 18. cikk és 26. cikk), a letelepedés szabadságának elvét (EUMSZ 49. cikk), az egyenlő elbánásban részesülés elvét (EUMSZ 54. cikk), az 54. cikk értelmében vett társaságok tőkéjében való egyenlő részesedés elvét (EUMSZ 55. cikk), a szolgáltatások szabadsága elvét (56. cikk), a tőke szabad mozgásának elvét (EUMSZ 63. és 65. cikk), a vállalkozásokra egyenlő adó kivetésének elvét (EUMSZ 110. cikk) szabályozó rendelkezéseivel összeegyeztethető-e, hogy bolti kiskereskedelmi tevékenységet folytató olyan adózónak, amely külföldi tulajdonban áll, és egy gazdasági társaságban több boltot működtet, ténylegesen az erősen progresszív adómértékek legfelső sávjában kell különadót fizetnie, míg az egységes cégjelzés alatt franchise rendszerben – boltonként tipikusan külön gazdasági társaságként – működő belföldi tulajdonú adóalanyok ténylegesen az adómentes sávba kerülnek, vagy az azt követő alacsony adókulcsok egyikét kell alkalmazniuk, és így a külföldi tulajdonú társaságok által fizetett adó és összes adóbevétel aránya lényegesen magasabb, mint a belföldi tulajdonú adóalanyok ezen arányszáma?
2. Az [EUMSZ-nek] a tiltott állami támogatások elvét ([EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése]) szabályozó rendelkezéseivel összeegyeztethető-e, hogy a bolti kiskereskedelmi tevékenységet folytató olyan adózónak, amely egy gazdasági társaságban több boltot működtet, ténylegesen az erősen progresszív adómértékek legfelső sávjában kell különadót fizetnie, míg a vele közvetlen versenyhelyzetben lévő, egységes cégjelzés alatt franchise rendszerben – boltonként tipikusan külön gazdasági társaságként – működő belföldi tulajdonú adóalanyok ténylegesen az adómentes sávba kerülnek, vagy az azt követő alacsony adókulcsok egyikét kell alkalmazniuk, és így a külföldi tulajdonú társaságok által fizetett adó és összes adóbevétel aránya lényegesen magasabb, mint a belföldi tulajdonú adóalanyok ezen arányszáma?
3. Az [EUMSZ 107. cikket] és a 108. cikk (3) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy annak hatálya kiterjed az olyan adóintézkedésre, amely szerves kapcsolatban áll az adóintézkedés alapján befolyt adóbevételből finanszírozott – állami támogatást megvalósító – adómentességgel azáltal, hogy a jogalkotó a kiskereskedelmi különadó bevezetését megelőzően (a piaci szereplők árbevétele alapján) meghatározott költségvetési bevételi előirányzat összegét nem egy általános adókulcs bevezetésével, hanem az árbevételhez igazodó progresszív adómértékek alkalmazásával úgy érte el, hogy a piaci szereplők egy részét, a szabályozás szándékos célkitűzéseként adómentességben részesítette?
4. Összeegyeztethető-e az eljárások egyenértékűségének elvével, valamint az uniós jog tényleges érvényesülésének és elsődlegességének elvével az a tagállami jogalkalmazói gyakorlat, amely alapján a hivatalból induló adóellenőrzés vagy az azt követő bírósági eljárás során – a tényleges érvényesülés elve és a félretételi kötelezettség ellenére – nem lehetséges az uniós jogba ütköző nemzeti adójogszabály alapján bevallott adó visszatérítésére irányuló igény előterjesztése, arra hivatkozva, hogy az adóhatóság vagy [a] bíróság az uniós jogba ütközést csak külön, kérelemre induló, csak a hivatalbóli eljárást megelőzően megindítható eljárás[ban] vizsgálja, miközben a nemzeti jogba ütköző módon bevallott adóval kapcsolatban [a] visszatérítési igény adóhatósági vagy bírósági eljárásban történő előterjesztésének akadályát nincs?

24. E kérdésekhez a Bíróság előtti eljárásban a Tesco, Magyarország, a Lengyel Köztársaság és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket és vett részt a 2019. április 29-i tárgyaláson.

V. Jogi értékelés

25. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem fő tárgya a különadóról szóló magyar törvény uniós joggal való összeegyeztethetősége.

26. Az előterjesztő bíróság e tekintetben több kérdést is felvet: először is, hogy a fent ismertetett jellemzőkkel bíró adó ellentétes-e többek között az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkben rögzített letelepedési szabadsággal (lásd a B. szakaszt); másodsor pedig, hogy ez az adó összeegyeztethető-e az állami támogatások EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikkben foglalt tilalmával (lásd a C. szakaszt). Mivel a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben kifejezetten hangsúlyozza, hogy a jogvita eldöntéséhez szükséges a héairányelv 401. cikkének értelmezése, előzetesen röviden kitérek erre (lásd az A. szakaszt), még ha a kérdések közül már egyik sem vonatkozik e rendelkezésre.

27. Ezen túlmenően az előterjesztő bíróság felveti azt a kérdést is, hogy a már meghozott adóhatározatok utólagos módosításának kifejezett kizárása összeegyeztethető-e az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével, amire zárásképpen fogok kitérni (lásd a D. szakaszt).

A. A héairányelv 401. cikkének megsértése

28. A héairányelv 401. cikke egyértelművé teszi, hogy a tagállamok nincsenek akadályozva abban, hogy új adókat vezessenek be, ha azok nem forgalmiadó-jellegűek. A forgalmiadó-jellegre azonban itt nemleges választ kell adni, amint a távközlési szolgáltatások tekintetében kivetett különadóra vonatkozó indítványomban már kifejtettem.⁵

29. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából a héa négy alapvető jellemzője tűnik ki, amely mérvadó ahhoz, hogy valamely adó forgalmiadó-jelleget mutasson: (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.⁶

30. Mindenesetre az első, második és negyedik feltétel a jelen esetben nem teljesül. Egyrészt a magyar különadó nem terjed ki minden forgalomra, hanem csak a kiskereskedelmi vállalkozások speciális forgalmára. Ezért az az első kritérium értelmében nem minősül (általános) forgalmi adónak, hanem legfeljebb egy különleges fogyasztási adónak. Nem minden egyes ügylet arányos adóztatására kerül sor (második kritérium), hanem a különadóról szóló törvény 1. és 2. §-a szerint a bolti kiskereskedelmi tevékenységből származó teljes (nettó) árbevétel adóztatják.

⁵ Lásd e tekintetben a Vodafone Magyarország ügyre vonatkozó indítványomat (C-75/18, EU:C:2019:492, 25. és azt követő pontok).

⁶ 2006. október 3-i Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 28. pont); 1999. június 8-i Pelzl és társai ítélet (C-338/97, C-344/97 és C-390/97, EU:C:1999:285, 21. pont); 1992. május 7-i Bozzi ítélet (C-347/90, EU:C:1992:200, 12. pont).

31. Legvégül nem is 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 árak 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 kiskereskedelmi különadó esetében is, az adót inkább úgy kell kialakítani, hogy azt konkrétan a fogyasztóra hárítsák.

32. 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 kiskereskedelmi vállalkozás a szolgáltatás teljesítésének időpontjában még egyáltalán nem ismeri az áthárítandó adóterhet, legalábbis nem annak pontos összegét.⁷ Ennyiben tehát olyan adóról van szó, amely nem *adóáthárításon alapul*.

33. A kiskereskedelmi 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 sajátos pénzügyi teljesítőképességét, nem pedig a kiskereskedelmi vállalkozások ügyfeleinek pénzügyi teljesítőképességét adóztatják.

34. Ennek révén a kiskereskedelmi vállalkozások különadója a jellege szerint egy külön kivetett közvetlen jövedelemadóhoz hasonlít. A „szokásos” közvetlen jövedelemadóktól eltérően azonban nem az elért nyereség – adott időszakon belül két vállalkozási vagyoni közötti különbség összege –, hanem az adott időszakon belül elért árbevétel képezi az adóalapot. Ez azonban nem változtat az adó *közvetlen* jellegén.

35. Ennélfogva a 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés: a letelepedés szabadságának megsértése

36. Az első kérdés lényegében arra irányul, hogy a kiskereskedelmi vállalkozásokat terhelő magyar különadó ellentétes-e az – itt kizárólagosan alkalmazandó – EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk szerinti letelepedési szabadsággal.

37. Először is meg kell állapítani, hogy bár a közvetlen adózás területe, amelyhez hozzá kell számítani a jelenlegi különadót is (lásd a fenti 33. 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.⁸

38. 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.⁹

7 E követelménnyel kapcsolatban lásd többek között: 2018. augusztus 7-i Viking Motors és társai ítélet (C-475/17, EU:C:2018:636, 46. és 47. pont) – hátrányos, ha a továbbhárítás bizonytalan; 2006. október 3-i Banca popolare di Cremona ítélet (C-475/03, EU:C:2006:629, 33. pont).

8 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 40. pont), 1995. augusztus 11-i Wielockx ítélet (C-80/94, EU:C:1995:271, 16. pont); 1995. február 14-i Schumacker ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 21. pont).

9 2018. július 4-i NN ítélet (C-28/17, EU:C:2018:526, 17. pont); 2014. április 1-i Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200, 17. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 41. pont).

39. 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

40. Annak vizsgálata során, hogy határokon átnyúló helyzetről van-e szó, először is meg kell állapítani, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a társaság székhelye, ugyanúgy mint az állampolgársága a természetes személyeknél, valamely állam jogrendszeréhez való tartozás meghatározására szolgál.¹⁰ Mivel a Tesco Magyarországon rendelkezik székhellyel, ennek következtében magyar társaságnak kell tekinteni, így tehát ennyiben nem határokon átnyúló helyzetről van szó.

41. A Tesco anyavállalata azonban olyan társaság, amely az Egyesült Királyságban rendelkezik székhellyel. Amennyiben e külföldi társaság a tevékenységét valamely leányvállalaton – nevezetesen az alapeljárás felperesén – keresztül végzi a magyar piacon, az anyavállalat letelepedési szabadsága érintett.

42. 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.¹¹ Az alapeljárás felperese ezért hivatkozhat az anyavállalata letelepedési szabadságának esetleges korlátozására.

2. A letelepedés szabadságának korlátozása

43. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságának korlátozását jelenti minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja vagy kevésbé vonzóvá teszi.¹² Ez főszabály 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 történő letelepedés vonzerejét. A hátrányos megkülönböztetéstől mentes korlátozások alapján történő vizsgálat tehát az uniós jog hatálya alá vonná az összes nemzeti adóztatandó tényállást, és ezzel lényegében megkérdőjelezné a tagállamok adóügyi szuverenitását.¹³

44. 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 megkülönböztető.¹⁴

10 2008. október 2-i Heinrich Bauer Verlag ítélet (C-360/06, EU:C:2008:531, 25. pont); 2000. december 14-i AMID-ítélet (C-141/99, EU:C:2000:696, 20. pont); lásd úgyszintén az ANGED-ügyre vonatkozó indítványom (C-233/16, EU:C:2017:852, 40. pont).

11 2014. április 1-i Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200, 23. pont); 2012. szeptember 6-i Philips Electronics ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 39. pont); szintén ebben az értelemben már: 1994. április 12-i Halliburton Services ítélet (C-1/93, EU:C:1994:127, 18. és azt követő pontok).

12 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. pont); 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 36. pont).

13 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 követő 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).

14 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).

45. A letelepedés szabadságának korlátozása ezért először is azt feltételezi, hogy voltaképpen két vagy több referenciacsoportot különbözőképpen kezelnek (lásd az a) pontot). Ha ez a helyzet, ezt követően az a kérdés merül fel, hogy a határokon átnyúló helyzetek eltérő kezelése a tisztán belföldi helyzetekhez viszonyítva az előbbieket hátrányosan megkülönbözteti-e, ugyanakkor ebből a szempontból a nyílt és rejtett hátrányos megkülönböztetést is figyelembe kell venni (lásd a b) pontot).

46. Végül a jelen esetben előzetesen tisztázni kell, hogy a Hervis Sport üggyől¹⁵ eltérően a releváns eltérő bánásmód nem alapítható a különadóról szóló törvény 7. cikkében szereplő úgynevezett összeszámítási szabályra, hanem csak a progresszív módon kialakított adómértékre.

47. Abban az ügyben a tényállás jellegzetessége a kiskereskedelmet terhelő progresszív árbevétel-alapú nyereségadó és a vállalatcsoportokra vonatkozó úgynevezett összeszámítási szabály kölcsönhatása volt. Ez utóbbi konkrétan azt tartalmazta, hogy az adósávba történő besorolás szempontjából nem az egyes vállalkozások árbevétele irányadó, hanem az egész vállalatcsoport összevont árbevétele. E rendelkezés háttérben az áll, hogy adójogi szempontból kevésbé jellemző módon progresszív adót alkalmaznak jogi személyekre is. Ez az összeszámítási rendelkezés főszabály szerint annak megelőzéséhez szükséges, hogy a több jogi személlyel való szétválással ki lehessen játszani a progresszív hatást.

48. A Bíróság ugyanakkor az az összeszámítási szabállyal kapcsolatban uniós jogi aggályokat vetett fel.¹⁶ Azonban még akkor is, ha a jelen esetben az összeszámítási szabály ellentétes lenne az uniós joggal, a jelen esetben ez nem lenne az ügy eldöntése szempontjából releváns, és nem adna választ az előterjesztő bíróság kérdésére. Mivel az összeszámítási szabály a Tesco-ra nem alkalmazandó, ennek nem lenne kihatása az alapeljárásra.

49. A Bíróságnak ezért a jelen esetben azt a kérdést kell vizsgálnia, hogy a különadó kialakítása e minőségében – az összeszámítási szabálytól függetlenül – hátrányosan megkülönböztető hatással jár-e. Ezt a kérdést a Hervis Sport ítéletben nem válaszolták meg, még olyan tekintetben sem, ahogyan Magyarország vélekedik, hogy önmagában a progresszív jelleg nem lehet elegendő a hátrányos megkülönböztetéshez. A Bíróság ott csak a progresszív adómérték és az összeszámítási szabály kombinációjával foglalkozott, anélkül hogy kizárta volna azt – amint a Tesco és a Bizottság joggal hangsúlyozza –, hogy önmagában a progresszív mérték is hátrányos megkülönböztetés eredője lehet.¹⁷

a) Eltérő bánásmód

50. 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 főszabály szerint minden vállalkozás beletartozhat. A mindenkor 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.

51. 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 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.

15 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47).

16 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 39. és azt követő pontok).

17 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 34. pont).

52. 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 ők nemcsak abszolút, hanem relatív értelemben is magasabb adót fizetnek. Ez az érintett vállalkozások eltérő bánásmódját valósítja meg.¹⁸

b) A határokon átnyúló helyzet hátrányos kezelése

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

54. A külföldi vállalkozások nyílt vagy közvetlen hátrányos megkülönböztetése nem áll fenn. Ugyanis a különadó kivetési szabályai nem tesznek különbséget a vállalkozás székhelye vagy „származása” szerint.

55. 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.¹⁹ Ezért az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk értelmében a hátrányosan megkülönböztető jelleg szempontjából az a kérdés meghatározó, hogy a kiskereskedelmi vállalkozások eltérő kezelése az éves nettó árbevétel kritériuma tekintetében a vállalkozások származásán vagy székhelyén alapuló eltérő bánásmódnak felel-e meg.

56. 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 az 57. 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 79. és azt követő pontokat).

1) Az irányadó korreláció

57. 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,²⁰ mind pedig a külföldiek pusztán jelentősebb érintettségét²¹ figyelembe vette; részben pedig egyszerűen a hátrányos megkülönböztetés veszélyét említette.²² Kvalitatív szempontból bizonytalanság

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

19 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).

20 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-Szerződés 95. cikkével kapcsolatban).

21 2010. június 1-jei Blanco Pérez és Chao Gómez (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300; 119. pont).

22 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 ítélet (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300; 119. pont).

áll fenn a tekintetben, hogy a korrelációnak jellemzően²³ kell fennállnia, vagy az elhatárolási szempont jellegéből kell következnie, mint amire több ítélet is utal,²⁴ vagy inkább véletlenszerű ténybeli körülményeken is alapulhat.²⁵ Ezen túlmenően az sem egyértelmű, hogy a kvantitatív és a kvalitatív korrelációnak együttesen kell-e fennállnia, vagy adott esetben a vagylagos fennállás is elegendő.

58. Amint arra már máshol rámutattam, szigorú kritériumokat kell felállítani a rejtett hátrányos megkülönböztetés megállapításához. Ugyanis a rejtett hátrányos megkülönböztetés nem idézheti elő a hátrányos megkülönböztetés tényállásának kiterjesztését, hanem csak azon esetekre is kell vonatkoznia, amelyek teljesen formálisan tekintve nem minősülnek hátrányos megkülönböztetésnek, de akként hatnak.²⁶

i) Kvantitatív kritérium

59. Ezért semmiképpen nem lehet elegendő kvantitatív szempontból egy egyszerű 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.²⁷

60. 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 hozott ítéletében a Bíróság azt vizsgálta, hogy *a különadó legmagasabb sávjába eső* kapcsolt vállalkozások többsége külföldi anyavállalatokhoz kapcsolódott-e.²⁸

61. 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 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 lineáris progresszív emelkedésről van szó, amely nem sávós, amint ez például a jövedelemadóztatás esetén gyakran előfordul.

62. A Bizottság álláspontja sem meggyőző, amely szerint azt kell alapul venni, hogy a különadóból származó összevétel nagy részét külföldi vállalkozások viselik-e.²⁹ 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 jogosan aggálytalannak tart. E szempont ugyanis akkor is mindig teljesül, ha a piacot többségében külföldi vállalkozások uralják.

23 1999. július 8-i Baxter és társai ítélet (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. pont).

24 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).

25 E tekintetben lásd: 1985. május 9-i Humblot ítélet (112/84, EU:C:1985:185, 14. pont); 1989. december 5-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-3/88, EU:C:1989:606, 9. pont a letelepedési szabadsággal kapcsolatban).

26 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.

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

28 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 45. pont).

29 Az írásbeli észrevételeinek 40. pontjában foglaltaknak megfelelően.

63. 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 jelleg a kisebb belföldi vállalkozások utóbb említett hozzájárulásától tennék függővé, véletlenszerű eredményekhez vezetne, és ezért nem észszerű.

64. Ugyanez érvényes az átlagos adómérték 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 a belföldi vállalkozásokhoz képest 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 állt-e fenn, egyértelműen sem az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből, sem pedig a felek által benyújtott számadatokból nem derül ki.

65. 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.

66. A teljesen kvantitatív értékelés – a fent ismertetett számítási nehézségek mellett (lásd az 59. és azt követő pontokat) – még azon hátránnyal is jár, hogy jelentős jogbizonytalanságot okoz, hacsak nem kerül sor valamely konkrét határérték megállapítására.³⁰ Azonban egy konkrét értékhatár is olyan további problémákat okozhatna, mint például az egymásnak ellentmondó statisztikák között nehezen feloldható ellentmondások vagy az adatok időbeli ingadozásai. Így a jelen esetben a második legmagasabb adósávban a „belföldi” vállalkozások száma két év alatt megháromszorozódott (10%-ról 30%-ra).

67. A sajtójelentések szerint például éppen 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 később rendelkezésre álló statisztikáktól függne.

68. Ehhez kapcsolódik, hogy jelentős problémák merülnek fel abban az esetben, ha a kvantitatív kritérium meghatározása érdekében a közkézen lévő társaságok (több ezer részvényessel rendelkező részvénytársaság) részesedéseinek tulajdonosait vesszük alapul. Az sem lenne világos továbbá, hogy hogyan kell értékelni egy olyan társaságot, amelyben két tag van, és közülük az egyik külföldi, a másik pedig belföldi illetőségű. Ha pedig mégis a részesedések tulajdonosait vesszük alapul, amint a Bizottság és a kérdést előterjesztő 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?

³⁰ A Bíróság a 2018. április 26-i 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.

69. A jelen esetben a Bíróság egyáltalán nem ismeri pontosan az anyavállalat, illetve a csoport tényleges anyavállalatának részvényesi szerkezetét. Ezért ez az eset világosan mutatja a kvantitatív megközelítés eredménytelenségét, amely még ráadásul azon alapul, hogy hogyan van kialakítva valamely társaság részvényesi szerkezete.

ii) Kvalitatív kritérium

70. 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.³¹ Egy pusztán véletlenszerű összefüggés, még ha kvantitatív szempontból oly jelentős is, ezért főszabály nem lehet elegendő ahhoz, hogy megalapozza a közvetett hátrányos megkülönböztetést.

71. A jellegesen alapuló korrelációt azonban pontosítani kell. A Bíróság például ott állapított meg jellegesen alapuló korrelációt, ahol azon gyógyszerészek, akik tevékenységüket már belföldön folytatták, előnyben részesültek a letelepedési engedélyek kiadása során.³² 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.

72. Ugyanez vonatkozik – mint Wahl főtanácsnok³³ 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.³⁴

73. Jellegesen 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 előny adóköteles jövedelmek egyidejű megszerzéséhez kapcsolódik, ez *jellegénél fogva* a belföldi vállalkozások számára nyújtott előnnyel korrelál.³⁵

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

75. Ha ezeket az elveket a szóban forgó ügyben alkalmazzák, a döntő kérdés az, hogy a vállalkozás árbevételének 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.³⁶

31 Lásd: 2017. március 2-i Eschenbrenner ítélet (C-496/15, EU:C:2017:152, 36. pont) a munkavállalók szabad mozgásával kapcsolatban; 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); 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-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-269/07, EU:C:2009:527); 1999. július 8-i 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.

32 2010. június 1-jei Blanco Pérez és Chao Gómez ítélet (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300; 122. pont).

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

34 1985. május 9-i Humblot ítélet (112/84, EU:C:1985:185, 14. és 16. pont).

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

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

76. Ez azonban önmagában még nem elegendő. A magas árbevételű vállalkozásokat ugyanúgy működtethetik belföldi illetőségű személyek is.³⁷ Ez különösen érvényes, ha – mint itt is (lásd a különadóról szóló törvény 3. §-ának (2) bekezdését) – a belföldön elért árbevételt, nem pedig a világméretű árbevételt kell figyelembe venni. Nem látni annak okát, hogy miért is kellene általában abból kiindulni, hogy a Magyarországon működő külföldi vállalkozások a kiskereskedelmi értékesítések révén *Magyarországon* nagyobb árbevételre fognak szert tenni, mint a belföldi vállalkozások.

77. Más szavakkal kifejezve az árbevételi kritérium esetében nem egy jellegénél fogva határokon átnyúló szempontról, hanem egy semleges elhatárolási szempontról van szó. Az árbevétel mint a közvetlen adó kiszámításának alapja ugyanúgy semleges, mint például a nyereség (vagy a vagyon). Az alapvető szabadságok sem az egyiket, sem a másikat nem részesítik előnyben. E tekintetben a magyar kiskereskedelmi piac történelmi gyökerű „véletlenszerűségéről” van szó, amelyet a magyar jogalkotó vélhetően tudatosan használt ki (e problematikáról lásd alább a 79. és az azt követő pontokat).

78. Ezt a Bíróság elé terjesztett statisztikák is megerősítik. A Vodafone eljárásban (C-75/18) bemutatott egyik statisztika például azt mutatja, hogy Magyarországon 2010-ben a tíz legnagyobb társaságiadó-fizető közül csak három olyan vállalkozás van, amelynek részvényeivel nem külföldiek rendelkeznek. Nyilvánvaló, hogy a magyar gazdaság egészét olyan sikeres (azaz nagy méretű, magas árbevétellel és nyereséggel rendelkező) vállalkozások magas aránya jellemzi, amelyek részvényeivel külföldiek rendelkeznek. A Magyarország által adott tájékoztatás szerint a magyar gazdaság jelentős szegmensei, mint például a feldolgozóipar is, főként külföldi társaságokból állnak, amelyek az összes árbevétel 85–97%-át érik el.³⁸ Ez a nyilvánvaló történelmi gyökerű körülmény azonban nem eredményezi azt, hogy minden adó, amely kiemelten a piacon sikeres vállalkozásokra nézve jelent nagyobb terhet, egyúttal közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg.

2) A szándékos és célzott hátrányos kezelés kihatásai

79. Ezenkívül azonban a Bizottság azt is állítja, hogy a magyar jogalkotó szándékosan és célzottan idézte elő a különadó hátrányosan megkülönböztető hatását. E célból az érintett parlamenti vita során tett nyilatkozatokra, valamint kormányzati dokumentumok kivonataira hivatkozik.

80. E tekintetben az a kérdés merül fel, hogy akkor is feltételezni kell-e valamely alapvető szabadság korlátozását, ha a – jellegénél fogva nem hátrányosan megkülönböztető – elhatárolási kritériumot szubjektíve szándékosan választották annak érdekében, hogy az általában külföldi részvényesekkel rendelkező vállalkozásokat nagymértékben hátrányosan kezeljék. Ehhez az ilyen szándéknak jogilag relevánsnak kell lennie (lásd erről az i. pontot), és azt megfelelő módon bizonyítani kell (lásd erről az ii. pontot).

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

81. Bizonyos kockázatokat látok a tulajdonképpen objektív módon³⁹ meghatározandó hátrányos megkülönböztetés szubjektív megítélésében. Különösen azok a bizonytalanságok, amelyek egy tagállam szubjektív megkülönböztetési szándékának megállapításához kapcsolódnak, aggályokat⁴⁰ és további (például bizonyíthatósági) problémákat vetnek fel.

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

38 Lásd e tekintetben az írásbeli észrevételek 53. pontját.

39 Lásd: Wahl főtanácsnok Ausztria kontra Németország ügyre vonatkozó indítványa (C-591/17, EU:C:2019:99, 71. és 72. pont), amely a 2004. szeptember 16-i Bizottság kontra Spanyolország ítéletre (C-227/01, EU:C:2004:528, 56. és azt követő pontok) hivatkozva joggal hangsúlyozza, hogy a kötelezettségzegési eljárás keretében objektív értékelés történik. Nem vonatkozhat más azonban az előzetes döntéshozatalra sem, mivel mindkét esetben a hátrányos megkülönböztetés értékeléséről van szó.

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

82. Mindazonáltal e kérdésre a közvetett hátrányos megkülönböztetés keretében (lásd ezzel kapcsolatban az 55. pontot, valamint a 70. és azt követő pontokat) a kvantitatív kritérium értelmére és céljára, valamint a joggal való visszaélés uniós jog által elismert tilalmára (illetve az ellentmondásos magatartás tilalmára) tekintettel elvben – de csak nagyon szigorú feltételek mellett – igenlő választ kell adni.

83. A kvalitatív kritérium célja ugyanis abban áll, hogy a közvetett hátrányos megkülönböztetés területéről kizárja a pusztán véletlenszerű 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 felmerülő 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 véletlenszerűség hiányzik, és így a tagállam már nem érdemel védelmet.

84. Ez a megközelítés a joggal való visszaélés tilalmának általános jogelvén alapul,⁴¹ amely uniószerre nem csak az adóalanyokra vonatkozik (lásd időközben uniós szinten a 2016/1164 irányelv⁴² 6. cikkét). Campos Sánchez-Bordona főtanácsnokhoz⁴³ hasonlóan úgy vélem, hogy végeredményben a tagállamok is ezen általános, az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt jogelv hatálya alá tartoznak.

85. Így a Bíróság már megállapította, hogy az uniós jog azon az alapvető előfeltevésen 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 első albekezdésében rögzített lojális együttműködés elve alapján a területükön biztosítani az uniós jog alkalmazását és tiszteletben tartását, és e célból a Szerződésekből, illetve az Unió intézményeinek jogi aktusaiból eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megtenni a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket.⁴⁴

86. Különösen az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének harmadik albekezdése azt követeli, hogy a tagállamok tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti az Unió célkitűzéseinek megvalósítását. Ha azonban a nemzeti szinten meglévő 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 alapvető szabadságaikat (ezzel aláásva az uniós jogot), ez ellentétes az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének szellemével, és bizonyos körülmények között joggal való visszaélésnek minősülhet. E körülmények között ez közvetett hátrányos megkülönböztetésnek is tekinthető.

87. A fent kifejtett aggályokból azonban az következik, hogy itt szükségképpen egy nagyon korlátozott kivételről van szó, amelyet a tagállamok autonómiájának figyelembevétele mellett megszorítóan kell alkalmazni, és amely konkrét bizonyítékot igényel. Az alapvető szabadság visszaélésszerű tagállami magatartáson alapuló közvetett korlátozását semmiképpen nem lehet könnyelműen megállapítani pusztán spekulációk, nem kellően megalapozott statisztikák, politikusok egyedi nyilatkozatai⁴⁵ vagy egyéb feltételezések alapján.

41 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. pont).

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

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

44 2018. március 6-i Achmea ítélet (C-284/16, EU:C:2018:158, 34. pont); 2014. december 18-i 2/13 vélemény (az Uniónak az EJEE-hez történő csatlakozása) (EU:C:2014:2454, 168. és 173. pont); 2011. március 8-i 1/09 vélemény (A szabadalmi jogviták rendezésére szolgáló egységes rendszer létrehozásáról szóló megállapodás) (EU:C:2011:123, 68. pont).

45 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 elegendők. Nem vonatkozhat más azonban egy nyilvános parlamenti vitára sem, amelyre a Bizottság a jelen ügyben többek között hivatkozik.

88. Inkább egyértelmű valószínűsítő körülményeknek kell alátámasztaniuk, hogy a külföldi vállalkozások hátrányos helyzetbe hozása az intézkedés elsődleges célja volt, ennek a tagállam (és nem csak néhány érintett személy) tudatában volt, ezt támogatta, továbbá – mint a visszaélés más eseteiben is – szükséges, hogy a választott szabályozás esetében ne legyen más objektív indok észlelhető.

ii) A hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó releváns szándék bizonyítása

89. Ezzel kapcsolatban itt jelentős kétségek merülnek fel. A Bizottság a hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó szándék fennállását egyfelől azon megfigyelésére alapítja, hogy az a vonal, amely a legfelső árbevételi sávot (100 milliárd HUF fölött) elválasztja a középső sávtól (30 milliárd és 100 milliárd HUF között), majdnem pontosan a belföldi és a külföldi vállalkozások közötti választóvonalat tükrözi.

90. Ez azonban nem derül ki a rendelkezésre bocsátott számadatokból, még akkor sem, ha mindkét legmagasabb adósávban ténylegesen többségi külföldi tulajdonban lévő vállalkozások találhatók. Ugyanis a harmadik sávban is számos olyan vállalkozás található, amely uniós külföldiek tulajdonában van. Ezenkívül legalábbis 2012-től a második adósávban 30%-ban belföldiek tulajdonában lévő vállalkozások találhatók. Ennélfogva aligha lehet világos választóvonalról beszélni. Ehhez túl magas azon külföldi tulajdonban lévő vállalkozások aránya, amelyek az alacsonyabb adókulcsból is „előnyt húznak”. Egyebekben nem ismert azon külföldi tulajdonban lévő vállalkozások aránya, amelyek az adómentességben is részesednek.

91. Ha a magyar gazdaságot a kiskereskedelmi ágazatban – amint a kérdést előterjesztő bíróság kifejti – ténylegesen az egy márkanév alatt működő sok kisebb kiskereskedő szervezeti modellje (franchise modell) jellemzi, akkor a fenti megállapítás ebből ugyancsak logikusan következik. Előfordulhat, hogy sok adóalany összességében ugyanilyen árbevételt ér el, de minden egyes adóalanynak csak kis árbevétele van, amely azután alacsonyabb adókulcs alá esik. Ennek eredményeként a Tesco a központosított szervezeti modelljével azonban nem is más adóköteles magyar kiskereskedők összességével áll versenyben, hanem csak minden egyes (önálló) adóköteles kiskereskedővel.

92. De vajon az európai kiskereskedelem fennmaradó részének központosítása (sok üzlet egyetlen adóalany kezében) azt eredményezi-e, hogy Magyarországon a kiskereskedelem progresszív jövedelemadóztatása visszaélésszerű, amint egy európai kiskereskedelmi lánc a szervezeti modelljével Magyarországon letelepedett?

93. Ezt kétségbe kell vonni. Különösen a Tesco esetében nem volt akadálya annak, hogy szervezeti felépítését a megváltozott adózási körülményekhez igazítsa, valamint hogy telephelyeit franchise modellben működtesse. Lehetséges lenne a több ellenőrzött jogi személyen keresztül működő szervezet is. Ha az összeszámitási szabály nem nyer alkalmazást, ez csökkentené az átlagos adómértéket is. Az adóztatás tehát a választott jogi formától függ. Az alapvető szabadságok azonban nem a jogi formától független adóztatást,⁴⁶ hanem csupán azt követelik meg, hogy az adóztatás ne különböztesse meg hátrányosan a határokon átnyúló helyzetet. E tekintetben egy bizonyos központosított szervezeti forma erőteljesebb adóztatása önmagában nem is tekinthető visszaélésszerűnek.

⁴⁶ Lásd ezzel kapcsolatban az X ügyre vonatkozó indítványom (C-68/15, EU:C:2016:886, 24. pont). Végeredményben ugyanígy: 2010. február 25-i X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 37. és azt követő pontok); 2007. december 6-i Columbus Container Services ítélet (C-298/05, EU:C:2007:754, 53. o.).

94. Másfelől azon parlamenti vita szóhasználata, amelyet egy úgynevezett válságadó bevezetéséről (Magyarország ezzel próbálta újra betartani az államháztartási hiányra vonatkozó uniós kritériumokat) tartottak, nagyon hasonlít az aktuális BEPS⁴⁷-vitához. A magyar parlamenti vitában ugyanis nagyjából szintén 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. E tekintetben ez a különös adójogszabály nem annyira a *külföldi* vállalkozások, mint inkább a nemzetközi szinten határokon átnyúló tevékenységet folytató (*multinacionális*) vállalkozások ellen irányul.

95. Ebben mutatkozik meg a jogvita tárgyát képező adójogszabály objektív indoka is. Amint a Vodafone ügyben a Bíróság elé terjesztett egyik statisztika mutatja, 2010-ben Magyarországon a tíz legmagasabb árbevételű vállalkozásból csak a vállalkozások fele fizetett társasági adót. Ezek között mind belföldiek, mind uniós külföldiek tulajdonában lévő vállalkozások is vannak. A kiskereskedelmi ágazat hét legmagasabb árbevételű vállalkozásából (mind uniós külföldiek tulajdonában lévő vállalkozás) még kevesebb mint a vállalkozások fele fizetett társasági adót. Ez tényleges veszteségekkel függhet össze. A Bizottság azonban többször hangsúlyozta a tárgyaláson, hogy a kiskereskedelmi ágazat átlagos nyeresége Magyarországon az árbevétel 2,68%-a volt. Ebből tulajdonképpen egy megfelelő társaságiadó-fizetési kötelezettségnek kellene következnie. E tekintetben az sem nem zárható ki, hogy ezt az árbevétel 2,68%-át kitevő átlagos nyereséget alacsony adókulcsú országokba helyezték át. Az adóztatás árbevételhez igazítása mindenképpen azt célozhatja, hogy e körülményt kiküszöböljék.

96. Ez egyébként összhangban van a tervezett uniós szintű digitális szolgáltatási adó keretében alkalmazott bizottsági megközelítéssel is.⁴⁸ A Bizottság 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, anélkül hogy ott a társasági adó hatálya alá tartoznának. Ha már a Bizottság is kívánatosnak tart egy árbevétel-alapú progresszív adót egyes vállalkozások tekintetében abból a célból, hogy méltányos adóztatást valósítson meg a nagyobb, világszinten működő és a kisebb, (csak) európai szinten működő vállalkozások között, akkor egy összehasonlítható nemzeti adó, amely a közterhekből nagyobb arányban szeretné részesíteni a nagyobb vállalkozásokat, mint a kisebb vállalkozásokat, főszabály szerint aligha valósít meg joggal való visszaélést.

97. A Bizottság kifejezetten csak parlamenti képviselők által a parlamenti vita során tett nyilatkozatokra és 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 elegendők lennének, akkor az ellenzéknek (vagy akár egyetlen parlamenti képviselőnek) lehetősége lenne arra, hogy a jogalkotó minden döntését ennek megfelelő nyilatkozat révén meghiúsítsa.

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.⁴⁹ Az előbbiből azonban nem következik, hogy ezen adó célja az uniós külföldiek elsődleges megadóztatása volt.

47 Ez alatt egyszerűen kifejezve az úgynevezett multinacionális csoportok adózási konstrukcióját értik, amelyek az eddigi adórendszereken belül 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).

48 Lásd kizárólag: 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 (23) preambulumbekzdése és a javaslat 2. oldalán szereplő indokolás, amely szerint a meglévő társaságiadó-szabályok nem megfelelőek a digitális gazdaság számára.

49 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 jelentőséggel, 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.”

99. Ezenkívül az első adósáv 500 millió HUF-os határa nem kizárólag külföldi vállalkozásokat érint. A magyar kiskereskedelmi piacon működő minden új belföldi és külföldi vállalkozás is részesül az adóalap-kedvezményből. Ennyiben a választott adókulcsszerkezet különösen az induló vállalkozásokat részesíti előnyben a nagyobb vállalkozásokkal szemben, amelyek már stabilan megtelepedtek a piacon.⁵⁰ Amint Lengyelország is előadta a tárgyaláson, a nagyobb vállalatcsoportokkal szemben a kisebb és közepes vállalkozásokat is előnyben részesíti, ezáltal pedig a decentralizált piaci struktúrának kedvez. Az, hogy a 30 és 100 milliárd HUF-os árbevételi határok a „legjobb” határok-e, vagy egy másik összeg – a tárgyaláson a Bizottság egy 10 milliótól 50 millió HUF-ig terjedő határt „javasolt” – „jobb” lett volna, a nemzeti jogalkotó döntése, amelyet a visszaélésen túl sem a Bíróság, sem a Bizottság nem vizsgálhat felül.

100. Ezzel szemben a Bizottság a tárgyaláson ismételten hangsúlyozta, hogy az árbevétel-alapú jövedelemadónak nincs értelme („makes no sense”). Nem tartom helytállónak ezt a kijelentést, amely azon az elgondoláson alapul, hogy csak a nyereségen alapuló jövedelemadóztatás felel meg a teherviselő képesség szerinti adóztatás elvének.

101. 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.⁵¹ Ezért nem tűnik elfogadhatatlannak, ha az árbevételt mint valamely vállalkozás nagyságának vagy piaci helyzetének és potenciális nyereségének kifejeződését e vállalkozás pénzügyi teljesítőképessége kifejeződésének is tekintik, és ennek megfelelően adóztatják.

102. Ezért a nyilvánvalóan a magyar jogalkotó által alkalmazott általános vélelem, miszerint a nagyobb (azaz magasabb árbevételű) vállalkozások főszabály szerint nagyobb pénzügyi teljesítőképességgel rendelkeznek, mint a kisebb vállalkozások (lásd még a különadóról szóló törvény preambulumát), semmiképpen nem irreleváns.⁵² A (magán) bankszektor is különbséget tesz a hitelnyújtás során a hitelfelvevő árbevételének nagysága szerint. Még a tervezett európai uniós digitális szolgáltatási adó is valószínűleg e feltételezésen alapul, ha vállalkozásokat csak egy bizonyos mértékű árbevételtől kívánják adóztatni (függetlenül attól, hogy ténylegesen elérnek-e nyereséget). Ezért az árbevétel talán nem az ideális, de nem is irreleváns mutatója a pénzügyi teljesítőképességnek.

103. Ehhez társul, hogy az árbevétel alapulvétele szűkebb 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 kifejezetten azzal indokolja a tervezett európai uniós digitális szolgáltatási adóra vonatkozó javaslatát⁵³ a (23) preambulumbekkezdésben, hogy „a nagyobb vállalatok esetében nagyobb a kockázata annak, hogy élni tudnak az agresszív adótervezés lehetőségével”.

50 Érdekes módon a Bizottság azzal indokolja a tervezett digitális szolgáltatási adó sávós 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-i COM (2018) 148 final tanácsi irányelvvel irányuló javaslat (23) preambulumbekkezdése.

51 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).

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

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

c) Közbenső következtetés

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

3. Másodlagosan: A közvetett hátrányos megkülönböztetés igazolása

105. Abban az esetben, ha a Bíróság mégis a közvetett hátrányos megkülönböztetésből indul ki, másodlagos jelleggel azt kell megvizsgálni, hogy az ebből eredő 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.⁵⁴

a) Közérdeken alapuló kényszerítő okok

106. 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 helyreállítása⁵⁵ nem szolgálhat hátrányos megkülönböztetés igazolásául. Itt azonban az adó sajátos hatásmódját nem pusztán fiskális érdekekkel, hanem az adóalanyok különböző gazdasági erejéhez igazodással indokolják, a méltányos társadalmi teherviselés figyelembevételével.

107. Valamely adóalany eltérő teherviselő képessége azonban igazolhatja az adóalanyok közötti eltérő bánásmódot.⁵⁶ Ennek megfelelően az adójog elismeri, hogy főszabály szerint az államnak jogos érdeke fűződik ahhoz, hogy progresszív adókulcsokat 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.⁵⁷ A teherviselő képesség szerinti adóztatás elve sok tagállamban alkotmányjogi elv is, amelyet részben kifejezetten rögzítenek az alkotmányok,⁵⁸ részben pedig legfelsőbb bírósági szinten az egyenlő bánásmód elvéből vezetnek le.⁵⁹

108. Az indok egy jóléti államban az a cél, hogy a kevésbé jómódúakra nehezedő terhet csökkentésük, és így a részben meglehetősen egyenlőtlenül elosztott pénzeszközöket az adójog segítségével valamelyest újraosszák. 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 uniós jogi szempontból igazolhatnak egy progresszív adómértéket. Ez vonatkozik mindenestre egy olyan

54 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 42. pont); 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 73. pont); 2004. október 5-i CaixaBank France ítélet (C-442/02, EU:C:2004:586, 17. pont).

55 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, 44. pont).

56 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.

57 A teherviselő képesség elvéről uniós szinten lásd úgyszintén: Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, 3. § 54. és azt követő pontok.

58 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.

59 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).

adó, amely nemcsak vállalkozásokra, hanem természetes személyekre is kiterjed, amint erről is van szó a különadóról szóló törvény 3. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmében. Még az Európai Unió is progresszív adómértékhez folyamodik a tisztviselői és alkalmazottai jövedelmeinek adóztatása céljából.⁶⁰

109. A Bíróság is elismerte a teherviselő képesség szerinti adóztatás elvét, legalábbis az adórendszer koherenciájának igazoló oka keretében.⁶¹ Az árbevétel nagysága legalábbis észszerű mutatója valamely pénzügyi teljesítőképességnek (lásd a fenti 100. és az azt követő pontokat). Következésképpen a jóléti állam elvével összefüggésben értelmezett pénzügyi teljesítőképesség szerinti adóztatás mint igazoló ok igazolhatja az alapvető szabadságok korlátozását.

b) A korlátozás arányossága

110. Az alapvető szabadságok korlátozásának továbbá alkalmasnak kell lennie a cél megvalósításának biztosítására, és nem lépheti túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.⁶²

1) Alkalmasság

111. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint valamely nemzeti jogszabály csak akkor alkalmas a kitűzött cél megvalósítására, ha azt valóban koherens és szisztematikus módon kívánja elérni.⁶³

112. A Bíróság tiszteletben tartja továbbá a tagállamok mérlegelési mozgásterét általános törvények megalkotása esetében.⁶⁴ A jogalkotótól kifejezetten politikai, gazdasági és szociális döntéseket várnak el. Ezzel párhuzamosan összetett értékeléseket kell végeznie.⁶⁵ Uniós jogi harmonizáció hiányában a nemzeti jogalkotó az adójog területén ezért bizonyos mértékű mérlegelési mozgásterrel rendelkezik. Következésképpen a fent említett koherencia követelményének megfelelően, ha a különadó nem nyilvánvalóan alkalmatlan a cél elérésére.⁶⁶

113. 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.

60 Lásd az Európai Közösségekkel szemben az 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.

61 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 49. és 50. pont).

62 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); 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).

63 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).

64 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.

65 Az uniós intézmények és a tagállamok intézkedéseinek értékelése során az összehasonlítható vizsgálati mércéről 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).

66 Lásd e tekintetben már az ANGED-ügyre vonatkozó indítványomat (C-233/16, EU:C:2017:852, 48. pont) 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 mozgásteréről, 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).

114. Ezzel szemben a Bizottság 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 árbevéteftől függő digitális szolgáltatási adót uniós szinten végeredményben ezzel ellentétesen indokolják.⁶⁷

115. Különösen az adó tárgya (a jelen esetben az árbevétel) és az adó célja (a jelen esetben a teherhárító képesség adóztatása) közötti *közvetlen* kapcsolat, amint azt a Bizottság megköveteli, nem szükséges az intézkedés alkalmasságának alátámasztásához. Az ilyen szigorú követelmények ellentétesek lennének a tagállamok mérlegelési jogkörével. Az intézkedés alkalmatlanságát inkább csak akkor kell feltételezni, ha semmilyen észszerű kapcsolat nem ismerhető fel. A jelen esetben azonban mindenképpen felismerhető az elért éves árbevétel és a pénzügyi teljesítőképesség közötti *közvetett* kapcsolat (lásd ezzel kapcsolatban a 101. és azt követő pontokat).

116. Ellentétben azzal, amit a Bizottság a tárgyaláson képviselt, az eltérő bánásmód tekintetében ezért nem döntő, hogy a progresszív adókulcsot nyereségalapú vagy árbevétel-alapú adónál alkalmazzák-e. Egyébként 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 szanalási nyereség esetén (ha a fizetésektől mentes vállalkozás hitelezője lemond a követeléséről, ez számviteli szempontból nyereséget eredményez e vállalkozás mérlegében).

117. A mindkét esetben fellépő adóztatási problematika a valós veszteségek ellenére (vagy a fiktív nyereségek miatt) a nemzeti jog körébe tartozik. Ezt egy ilyen adó elengedésén vagy halasztásán keresztül lehet figyelembe venni, ha valóban tényleges veszteségek (azaz nem csak könyv szerinti veszteségek) vagy csak könyv szerinti nyereségek (azaz nem valós nyereségek) merülnek fel.

118. Ehhez kapcsolódik, hogy az árbevétel bizonyos tekintetben a nyereségnél még inkább alkalmas lehet arra, hogy visszatükrözze egy vállalkozás pénzügyi teljesítőképességét. A nyereségtől eltérően 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 árbevétel-alapú digitális szolgáltatási adó esetében joggal hangsúlyoz.⁶⁸

119. A magyar különadó tehát nem nyilvánvalóan alkalmatlan arra, hogy a teherhárító képesség szerinti adóztatás említett célját szolgálja.

2) Szükségesség

120. A nyereségalapú jövedelemadó sem enyhébb, ugyanúgy alkalmas eszköz, hanem másféle (*aliud*) az árbevétel-alapú jövedelemadóhoz viszonyítva. A jövedelem adóztatási technikája (árbevétel- vagy nyereségalapú) – mint a 116. pont kifejti – nem mond semmit arról, hogy valódi veszteség esetén is kell-e adót fizetni.

⁶⁷ A Bizottság által javasolt árbevétel-alapú digitális szolgáltatási adó esetében 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 árbevételű) vállalkozások erős piaci jelenlétüknél fogva viszonylag jobban tudnak profitálni az üzleti modelljeikből, mint a kisebb vállalkozások. E „gazdasági képesség” alapján e vállalkozásokat különösen „adóztathatónak” tekintik és adóalanyként minősítik.

⁶⁸ Az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről szóló, 2018. március 21-i COM (2018) 148 final tanácsi irányelvvel irányuló javaslat (23) preambulumbekzdése.

121. A tagállamok adójog területén fennálló autonómiájával nehezen lenne összeegyeztethető az is, ha az uniós jog a nem harmonizált adók terén is konkrét adózási technikát írna elő. Mindenesetre az uniós jogból nem következik a nyereségalapú adók elsőbbsége az árbevétel-alapú adókkal szemben.

122. Ezen túlmenően egy nyereségalapú jövedelemadó nem ugyanolyan módon alkalmas a hatékony és az adókonstrukciókkal szemben kevésbé érzékeny adóztatás elérésére. Az árbevételhez mint adóalaphoz igazodás ugyanis azon említett előnnyel jár, hogy ez könnyebben megállapítható, és megnehezíti az adókikerülési stratégiákat.

3) *Megfelelőség*

123. A letelepedési szabadság másodlagos jelleggel feltételezett korlátozása is megfelelő arányban van a teherviselő képesség szerinti adóztatásra, a stabilitási kritériumok betartására és a visszaélések elleni küzdelemre vonatkozó jogszerű célokkal. Az említett célkitűzések mindegyikét elismerik az Unióban, és részben a legfontosabb célkitűzések között vannak.

124. Így különösen a különadó nyilvánvalóan nem teszi lehetetlenné a gazdasági szempontból jövedelmező tevékenység folytatását a magyar kiskereskedelemben. Úgy tűnik, hogy ezen adónak nincs elfojtó hatása, ahogyan az elmúlt évek is mutatták. Maga a Bizottság is több alkalommal úgy érvelt, hogy a kiskereskedelmi ágazat átlagos nyeresége Magyarországon magasabb, mint a különadó 2,5%-os legfelső mértéke, és így eleve magasabb, mint az átlagos adókulcs (amely a Tesco esetében 2% és 2,2% között volt⁶⁹).

125. Az ebből következő jövedelemadó jelentős (2%-os adókulcs és 2,68%-os haszonkulcs esetében ez 75%-os adómértéknek, 2,2%-os adókulcs és azonos haszonkulcs esetében 82%-os adómértéknek felel meg). Ez azonban egyrészt a Tesco haszonkulcsától függ, amely nem ismert a Bíróság előtt, és amelyet a Tesco bizonyos mértékig befolyásolhat. Másrészt a különadó csökkenti 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.

126. A letelepedés szabadságának az árbevétel-alapú progresszív jövedelemadó révén feltételezett korlátozása tehát mindenképpen igazolt lenne.

4. *Az első kérdésre vonatkozó következtetés*

127. Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel nem ellentétes a kiskereskedelmi vállalkozásokat terhelő magyar különadó.

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

128. A második és a harmadik kérdés a kiskereskedelemre vonatkozó, progresszív módon kialakított magyar különadó támogatási jellegére utal. Ezt a kérdést előterjesztő bíróság egyrészt abban látja, hogy a több boltot működtető adóalanynak „ténylegesen az erősen progresszív adómértékek legfelső sávjában kell különadót fizetnie”, míg a csak egy boltot működtető, de az előbbiekkal franchise rendszer keretében versengő adóalany „ténylegesen az adómentes sávba [kerül], vagy az azt követő alacsony adókulcsok egyikét” alkalmazza.

⁶⁹ Ekként nyilatkozott legalábbis maga a Tesco az írásbeli észrevételei 62. pontjában.

129. Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság a támogatási jelleget ahhoz kapcsolja, hogy a különadóból származó bevételeket esetleg az adó által nem érintett kisebb vállalkozások javára használják fel.

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdés elfogadhatóságáról

130. Először tisztázni kell, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a második és harmadik kérdés tekintetében elfogadható-e. Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis 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.⁷⁰

131. Amennyiben az adót meghatározott célokra, és különösen arra a célra fordítják, hogy előnyben részesítsenek más vállalkozásokat, meg kell vizsgálni, hogy az állami támogatásokra vonatkozó jog szempontjából szabályosan használják-e fel az adóból származó bevételt.⁷¹ Ilyen esetben az érintett adóalany felléphet a – szükségszerűen harmadik személyek előnyben részesítésével járó – saját adóterhével szemben. Ez azonban az adó és a támogatás között kötelező hozzárendeltségi viszony fennállását feltételezi. Az adóbevételt szükségképpen a támogatás finanszírozására kell fordítani, és e bevételnek közvetlenül befolyásolnia kell a támogatás nagyságát, és ebből következően annak megítélését is, hogy a támogatás összeegyeztethető-e a közös piaccal.⁷²

132. Itt a befolyt pénzeszközök felhasználása azonban nem eredményezi törvény erejénél fogva egyes különleges vállalkozások előnyben részesítését. Inkább arról van szó, hogy 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.

133. Nem változtat ezen az a bíróság által megállapított tény, hogy a szükséges adóbevételt az adó bevezetése előtt rögzítették, és az adóalap-kedvezmény ezért befolyást gyakorolt a többi adósáv adókulcsára. Az adóból származó bevételt ezáltal nem más versenytársak javára használják fel, hanem az továbbra is a köz javát szolgálja, és azt az általános állami kiadások fedezetére fordítják.

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

135. Még a Tesco által hivatkozott Air Liquide Industries Belgium ügyben hozott ítéletben⁷³ is helyesen hangsúlyozta a Bíróság, hogy „[valamely adó alanya] nem hivatkozhat[...] arra”, „hogy állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más vállalkozások részesülnek”, „annak érdekében, hogy kivonják magukat az említett adó megfizetése alól”.⁷⁴

70 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 követő 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 követő pontok); 2001. szeptember 20-i Banks ítélet (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 E kérdés relevanciájáról lásd például: 2005. október 27-i 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).

72 Ebben az értelemben: 2018. szeptember 20-i Carrefour Hypermarket és társai ítélet (C-510/16, EU:C:2018:751, 19. pont); 2016. november 10-i DTS Distribuidora de Televisión Digital kontra Bizottság ítélet (C-449/14 P, EU:C:2016:848, 68. pont); 2008. december 22-i Régie Networks ítélet (C-333/07, EU:C:2008:764, 99. pont).

73 2006. június 15-i ítélet (C-393/04 és C-41/05, EU:C:2006:403, 25. és 26. pont).

74 2006. június 15-i Air Liquide Industries Belgium ítélet (C-393/04 és C-41/05, EU:C:2006:403, 43. pont).

136. A belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás „logikus következménye” ugyanis a visszatéríttetés.⁷⁵ A Tesco nem adóztatása azonban nem visszatéríttetést jelentene, hanem a támogatás további személyre (a jelen esetben a Tescóra) való kiterjesztését, és így nem megszüntetné, hanem erősítené a versenytorzulást. Ez a legfőbb különbség azon esetek tekintetében is, amelyekben a nemzeti bíróság előtt „csak” egy adóhatározatot támadnak, de a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy alkalmazhat-e valamely kedvező nemzeti szabályt.⁷⁶ Ezekben az esetekben az adóalany egy számára kedvező nemzeti szabályra hivatkozik, amely támogatásnak minősülhet.

137. Ezzel szemben az sem hozható fel, hogy a visszatéríttetés nem lehetséges a kisebb vállalkozások utólagos adóztatása útján, így csak az adó eltörlése jöhetne szóba. Ha a visszatéríttetés kivételesen nem lehetséges, az nem követelhető a 659/1999/EK rendelet⁷⁷ 14. cikke (1) bekezdésének értelmében sem. Amint a Bíróság kimondta, azon elv, amely szerint „lehetetlen teljesítésére senki nem kötelezhető”, az uniós jogrend általános elvei közé tartozik.⁷⁸ Azonban még ilyen esetben sem írják elő sem az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk, sem pedig az említett rendelet rendelkezései a múltra nézve a támogatás további személyekre történő kiterjesztését.

138. Még a Bíróságnak a spanyol (területalapú) kiskereskedelmi adó tárgyában a közelmúltban az ANGED-ügyben hozott ítéletéből⁷⁹ – a Bizottság 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.

139. A Tesco szabadon dönthet arról, hogy a törvény absztrakt felülvizsgálatát kezdeményezi valamely nemzeti bíróság előtt. Az előterjesztő bíróság kérdései azonban a jelen esetben a Tescóval szembeni adóhatározatra, és ezáltal egy egyéni adóteherre korlátozódnak.

140. Így sem ok, sem szükség nincs a Bíróság korábbi ítélezési 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.⁸⁰ Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a második és harmadik kérdése tekintetében tehát már eleve elfogadhatatlan.

75 2018. november 6-i 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, 77. pont); 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., 116. pont); 2015. október 1-jei Electrabel és Dunamenti Erőmű kontra Bizottság (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 111. pont); 2005. december 15-i UniCredito Italiano ítélet (C-148/04, EU:C:2005:774, 113. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

76 Ez volt például a tényállási helyzet a 2018. december 19-i A-Braueri ítéletben (C-374/17, EU:C:2018:1024).

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

78 2018. november 6-i 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-i Daimler ítélet (C-179/15, EU:C:2016:134, 42. pont).

79 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).

80 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 követő pontok); 2005. október 27-i 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, 42. és azt követő pontok); 2001. szeptember 20-i Banks ítélet (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

2. Másodlagosan: jogi értékelés

141. Amennyiben a Bíróság mégis a második és harmadik kérdés elfogadhatósága mellett foglal állást, 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.

142. 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. Másodszer e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie.⁸¹

a) Az előny fogalmáról

143. 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.⁸²

144. 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.⁸³ 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.⁸⁴

145. Itt is kérdéses, hogy fennáll-e szelektív előny. Az adómentesség és a kedvezményes adóztatás esetében már eleve nem létezik előny. Az összes – kis és nagy – vállalkozás 500 millió HUF-ig terjedő árbevétellel mentesül az adó alól, 500 milliótól 30 milliárd HUF-ig terjedő árbevétellel nagyon kedvezményesen, 30 milliárdtól 100 milliárd HUF-ig terjedő árbevétellel pedig kedvezményesen adózik. Ez érvényes a Tesco-ra is.

146. Mindenesetre a progresszióból eredő eltérő átlagos adómérték olyan szelektív előnyt jelenthetne, amely az alacsonyabb árbevételű adóalanyoknak kedvez.

81 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).

82 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).

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

84 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 ítélet (C-399/10 P és C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. pont); 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet (C-387/92, EU:C:1994:100, 13. pont).

b) Az előny szelektivitása az adójogban

1) Valamely általános adótörvény szelektivitásának vizsgálati mércéje

147. A Bíróság ítélkezési gyakorlata kiindulópontként folyamatosan ismétli, hogy valamely adószabályozás akkor nem szelektív, ha valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó.⁸⁵ Úgyszintén azon körülmény alapján, hogy valamely adószabályozás csak a szabályozás feltételeit teljesítő vállalkozásoknak biztosít előnyt – itt bizonyos árbevételi határok el nemérése –, nem állapítható meg a szabályozás szelektív jellege.⁸⁶ Mindazonáltal az általános adótörvényeket is össze kell vetni az állami támogatások EUMSZ 107. cikk szerinti tilalmával.⁸⁷

148. Ennek során végeredményben az döntő, hogy a nemzeti adórendszer mércéi alapján hátrányos megkülönböztetéstől mentesen választották-e ki az adójogi előny feltételeit.⁸⁸ Ennek kapcsán első lépésben az érintett tagállamban érvényes közös vagy „általános” adószabályozást kell meghatározni. Ezen közös vagy „általános” adószabályozás alapján kell azután második lépésben értékelni, hogy a kérdéses adóintézkedéssel biztosított előny nem igazolt kivételt képez, ezáltal pedig szelektív-e.⁸⁹

149. Ez utóbbi azt feltételezi, hogy összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozások olyan eltérő bánásmódja valósul meg, amely nem igazolható.⁹⁰ E szelektivitási vizsgálat végeredményben a hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó vizsgálat.⁹¹

150. Az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételnek minősülő intézkedés e tekintetben igazolható, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ezen intézkedés közvetlenül az adórendszere alapelvein vagy vezérlő elvein alapul.⁹² Ezért egy koherens adórendszer keretein belüli általános differenciálások aligha minősülhetnek szelektív előnynek.

151. A különböző főtanácsnokok⁹³ aggályokat vetettek fel különösen a megfelelő referenciakeret meghatározásával, valamint a tagállamok egyidejűleg fennálló adójogi autonómiája mellett az összes nemzeti adótörvény azonosságára vonatkozó általános vizsgálatnál kapcsolatban. Ezeket az általános adótörvény koherenciájára vonatkozó enyhébb vizsgálati mércén keresztül is figyelembe lehet venni.

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

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

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

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

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

90 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont); lásd ebben az értelemben: 2012. március 29-i 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 40. pont); 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64. és 65. pont); 2004. április 29-i Hollandia kontra Bizottság ítélet (C-159/01, EU:C:2004:246, 42. és 43. pont).

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

92 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).

93 Lásd: Saugmandsgaard Øe főtanácsnok A-Brauerei ügyre vonatkozó indítványa (C-374/17, EU:C:2018:741); Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-203/16 P, EU:C:2017:1017); 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.

Eszerint a referenciarendszer létrehozása során bevezetett általános differenciálások csak akkor képeznek szelektív intézkedéseket, ha a törvény céljára tekintettel nem észszerű alapon nyugszanak. Ez az enyhébb vizsgálati mérce különösen akkor érvényes, ha – mint itt is – újonnan bevezetett adótörvényekről van szó.

152. Ezért a szelektív előny 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 nyilvánvalóan összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak.⁹⁴

153. Még ha e feltétel teljesül is, az előnyt másrészt igazolhatja azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek a részét képezi. Ezt különösen akkor kell figyelembe venni, ha az adószabályozás közvetlenül a nemzeti adórendszer alapelvein vagy vezérlő elvein alapul,⁹⁵ amelyeknek legalább észszerűnek kell lenniük. Ezen túlmenően észszerű, adójogon kívüli okok is igazolhatják a differenciálást, amint ez az ANGED-ügyben például egy kiskereskedelmi területi adóval kapcsolatban környezeti és területrendezési okokból elfogadást nyert.⁹⁶

154. Közelebbről vizsgálva ez a gondolat képezi a Gibraltar ügyben⁹⁷ hozott elvi jelentőségű határozat alapját, amelyre a Tesco⁹⁸ és a Bizottság⁹⁹ írásos érvelésében lényegében támaszkodik. Ott is egy új törvénnyel újonnan hozták létre a referenciakeretet, és ez a gyakorlatban azt jelentette, hogy az offshore vállalkozásokat nem adóztatták meg, holott az újonnan bevezetett jövedelemadó-jogszabályok 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.¹⁰⁰ Ugyanis sem a bértömeg, sem pedig az üzleti célú ingatlanhasználat nem volt észszerű tényezőnek tekinthető egy olyan általános, egységes jövedelemadóztatás szempontjából, amely a nemzeti törvény kifejezett célját képezte.

155. Az inkoherencia végül tulajdonképpen az adójoggal való visszaélésre utalhat. E szemszögből ezúttal nem az adóalany választott visszaélészerű 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.

94 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.).

95 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 bis 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 ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145. pont); 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & 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).

96 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 40. és azt követő pontok); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281, 45. és azt követő pontok); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 52. és azt követő pontok).

97 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).

98 Lásd a Tesco írásbeli észrevételeinek 135. pontját.

99 Lásd a Bizottság írásbeli észrevételeinek 79. és azt követő pontjait.

100 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149. pont).

2) A jelen esetre történő alkalmazás

156. E vizsgálati mérce alkalmazásával kell értékelni az újonnan bevezetett, kiskereskedelmi vállalkozásokra kivetett progresszív árbevétel-alapú külön jövedelemadót. Így felmerül a kérdés, hogy inkoherens-e, ha egy magas árbevételű kiskereskedelmi vállalkozásra (mind abszolút, mind relatív értékben) több adót vetnek ki, mint az alacsony árbevételű kiskereskedelmi vállalkozásra. Ugyanígy felmerül a kérdés, hogy inkoherens-e, ha a (franchise rendszer keretében) egy boltot működtető adóalany alacsonyabb átlagos adókulcs alá esik, mint a több száz bolttal rendelkező adóalany.

157. Ehhez először is meg kell vizsgálni, hogy megvalósul-e az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokkal szemben olyan eltérő bánásmód, amely nem igazolható a tagállam adórendszere keretében.

i) Az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokkal szembeni eltérő bánásmód

158. Ez a szóban forgó adóhoz hasonló adó esetében könnyen cáfolható. A kisebb és nagyobb kiskereskedelmi vállalkozások éppen az árbevételük és az ebből következő pénzügyi teljesítőképességük révén különböznek. Ők a tagállam nézete szerint – amely a jelen ügyben nem nyilvánvalóan téves – nincsenek hasonló jogi és ténybeli helyzetben.¹⁰¹

159. Ugyanez érvényes a nagyobb vállalkozások azon lehetőségére is, hogy adójogi konstrukciók révén minimalizálják a nyereségalapú jövedelemadózást. Az, hogy ez a lehetőség a vállalkozás nagyságával növekszik, szintén nem nyilvánvalóan téves.

ii) Másodlagosan: Az eltérő bánásmód igazolása

160. Arra az esetre, ha a Bíróság mégis úgy foglalna állást, hogy egy például évi 500 000 EUR/HUF nettó árbevételrel rendelkező vállalkozás és egy például évi 100 milliárd EUR/HUF nettó árbevételrel rendelkező vállalkozás összehasonlítható helyzetben van, azt kell vizsgálni, hogy igazolható-e a progresszív adó különböző átlagos mértékével bekövetkező eltérő bánásmód.

161. Amint a Bíróság a World Duty Free ítéletben¹⁰² hangsúlyozta, egyedül a mindenkori eltérő bánásmódnak a törvény által követett célhoz viszonyított vizsgálata a döntő, különösen ha – mint a jelen esetben – nincs eltérés valamely referenciakerettől, hanem maga a törvény képezi a referenciakeretet.

162. Ennek során ugyanakkor nem csupán a nemzeti törvényben kifejezetten megemlített célkitűzéseket, hanem a nemzeti törvényből értelmezés útján levezethető célkitűzéseket is figyelembe kell venni.¹⁰³ 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 szabályozási módszerektől függetlenül kell értékelni.¹⁰⁴

101 Úgyszintén ebben az értelemben: 2019. május 16-i Lengyelország kontra Bizottság ítélet (T-836/16 és T-624/17, EU:T:2019:338, 102. pont).

102 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).

103 Szintén így: 2018. december 19-i A-Brauerei 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 teherviselő képesség szerinti adózás gondolatán is alapult, a Bíróság csak a preambulumban kifejezetten megnevezett, adójogon kívüli okokat, a „környezetvédelmet” és „területrendezést” vizsgálta.

104 2018. június 28-i Andres (a fizetésképtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-233/16, EU:C:2018:280, 47. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-234/16 és C-235/16, EU:C:2018:281, 40. pont); 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 35. pont); 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 89. pont).

163. Ezáltal azt kell tisztázni, hogy a magyar különadó progresszív kulcsszerkezete nem magában a konkrét adótörvényben gyökerezik-e, hanem azon kívül álló, nem észszerű célokat követ.¹⁰⁵

164. A fentiekben (106. és azt követő pontok) megállapítottak szerint a kifejezetten a preambulumban megnevezett törvényi cél a pénzügyi teljesítőképesség megadóztatása, amely képesség a jelen esetben az árbevétel nagyságától függ. Ezen túlmenően, ami egy progresszív adómérték magától értetődő sajátja, ennél fogva rendszerszintű velejárója, egy bizonyos „újraelosztó funkciót” is teljesít az, amikor a gazdaságilag erősebb szereplőket pénzügyileg nagyobb mértékben terhelik, mint a gazdaságilag gyengébb szereplőket. 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 sávok jellege esetén az „újraelosztási célt”.¹⁰⁶

165. 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 társaságiadó-bevételekhez.

166. A Bizottság nyilvánvaló vélekedésétől eltérően, és amint a közelmúltban a Törvényszék is kimondta,¹⁰⁷ a nyereségen alapuló arányos jövedelemadóztatás nem az egyetlen helyes („szokásos”) adóztatási forma, hanem csupán egy *technika* ahhoz, hogy az adóalany adóztatandó teljesítőképességét számszakilag egységes módon mutassák ki és adóztassák meg (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 116. pontot).

167. Lehetséges – amire a Bizottság is nyomatékosan utalt a tárgyaláson –, hogy a vállalkozási vagyoni összevetésén alapuló nyereségszámítás pontosabb, mint a nettó árbevétel alapulvétele. A Bizottság ismételt megállapítását azonban, miszerint az ilyen adó „makes no sense”, egyrészt semmiképpen nem tartom helytállóknak (lásd már fentebb a 100. pontot és az azt követő pontokat). Másrészt pedig az állami támogatásokra vonatkozó jog nem az észszerű vagy pontosabb adórendszerre, hanem két versenytárs közötti versenytorzító hatásra összpontosít.

168. Ha azonos árbevétel esetén ugyanazt az adót kell fizetni, akkor nincs versenytorzító hatás. Ha a magasabb árbevétel esetén magasabb adót kell fizetni, akkor ugyanaz az „eltérő bánásmód” áll fenn, mint amikor magasabb nyereség után magasabb adó fizetendő. Ez 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 (a 164. pontban, valamint a 106. és azt követő pontokban) említett adórendszerbeli okokból.

169. Az árbevétel nagysága (legalábbis nem nyilvánvalóan tévesen) jelez egy bizonyos pénzügyi teljesítőképességet (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 113. és az azt követő pontokat). E tekintetben az árbevétel – amint a Bizottság maga is mutatja a digitális szolgáltatási adóra vonatkozó tervvel¹⁰⁸ – egy nagyobb gazdasági erő, így nagyobb pénzügyi teljesítőképesség (valamivel elnagyoltabb) mutatójának tekinthető.

170. 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).

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

106 Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény – HL 2016 C 262, I. o. (31), 139. pont.

107 2019. május 16-i Lengyelország kontra Bizottság ítélet (T-836/16 és T-624/17, EU:T:2019:338, 65. és azt követő pontok).

108 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.

171. A törvény célkitűzései vonatkozásában továbbá érthető is az árbevétel választása a nyereség helyett, mivel az árbevétel könnyebben megállapítható (egyszerű és hatékony igazgatás¹⁰⁹), és kevésbé megkerülhető, mint például a nyereség (erre vonatkozóan lásd már fentebb a 118. pontot). Amint a Bíróság már kimondta, az adójog területén a visszaélések megakadályozása szintén képezhet igazoló okot az állami támogatásokra vonatkozó jogban.¹¹⁰

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

3. Következtetés

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

D. Az adóhatározatok módosításának korlátozása az uniós joggal ellentétes adók esetében

174. A negyedik kérdésével az előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e az uniós joggal az adózás rendjéről szóló törvény 124/B. §-án alapuló gyakorlat, amely szerint az uniós joggal ellentétes adók visszatérítése nehézségekbe ütközik azon adók visszatérítéséhez képest, amelyek csak a nemzeti jog szerint jogellenesek. Ezt a kérdést két okból tartom elfogadhatatlannak.

175. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. Azonban a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálásának Bíróság általi megtagadása abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem ismeri azon ténybeli és jogi elemeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon.¹¹¹

176. Az eljárásjogra vonatkozó közigazgatási rendelkezések a tagállamok eljárásjogi és intézményi autonómiája körébe tartoznak, amelyet azonban a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elve korlátoz.¹¹²

177. Valamely közigazgatási határozat jogereje, amely az észszerű jogorvoslati határidő leteltével vagy a jogorvoslati jog kimerítésével áll be, hozzájárul a jogbiztonsághoz. Ezért az uniós jog nem követeli meg, hogy a közigazgatási szerv főszabály szerint köteles legyen visszavonni az ily módon jogerőssé vált közigazgatási határozatot.¹¹³ A tagállamok a jogbiztonság elve alapján megkövetelhetik, hogy a jogerőssé vált és a Bíróság későbbi értelmezése alapján az uniós joggal ellentétes közigazgatási

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

110 2018. december 19-i A-Brauerei 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 követő pontok).

111 2014. szeptember 17-i Cruz & Companhia ítélet (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32. pont); 2014. április 30-i Pflieger és társai ítélet (C-390/12, EU:C:2014:281, 26. pont); 2010. június 22-i Melki és Abdeli (C-188/10 és C-189/10, EU:C:2010:363, 27. pont); 2002. január 22-i Canal Satélite Digital ítélet (C-390/99, EU:C:2002:34, 19. pont).

112 Lásd ebben az értelemben: 2019. január 17-i Dzivev és társai ítélet (C-310/16, EU:C:2019:30, 30. pont); 2018. május 2-i Scialdone ítélet (C-574/15, EU:C:2018:295, 29. pont).

113 Kifejezetten így: 2004. január 13-i Kühne & Heitz ítélet (C-453/00, EU:C:2004:17, 24. pont).

határozat felülvizsgálatára és visszavonására irányuló kérelmet észszerű határidőben terjesszék az illetékes hatóság elé.¹¹⁴ E tekintetben itt – amennyiben egy jogerős adóhatározat utólagos módosításáról van szó – mindenesetre az egyenértékűség elvének megsértése jön figyelembe. Ez azonban az uniós jogi helyzet hátrányos kezelését feltételezi.

178. E tekintetben egyrészt nem állnak a Bíróság rendelkezésére a szükséges információk, hogy miből ered ténylegesen az eltérő bánásmód. A 124/B. § a szövege szerint nem tesz különbséget aszerint, hogy az adóhatározat jogalapja (az alapul szolgáló törvény) az uniós jogba vagy az alaptörvénybe ütközik. Ebből a szempontból ezért nem világos, hogy hogyan nehezül meg éppen e törvényen, valamint a magyar legfelsőbb bíróság ezen alapuló gyakorlatán keresztül csak az uniós joggal ellentétes adók visszatérítése, az alkotmányellenes adók visszatérítése viszont nem. A magyar legfelsőbb bíróság esetleges eltérő gyakorlatára vonatkozó információk nincsenek eléggé egyértelműen kifejtve az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben. A felek észrevételei ezzel kapcsolatban ellentmondóak, és továbbra sem világos, hogy ez a gyakorlat befolyásolja-e az alapeljárást, és ha igen, milyen módon. Ezt a tárgyaláson a Bíróság további kérdésére sem sikerült tisztázni.

179. Másrészt úgy tűnik, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 124/B. §-ának a 128. § (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett szabályozási tartalma egy már jogerősen megállapított adó módosítására vonatkozik. Az írásbeli észrevételeiben a Tesco csak azt állította, hogy e rendelkezésekkel megnehezítik az önellenőrzést (azaz a benyújtott önbevallás helyesbítését). A jelen esetben azonban nem önellenőrzésről van szó, hanem az alapeljárás tárgya egy utólagosan kibocsátott adóhatározat hatályon kívül helyezése iránti kereset, ennél fogva egy olyan adó, amelyet eddig még nem állapítottak meg jogerősen. A magyar jog említett rendelkezései azonban nem zárják ki a megtámadást és a megtámadott adóhatározat módosítását.

180. Talán ezért is említi a kérdést előterjesztő bíróság csupán azt, hogy a Tesco „peres eljárásban” kérte az adókötelezettség nulla értéken való megállapítását. Az, hogy ez a folyamatban lévő eljárásban az adóhatározat megtámadása keretében történt-e, és hogy ez ott releváns-e, ebből nem egyértelmű, és azt a Tesco a tárgyaláson nem is állította. Ellenkezőleg: a tárgyaláson a Bíróság által feltett kérdésekre válaszolva Magyarország kifejezetten megerősítette, hogy a jelen eljárásban a kérdést előterjesztő bíróság nincs akadályozva abban, hogy a megtámadott adóhatározatot hatályon kívül helyezze, ha a Bíróság a különadóról szóló törvény uniós jogba ütközését állapítja meg. Ezért a negyedik kérdés nem releváns az adóhatározat Tesco általi megtámadása tárgyában hozott döntés szempontjából, tehát hipotetikus jellegű.

VI. Véggövetkeztetés

181. A fenti okokból azt javaslom, hogy a Bíróság a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő válaszokat adja:

1. A progresszív adómértékből eredő eltérő adóztatás nem minősül a letelepedési szabadság közvetett korlátozásának az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk értelmében. Ez akkor is érvényes, ha valamely árbevétel-alapú jövedelemadóztatás keretében a nagyobb árbevételű vállalkozásokat erőteljesebben adóztatják, és ezek ténylegesen túlnyomó részben külföldi részvényesek tulajdonában vannak, kivéve ha a tagállammal szemben e tekintetben visszaélészerű magatartás bizonyítható. Ez a jelen esetben nem teljesül.

¹¹⁴ 2008. február 12-i Kempter ítélet (C-2/06, EU:C:2008:78, 59. pont) a következő hivatkozással: 2002. szeptember 24-i Grundig Italiana ítélet (C-255/00, EU:C:2002:525, 34. pont); 1997. július 17-i Haahr Petroleum ítélet (C-90/94, EU:C:1997:368, 48. pont); 1976. december 16-i Rewe Zentralfinanz és Rewe Zentral ítélet (33/76, EU:C:1976:188, 5. pont).

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