

A BIZOTTSÁG (EU) 2017/329 HATÁROZATA**(2016. november 4.)****Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C)
(ex 2015/NN) intézkedésről***(Az értesítés a C(2016) 6929. számú dokumentummal történt)***(Csak a magyar nyelvű szöveg hiteles)****(EGT-vonatkozású szöveg)**

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 108. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután az említett rendelkezéseknek megfelelően felhívta az érdekelt feleket észrevételeik megtételére ⁽¹⁾, és tekintettel a benyújtott észrevételekre,

mivel:

1. AZ ELJÁRÁS

- (1) 2014 júliusában a Bizottság tudomására jutott, hogy Magyarország elfogadott egy jogszabályt, amely alapján megadóztatják a reklámtevékenységből származó árbevételt (a továbbiakban: a reklámadó). 2014. augusztus 13-i levelében a Bizottság információkat kért a magyar hatóságoktól, a hatóságok 2014. október 2-án kelt levelükkel válaszoltak a tájékoztatáskérésre. 2014. december 1-jei levelében a Bizottság további kérdéseket tett fel a magyar hatóságoknak, amelyre válaszul azok 2014. december 16-i levele tartalmazott további információkat.
- (2) A Bizottság 2015. február 2-án kelt levelében tájékoztatta a magyar hatóságokat arról, hogy a 659/1999/EK bizottsági rendelet ⁽²⁾ 11. cikkének (1) bekezdése szerinti felfüggesztő rendelkezésről szóló határozat meghozatalát mérlegeli. 2015. február 17-i levelükben a magyar hatóságok megtették az e levélre vonatkozó észrevételeiket.
- (3) A Bizottság 2015. március 12-i határozatával arról tájékoztatta Magyarországot, hogy az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a Szerződés) 108. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárás megindításáról határozott (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat), valamint, hogy a 659/1999/EK rendelet 11. cikkének (1) bekezdése szerinti felfüggesztő rendelkezést bocsát ki az intézkedés tekintetében.
- (4) Az eljárás megindításáról szóló határozatot és a felfüggesztő rendelkezést közzétették az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* ⁽³⁾. A Bizottság felkérte az érdekelt feleket az intézkedéssel kapcsolatos észrevételeik benyújtására.
- (5) A Bizottság három érdekelt féltől kapott észrevételeket, melyeket továbbított a magyar hatóságoknak, amelyek lehetőséget kaptak a válaszára.
- (6) A magyar hatóságok 2015. április 21-én javaslattervezetet küldtek a Bizottságnak a reklámadó módosításáról. A Bizottság 2015. május 8-án tájékoztatást kért Magyarországtól a tervezett módosításról.

⁽¹⁾ HL C 136., 2015.4.24., 7. o.

⁽²⁾ A Tanács 659/1999/EK rendelete (1999. március 22.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról (HL L 83., 1999.3.27., 1. o.), amelyet hatályon kívül helyezett és felváltott az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL L 248., 2015.9.24., 9. o.).

⁽³⁾ Vö. az 1. lábjegyzettel.

- (7) Magyarország 2015. június 4-én módosította a reklámadót, anélkül, hogy azt előzetesen bejelentette volna a Bizottságnak, vagy a Bizottság engedélyezte volna azt. 2015. július 5-én a módosítások hatályba léptek.
- (8) Magyarország 2015. július 6-i levelében az eljárás megindításáról szóló határozatra és az érdekelt felek észrevételeire vonatkozó megjegyzéseket, valamint a reklámadó módosításával kapcsolatos pontosításokat nyújtott.

2. A REKLÁMADÓ RÉSZLETES ISMERTETÉSE

2.1. AZ ADÓ HATÁLYA ÉS AZ ADÓALAP

- (9) Magyarország 2014. június 11-én elfogadta a 2014. évi XXII. törvényt a reklámadóról (a továbbiakban: a törvény), amelyet azután 2014. július 4-én és november 18-án módosított. A törvény a reklámok magyarországi közzétételéből származó árbevételre vonatkozó új különadót vezetett be, amely a meglévő társasági adók, különösen a jövedelemadó mellett alkalmazandó. Magyarország szerint a törvény célja az arányos közteherviselés elvének támogatása.
- (10) A reklámadó szempontjából adóköteles az az árbevétel, amely reklám közzétételéből származik a törvényben meghatározott reklámhordozókon (például a médiaszolgáltatásban, sajtótermékben, szabadtéri reklámhordozón, bármilyen járművön vagy ingatlanon, nyomtatott anyagon, és az interneten). Az adó minden médiaszolgáltatóra alkalmazandó, az adó alanya pedig alapvetően a reklám közzétevője. Az adó területi hatálya Magyarországra terjed ki.
- (11) Az adóalap, amelyre az adó alkalmazandó a közzétevőnek az általa nyújtott reklámszolgáltatásokból származó árbevétele, költségek levonása nélkül. A kapcsolt vállalkozások esetében az adó alapja aggregált, ezért az alkalmazandó adókulcsot a teljes csoport magyarországi reklámbevétele határozza meg.
- (12) A saját célú reklám – azaz a reklám közzétevőjének saját termékére, árujára, szolgáltatására, tevékenységére, nevére, megjelenésére vonatkozó reklám – közzétételének adóalapja speciális. Ebben az esetben az adóalap, amelyre az adó alkalmazandó a reklám közzétételével kapcsolatban a közzétevőnél közvetlenül felmerült költség.

2.2. PROGRESSZÍV ADÓKULCSOK

- (13) A törvény olyan progresszív kulcsokból álló szerkezetet határozott meg, amelyek a kis és közepes reklámbevételű vállalkozásokra alkalmazandó 0 %-os és 1 %-os kulcstól a nagy reklámbevételű vállalkozásokra alkalmazandó 50 %-os kulcsig terjed, a következők szerint:
- az adóalap 0,5 milliárd HUF-ot meg nem haladó része után 0 %,
 - az adóalap 0,5 milliárd HUF-ot meghaladó, de 5 milliárd HUF-ot meg nem haladó része után 1 %,
 - az adóalap 5 milliárd HUF-ot meghaladó, de 10 milliárd HUF-ot meg nem haladó része után 10 %,
 - az adóalap 10 milliárd HUF-ot meghaladó, de 15 milliárd HUF-ot meg nem haladó része után 20 %,
 - az adóalap 15 milliárd HUF-ot meghaladó, de 20 milliárd HUF-ot meg nem haladó része után 30 %,
 - az adóalap 20 milliárd HUF-ot meghaladó része után 50 %.
- (14) A felső sáv adókulcsát a törvényt módosító, az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló, 2014. évi LXXIV. törvény emelte 2015. január 1-jével 40 %-ról 50 %-ra.

2.3. AZ ELHATÁROLT VESZTESÉGEK LEVONÁSA A 2014. ÉVI ADÓALAPBÓL

- (15) A törvény szerint a vállalkozások 2014. évi adóalapjukból levonhatják az előző évek (a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény, illetve a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerinti) elhatárolt veszteségének 50 %-át.

- (16) A törvény 2014. július 4-i módosítása ezt a levonást azon vállalkozásokra korlátozza, amelyek 2013-ban nem termeltek nyereséget (vagyis a 2013-as üzleti évben az adózás előtti nyereségük nulla vagy negatív volt). Ezért azok a vállalkozások, amelyeknek korábbi évekről volt elhatárolt veszteségük, de 2013-ban nyereségesek voltak, nem jogosultak a levonásra. Magyarország szerint a módosítás célja az adókikerülés és az adófizetési kötelezettség megkerülésének megelőzése.
- (17) Az elhatárolt veszteségek levonásának lehetősége csak a 2014-re esedékes adó tekintetében él. Nem alkalmazható a 2015-re vagy későbbi évekre esedékes adó tekintetében.

2.4. AZ ADÓKÖTELEZETTSÉG MEGHATÁROZÁSA ÉS AZ ADÓBEVALLÁS

- (18) A törvény értelmében az adó alanya az adókötelezettséget – önadózás útján – az adóévet követő ötödik hónap utolsó napjáig állapítja meg és vallja be az állami adóhatóságához.

2.5. AZ ADÓ MEGFIZETÉSE

- (19) A törvény úgy rendelkezik, hogy az adóalany az adókötelezettséget az adóévet követő ötödik hónap utolsó napjáig állapítja meg és vallja be, és az adót ugyaneddig az időpontig fizeti meg.
- (20) A 2014. évi adó alapja a 2014. évi reklámbevétel, a törvény 2014. július 18-i hatálybalépésétől számított időszakra arányosítva. Az adóalany a 2014. évi adóelőleget (a 2013. évi reklámbevételek alapján) 2014. augusztus 20-ig volt köteles megállapítani és bevallani, és két egyenlő részben, 2014. augusztus 20-ig, illetve 2014. november 20-ig megfizetni.
- (21) A magyar hatóságoktól kapott, előzetes adatok alapján 2014. november 28-ig 2014. évi adóelőlegként összesen 2 640 100 000 HUF [~8 500 000 EUR] került befizetésre. Az említett előlegként beszedett teljes adóbevétel mintegy 80 %-át egyetlen vállalatcsoport fizette be.

2.6. A 2015. JÚNIUS 4-I 2015. ÉVI LXII. TÖRVÉNNYEL BEVEZETETT MÓDOSÍTÁSOK

- (22) Magyarország az eljárás megindításáról szóló határozat elfogadását követően a 2015. június 4-i 2015. évi LXII. törvénnyel módosította a reklámadót, a 0-tól 50 %-ig terjedő hat adókulcsból álló progresszív adószervezetet felváltva az alábbiak szerinti kettős adómértékből álló rendszerrel:

— az adóalap 100 millió HUF-ot meg nem haladó része után 0 %, és

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

- (23) A módosítás bevezeti a törvény 2014. évi hatálybalépésig visszamenőleges alkalmazás lehetőségét. Más szóval, az adóalany a korábbi időszakot illetően választhat, hogy az új kettős adómértékből álló rendszer hatálya alá kíván tartozni, vagy továbbra is a korábbi, hat adókulcsból álló progresszív adószervezetet szerint adózik.

- (24) Az elhatárolt veszteségeknek a 2014. évi adóalapból történő levonására vonatkozó – a 2013-ban nyereséget nem termelő vállalkozásokra korlátozott – rendelkezések nem változtak.

3. A HIVATALOS VIZSGÁLATI ELJÁRÁS

3.1. A HIVATALOS VIZSGÁLATI ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁNAK INDOKAI

- (25) A Bizottság azért indított hivatalos vizsgálati eljárást, mivel abban a szakaszban úgy ítélte meg, hogy az adókulcsok progresszivitása és az elhatárolt veszteségeknek az adóalapból történő levonására vonatkozó, a törvényben megállapított rendelkezések állami támogatásnak minősülnek.

- (26) A Bizottság úgy vélte, hogy a progresszív adókulcsok különbséget tesznek a magas reklámbevételű vállalkozások (tehát a nagyobb méretű vállalkozások) és az alacsony reklámbevételű vállalkozások (tehát a kisebb méretű vállalkozások) között, és méretük alapján szelektív előnyt biztosítanak az utóbbiak számára. A Bizottságnak kételyei voltak azt illetően, hogy a Magyarország által hivatkozott teherviselő képesség irányadó elvként szolgálhatna az árbevétel-alapú adózás esetében. A Bizottság tehát előzetesen úgy ítélte meg, hogy a törvény szerinti reklámadó-kulcsok progresszív jellege állami támogatásnak minősül, mivel úgy tűnik, hogy az állami támogatásként való besorolás minden egyéb feltétele teljesül.
- (27) A Bizottság úgy vélte továbbá, hogy a törvény azon rendelkezése, amely lehetővé teszi a társaságiadó- és az osztalékadó-kötelezettség, illetve a személyi jövedelemadó kötelezettség megállapítása során elszámolt elhatárolt veszteségeknek az esedékes adóból történő levonását, különösen pedig ennek a lehetőségnek a 2013-ban nyereséget nem termelő társaságokra történő korlátozása, olyan vállalkozások között tesz különbséget, amelyek az árbevétel-alapú adó szempontjából hasonló helyzetben vannak. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy a rendelkezések látszólag szelektív előnyhöz juttatják a 2013-ban nyereséget nem termelő vállalkozásokat azokkal a vállalkozásokkal szemben, amelyek a korábbi években nem voltak nyereségesek vagy egyáltalán nem voltak veszteségesek. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy az adórendszer jellege és felépítése nem indokolja ezt a differenciált bánásmódot, különösen, mivel Magyarország azzal érvelt, hogy a reklámadó alapja az az elv, miszerint a reklámbevétel keletkezése önmagában indokolja az adóztatást. Ezért a Bizottság úgy ítélte meg, hogy e rendelkezések állami támogatásnak minősülnek, mivel az állami támogatásként való besorolás minden egyéb feltétele teljesülni látszott.
- (28) Az intézkedések nem tűntek összeegyeztethetőnek a belső piaccal.

3.2. AZ ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEI

- (29) A Bizottság három érdekelt féltől kapott észrevételeket,
- (30) A *Magyar Reklámszövetség* ismertette a magyarországi reklámágazat helyzetét, és aggodalmának adott hangot magával a reklámadóval kapcsolatosan. A Reklámszövetség szerint az adó további terhet ró a csökkenő bevételek miatt már jelenleg is súlyosan érintett ágazatra. A Reklámszövetség rámutat, hogy a kis médiavállalkozásra kivetett bármely reklámadó következtében ezek a vállalkozások kiszorulhatnak a piacról az alacsony haszonkulcsuk miatt.
- (31) A TV2, egy magyarországi magán televíziós csatorna üzemeltetője csak a társaságiadó- és a személyijövedelemadó-kötelezettség megállapítása során elszámolt korábbi elhatárolt veszteségek levonásával kapcsolatosan nyújtott be észrevételeket. A TV2 szerint a korábbi veszteségek kiegyenlítésével kapcsolatos rendelkezés nem szelektív, mivel a tagállam mérlegelési jogkörébe tartozik egy árbevétel-alapú adó kialakítása, amellyel egyidejűleg figyelembe veszi a teherviselő képességen alapuló adó elemeket. Ha a Bizottság a korábbi veszteségek levonására vonatkozó szabályokban szelektivitási elemet találna, ez az elem kizárólag a 2013-ban nyereséget nem termelő vállalatokra szűkítő további korlátozás lehetne, nem pedig a korábbi veszteségek levonását lehetővé tévő általános szabály.
- (32) Az RTL egyetért a Bizottságnak az eljárás megindításáról szóló határozatban adott értékelésével. A társaság beadványa szerint a reklámadó két további eleme hoz létre szelektivitást: i. az adó előnyben részesíti az állami műsorszolgáltatókat a kereskedelmi műsorszolgáltatókkal szemben, mivel az előbbieket állítólagosan elsődlegesen állami forrásból finanszírozzák és ezért az adó kevésbé érinti őket; ii. az adó előnyben részesíti a magyar tulajdonban álló műsorszolgáltatókat a nemzetközi szereplőkkel szemben, mivel a magyar tulajdonban álló műsorszolgáltatók a társaság állítása szerint általában véve alacsonyabb reklámbevételű vállalkozásokkal rendelkeznek a nagyobb nemzetközi szereplőknél.

3.3. A MAGYAR HATÓSÁGOK ÁLLÁSPONTJA

- (33) A magyar hatóságok vitatják, hogy az intézkedés támogatást valósítana meg. Lényegében azzal érvelnek, hogy egy vállalkozás teherviselő képessége nem csupán nyereségességében, hanem piaci részesedésében, és így árbevételében is tükröződik. Magyarország érvelése szerint az árbevétel-alapú adók esetében a progresszív adókulcsot a teherviselő képesség indokolja, az adókulcsok pontos sávjának meghatározása pedig nemzeti hatáskörbe tartozik. Magyarország úgy véli, hogy a 2013-ban nem nyereséges vállalkozásokra vonatkozó, átmeneti intézkedés indokolt, hiszen anélkül e vállalkozások számára túlságosan nagy lenne az adóteher.

- (34) Magyarország vitatja az adórendszer szelektív jellegét elsősorban azzal érvelve, hogy nem történik eltérés a referenciarendszertől, ugyanis a progresszív adók esetében a referenciarendszer az adóalap és a megfelelő adómértékek kombinációja. Ennélfogva a hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások (amelyek azonos adóalappal rendelkeznek) ugyanakkora összegű adó fizetésére kötelesek.

3.4. MAGYARORSZÁGNAK AZ ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEIVEL KAPCSOLATOS ÉSZREVÉTELEI

- (35) Magyarország állítása szerint a Magyar Reklámszövetség beadványa helyesen írja le a magyar reklámpiac működését és különösen azt a következtetést vonja le, hogy a kisebb vállalkozások és az új belépők nehezebb helyzetben vannak a magasabb árbevételű, nagyobb vállalkozásoknál. Ezért a kisebb szereplők reklámpiaci helyzete nem összehasonlítható a nagyobb közvételevélével, amelyeknek nagyobb a teherviselő képessége és progresszíven magasabb adóterhet kell viselniük.
- (36) Magyarország egyetért a TV2 észrevételeivel, továbbá rámutat, hogy a Bíróság Gibraltar-ügyben hozott ítéletéből következően a nyereségesség, mint adóztatási elv általános adóintézkedésnek minősül, ugyanis egy esetleges körülményből származik.
- (37) Magyarország a korábbi beadványaiban már kifejtett okokból nem ért egyet az RTL érveivel. Magyarország kifejti továbbá, hogy a törvény egyenlő módon bánik az állami és a magán műsorszolgáltatókkal, valamint hogy a reklámok ellentételezés fejében történő bármely közvételevél azonos adókötelezettség alá tartozik.

4. A TÁMOGATÁS ÉRTÉKELÉSE

4.1. A SZERZŐDÉS 107. CIKKÉNEK (1) BEKEZDÉSE ÉRTELMEBEN VETT ÁLLAMI TÁMOGATÁS FENNÁLLÁSA

- (38) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerint: „[h]a a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet”.
- (39) Ahhoz tehát, hogy valamely intézkedés e rendelkezés értelmében támogatásnak minősüljön, a következő feltételek együttes teljesülésére van szükség: i. az intézkedésnek az államnak betudhatónak kell lennie és azt állami forrásból kell finanszírozni; ii. előnyben kell részesítenie a kedvezményezetteket; iii. az előnynek szelektívnek kell lennie; és iv. az intézkedésnek torzítania kell a versenyt, vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie és érintenie kell a tagállamok közötti kereskedelmet.

4.1.1. ÁLLAMI FORRÁSOK ÉS AZ ÁLLAMNAK VALÓ BETUDHATÓSÁG

- (40) Ahhoz, hogy állami támogatásnak minősüljön, az intézkedésnek az államnak betudhatónak kell lennie, és finanszírozásának állami forrásból kell történnie.
- (41) mivel a vitatott intézkedés a Magyar Országgyűlés által hozott törvényen alapul, egyértelműen a magyar államnak tudható be.
- (42) Ami az intézkedés állami forrásból történő finanszírozását illeti, ha egy intézkedés eredményeként az állam lemond olyan bevételekről, amelyeket egyébként szokásos körülmények között be kellene beszednie egy vállalkozástól, akkor ez a feltétel is teljesül. (*) Jelen esetben Magyarország forrásokról mond le, amelyeket az alacsonyabb vonatkozó árbevétellel rendelkező vállalkozásoktól (tehát a kisebb vállalkozásoktól) kellene beszednie, ha azok azonos szintű adókötelezettség alá tartoznának, mint a nagyobb árbevételű vállalkozások (tehát a nagyobb vállalkozások).

4.1.2. ELŐNY

- (43) Az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata szerint a támogatás fogalma nemcsak a pozitív juttatásokat foglalja magában, hanem azokat az intézkedéseket is, amelyek (különböző formában) enyhítik a rendes körülmények között a vállalkozás költségvetésében megjelenő terheket (*). Előny nyújtható a vállalkozások

(*) A C-83/98 P. sz., *France kontra Ladbroke Racing Ltd és Bizottság* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2000:248 és ECLI:EU:C:1999:577) 48–51. pontja. Ugyanígy állami támogatásnak minősülhet az az intézkedés, amely egyes vállalkozásoknak adócsökkentést vagy az egyébként esedékes adófizetések halasztását engedélyezi (lásd a C-78/08–C-80/08. sz., *Paint Graphos és társai* egyesített ügyekben hozott ítélet 46. pontját).

(*) A C-143/99 sz. *Adria-Wien Pipeline* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU: C: 2001:598) 38. pontja.

adóterheinek különféle csökkentésével, különösen az alkalmazandó adókulcs, az adóalap vagy a fizetendő adóösszeg csökkentésével⁽⁶⁾. Jóllehet az adócsökkentés nem jár állami források tényleges átruházásával, előnyt keletkeztet azáltal, hogy az alkalmazásának hatálya alá tartozó vállalkozásokat kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozza és bevételkiesést okoz az államnak⁽⁷⁾.

- (44) A törvény progresszív adókulcsokat állapít meg, amelyek attól függően alkalmazandók a reklámok magyarországi közzétételéből származó éves árbevételre, hogy milyen sávokba esik a vállalkozás árbevétele. Ezen adókulcsok progresszív jellege azzal a hatással jár, hogy a vállalkozások árbevételére kivetett adó százalékos aránya progresszíven emelkedik attól függően, hogy hány sávba esik az árbevételük. Ennek eredményeként az alacsony árbevételű vállalkozások (kisebb vállalkozások) lényegesen alacsonyabb kulccsal adóznak, mint a magas árbevételű vállalkozások (nagyobb vállalkozások). Az ilyen lényegesen alacsonyabb kulccsal adózás a magas árbevételű vállalkozásokhoz képest csökkenti az alacsony árbevételű vállalkozások által viselendő terheket, és így – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésének alkalmazásában – előnyt valósít meg a kisebb vállalkozások javára a nagyobb vállalkozásokkal szemben.
- (45) Ehhez hasonlóan, a törvény szerinti azon lehetőség, hogy a 2013-ban nem nyereséges vállalkozások levonhatják a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény vagy a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerinti elhatárolt veszteségeket, szintén előnyt valósít meg, mivel csökkenti e vállalkozások adóalapját és így adóterhét azokhoz a vállalkozásokhoz képest, amelyek nem vehetik igénybe ezt a levonást.

4.1.3. SZELEKTIVITÁS

- (46) Valamely intézkedés a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében szelektív, ha előnyben részesít bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését. Az adóintézkedés formájában megvalósuló programok esetében a Bíróság megállapította, hogy az intézkedés szelektív jellegét elvileg háromlépcsős elemzés alapján kell értékelni.⁽⁸⁾ Elsőként meg kell állapítani a tagállamban alkalmazandó közös vagy általános adózási rendszert: azaz a „referenciarendszert”. A második lépésben meg kell állapítani, hogy egy adott intézkedés az említett rendszertől való eltérésnek minősül-e, azaz különbséget tesz-e a rendszerből fakadó célok tekintetében hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Ha a szóban forgó intézkedés nem jelent eltérést a referenciarendszertől, akkor nem szelektív. Ha azonban eltér attól (és ezért prima facie szelektív), akkor az elemzés harmadik lépésében meg kell állapítani, hogy az eltérő intézkedést igazolja-e a referenciaként szolgáló adórendszer jellege vagy általános felépítése⁽⁹⁾. Amennyiben egy prima facie szelektív intézkedést a rendszer jellege vagy általános felépítése igazol, akkor az nem tekintendő szelektívnek, és így nem tartozik a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének hatálya alá.

4.1.3.1. Referenciarendszer

- (47) A referenciarendszer az a keret, amelyhez viszonyítva az intézkedés szelektív jellege értékelhető.
- (48) Jelen esetben a referenciarendszer a reklám különadó alkalmazása a reklámszolgáltatások nyújtásából származó árbevételre, azaz a köztevéők által a reklámok közzétételének ellentételezéseként kapott teljes összegre, költségek levonása nélkül. A Bizottság szerint a reklámadó progresszív kulcsokból álló szerkezete nem képezheti részét a referenciarendszernek.
- (49) Amint a Bíróság megállapította⁽¹⁰⁾, nem minden esetben elegendő arra korlátozni az elemzést, hogy az intézkedés eltér-e bármely, a tagállam által meghatározott referenciarendszertől. Azt is értékelni kell, hogy a tagállam következetesen vagy épp ellenkezőleg, egyértelműen önkényes vagy részrehajló módon alakította-e ki a referenciarendszer határait úgy, hogy az bizonyos vállalkozásokat előnyben részesítsen másokkal szemben.

⁽⁶⁾ Lásd a C-66/02. sz., *Olaszország kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU: C: 2005:768) 78. pontját; a C-222/04. sz., *Cassa di Risparmio di Firenze és mások* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU: C: 2006:8) 132. pontját; a C-522/13. sz., *Ministerio de Defensa és Navantia* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU: C: 2014:2262) 21–31. pontját. Lásd továbbá az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény (HL C 384., 1998.12.10., 3. o.) 9. pontját.

⁽⁷⁾ A C-393/04. és C-41/05. sz. *Air Liquide Industries Belgium* egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU: C: 2006:403 és ECLI:EU: C: 2006:216) 30. pontja, valamint a C-387/92. sz., *Banco Exterior de España* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU: C: 1994:100) 14. pontja.

⁽⁸⁾ Lásd például: C-279/08 P. sz., *Bizottság kontra Hollandia (NOx)* ügy (ECLI:EU:C:2011:551); C-143/99 sz., *Adria-Wien Pipeline* ügyben hozott ítéletet (ECLI:EU: C: 2001:598); C-78/08 – C-80/08 sz., *Paint Graphos és társai* egyesített ügyekben hozott ítéletet (ECLI:EU: C:2011:550 és ECLI:EU:C:2010:411); C-308/01. sz., *GIL Insurance* ügyben hozott ítéletet (ECLI:EU:C:2004:252 és ECLI:EU: C:2003:481).

⁽⁹⁾ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról.

⁽¹⁰⁾ A C-106/09 P. és C-107/09 P. sz., *Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár és az Egyesült Királyság* ügy (ECLI:EU: C:2011:732).

Ellenkező esetben ugyanis a tagállam ahelyett, hogy olyan, minden vállalkozásra alkalmazandó általános szabályokat állapítana meg, amelyek alól mentesít egyes vállalkozásokat, hasonló eredmény érhet el azáltal, hogy az állami támogatási szabályok megkerülésével úgy alakítja és kombinálja a szabályait, hogy éppen azok alkalmazása eredményez eltérő terhet a különböző vállalkozások számára ⁽¹¹⁾. Ezzel kapcsolatosan különösen fontos emlékeztetnie arra, hogy a Bíróság következetesen arra az álláspontra helyezkedett, hogy a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése nem okai és céljai alapján tesz különbséget az állami intézkedések között, hanem azokat hatásaiktól függően határozza meg, tehát függetlenül attól, hogy milyen technikát alkalmaznak ⁽¹²⁾.

- (50) A törvény által bevezetett progresszív adószervezetet Magyarország látszólag szándékosan úgy alakította ki, hogy egyes vállalkozásokat előnyben részesítsen másokkal szemben. A törvény alapján bevezetett progresszív adószervezet szerint a reklámokat közzétevő vállalkozások 0 %-tól 50 %-ig progresszíven növekvő, különböző adókulcsok alá tartoznak, attól függően, hogy milyen sávokba tartozik az árbevételük. Következésképpen eltérő átlagos adókulcs vonatkozik a reklámadó hatálya alá tartozó vállalkozásokra az árbevételük mértékétől függően.
- (51) A törvény által bevezetett progresszív adókulcsszerkezet hatása tehát az, hogy a különböző vállalkozások méretüktől függően eltérő szintű adómértékek alá tartoznak (a teljes éves reklám árbevételük arányában kifejezve), mivel a vállalkozás által elért reklám árbevétel bizonyos fokig összefügg az adott vállalkozás méretével.
- (52) mivel minden vállalkozásra különböző mértékű adó alkalmazandó, a Bizottság a reklámadó vonatkozásában nem tud egyetlen referenciakulcsot megállapítani. Magyarország nem mutatott be semmilyen konkrét kulcsot referenciakulcsként vagy „rendes” kulcsként, és azt sem fejtette ki, hogy miért lenne indokolt magasabb kulcsot alkalmazni a magas árbevételű vállalkozásokra, sem azt, hogy miért kellene alacsonyabb kulcsokat alkalmazni alacsonyabb reklám árbevételű vállalkozásokra.
- (53) A reklámadó kinyilvánított célja az arányos közteherviselés elvének támogatása. E célkitűzés alapján a Bizottság úgy véli, hogy a reklámadó hatálya alá tartozó valamennyi szereplőnek hasonló jogi és ténybeli helyzetben kell lennie. Következésképpen, kellően indokolt esetek kivételével valamennyi szereplőt egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és árbevételük azonos arányában kell adót fizetniük, függetlenül az árbevétel mértékétől. A Bizottság megállapítja, hogy a valamennyi szereplőre vonatkozó egységes adókulcs alkalmazása következtében a magasabb árbevételű rendelkezők már jobban hozzájárulnak az állami költségvetéshez, mint az alacsony árbevételű szereplők. Magyarország nem terjesztett elő meggyőző érvelést az ilyen típusú vállalkozások közötti oly módon való különbségtétel igazolására, hogy arányosan magasabb adóterhet alkalmaznak a magasabb reklámbevételű vállalkozásokra. Magyarország tehát szándékosan alakította ki oly módon a reklámadót, hogy önkényesen előnyben részesítsen bizonyos vállalkozásokat, azaz az alacsonyabb árbevételű (tehát kisebb) vállalkozásokat, míg másokat – a nagyobb vállalkozásokat – hátrányosan megkülönböztesse ⁽¹³⁾.
- (54) A referenciarendszert tehát eleve szelektíven alakították ki, olyan módon, ami a reklámadó célja – azaz a közteher-megosztás elvének előmozdítása és források biztosítása az állami költségvetés számára – fényében nem indokolt.
- (55) Hasonlóképpen, a társaságiadó- és a személyijövedelemadó-kötelezettség megállapítása során elszámolt korábbi elhatárolt veszteségek levonásának lehetősége jelen ügyben legalább két okból sem tekinthető a referenciarendszer részének. Egyrészt az adó – szemben a nyereség-alapú adóval – az árbevétel adóztatásán alapul, vagyis a költségek általában nem vonhatók le a forgalmi adó adóalapjából. A magyar hatóságok nem tudták elmagyarázni, hogy jelen ügyben a költségek levonásának lehetőségét hogyan lehetne összekapcsolni a forgalmi adó céljával vagy jellegével. Másrészt a levonási lehetőséget kizárólag azok vállalkozások számára biztosították, amelyek 2013-ban nem voltak nyereségesek. Ez nem általános levonásra vonatkozó szabály, és az említett levonási lehetőség önkényesnek tűnik vagy legalábbis nem látszik eléggé következetesnek ahhoz, hogy a referenciarendszer része legyen.
- (56) A Bizottság álláspontja szerint a reklámbevétel adóztatásának referenciarendszerét a reklámbevételre kivetett olyan adónak kell képeznie, amely megfelel az állami támogatási szabályoknak, azaz amelyben:
- a reklámbevételek azonos (egyetlen) adókulcs alá tartoznak;
 - nem tartanak fenn vagy vezetnek be semmilyen egyéb olyan elemet, amely szelektív előnyt biztosítana egyes vállalkozásoknak.

⁽¹¹⁾ Uo. 92. pont.

⁽¹²⁾ A C487/06. sz., *British Aggregates kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2008:757) 85–89. pontja, valamint az idézett ítélkezési gyakorlat, továbbá a C-279/08 P. sz., *Bizottság kontra Hollandia (NOx)* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:551) 51. pontja.

⁽¹³⁾ C-106/09 P. és C-107/09 P. sz., *Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár és az Egyesült Királyság kormánya* ügy (ECLI:EU:C:2011:732).

4.1.3.2. *Eltérés a referenciarendszertől*

- (57) Második lépésként meg kell határozni, hogy az intézkedés eltér-e a referenciarendszertől, előnyben részesítve bizonyos vállalkozásokat a referenciarendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő más vállalkozásokkal szemben.
- (58) A reklámadó kulcsszerkezetének progresszív jellege különbségtételt eredményez a reklámok magyarországi közzétételére irányuló tevékenységet végző vállalkozások között reklámtevékenységük árbevételükben tükröződő nagyságrendje alapján.
- (59) A kulcsok törvényben megállapított progresszív jellege miatt az alacsonyabb sávokba eső árbevétellel rendelkező vállalkozásokra lényegesen alacsonyabb adó alkalmazandó, mint a magasabb adósávokba eső árbevétellel rendelkezőkre. Ennek eredményeként az alacsony reklámbevétellel rendelkező vállalkozások esetében a marginális és az átlagos adókulcsok egyaránt lényegesen alacsonyabbak a magas reklámbevételű vállalkozásokhoz képest, és így ugyanazon tevékenységük adóterhe lényegesen alacsonyabb. A Bizottság mindenekelőtt megjegyzi, hogy a magasabb reklám árbevétellel rendelkező vállalkozások esetében a felső sávokba eső árbevétel adózása (30%/40%/50%) rendkívül magas, és ezért igen jelentősen eltérő bánásmódot eredményez.
- (60) Ezen túlmenően a magyar hatóságok által az adóelőlegekről 2015. február 17-én benyújtott adatok azt mutatják, hogy a reklámbevételre vonatkozó 30 %-os, illetve a 40%/50 %-os adókulcsnak megfelelő két legfelső sávba 2014-ben ténylegesen csupán egyetlen vállalkozás esett, és ez a vállalkozás fizette be a magyar állam által beszedett teljes adóelőleg mintegy 80 %-át. Ezek az adatok jól mutatják a törvényen alapuló, vállalkozásokkal szembeni eltérő bánásmód konkrét hatásait, és a törvényben megállapított progresszív adókulcsok szelektív jellegét
- (61) Ezért a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a törvénnyel bevezetett progresszív adókulcsszerkezet eltér a reklámok magyarországi közzétételében részt vevő valamennyi gazdasági szereplőre kivetendő reklámadóból álló referenciarendszertől, és az alacsonyabb árbevételű vállalkozásoknak kedvez.
- (62) A Bizottság úgy véli továbbá, hogy az a lehetőség, miszerint a 2013-ban nem nyereséges vállalkozások levonhatják a 2014. évi adóalapból a társasági adóról szóló törvény és a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerinti elhatárolt veszteségeket, eltérést jelent a referenciarendszertől, vagyis attól az általános szabálytól, hogy az adót a reklámokból elért árbevétel alapján vetik ki. Az adó – szemben a nyereség-alapú adóval – az árbevétel adóztatásán alapul, vagyis a költségek általában nem vonhatók le a forgalmi adó adóalapjából.
- (63) Különösen az, hogy a veszteségek levonását azokra a vállalkozásokra korlátozzák, amelyek 2013-ban nem termeltek nyereséget, megkülönbözteti egyrészt azokat a vállalkozásokat, amelyeknek elhatárolt veszteségekkel rendelkeztek és 2013-ban nem termeltek nyereséget, másrészt pedig azokat a vállalkozásokat, amelyek 2013-ban nyereségesek voltak, azonban rendelkezhetek volna a korábbi pénzügyi évekről elhatárolt veszteségekkel. Emellett a rendelkezés az adókötelezettségből levonható veszteségeket nem korlátozza csupán a 2013-ban keletkezett veszteségekre, hanem lehetővé teszi a 2013-ban nem nyereséges vállalkozások számára, hogy a korábbi években keletkezett, elhatárolt veszteséget is felhasználják. A Bizottság továbbá úgy ítéli meg, hogy a reklámadóról szóló törvény elfogadásakor már meglévő veszteségek levonása szelektivitást eredményez, mivel a levonási lehetőség előnyben részesíthet egyes vállalkozásokat, amelyek jelentős elhatárolt veszteségekkel rendelkeznek.
- (64) A Bizottság szerint a törvény azon rendelkezései, amelyek – a törvényben megállapított feltételek mellett – lehetővé teszik az elhatárolt veszteség levonását, különbséget tesznek a magyarországi reklámadó céljára tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások között.
- (65) Ezért a Bizottság úgy véli, hogy az intézkedések *prima facie* szelektívek.

4.1.3.3. *Az adórendszer természetén és általános szerkezetén alapuló igazolás*

- (66) A referenciarendszertől eltérő intézkedés nem szelektív, ha azt a rendszer jellege vagy általános felépítése indokolja, például, ha az a rendszer működéséhez és hatékonyságához szükséges, lényeges mechanizmusok eredménye⁽¹⁴⁾. Az erre vonatkozó igazolást az érintett tagállamnak kell benyújtania.

⁽¹⁴⁾ Lásd például a C-78/08 – C-80/08. sz., *Paint Graphos és társai* egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:550 és ECLI:EU:C:2010:411) 69. pontját.

Az adókulcsok progresszivitása

- (67) A magyar hatóságok érvelése szerint a vállalkozások bevétele és mérete tükrözi a vállalkozások teherviselő képességét, így a nagyobb reklámbevétellel rendelkező vállalkozások teherviselő képessége nagyobb, mint az alacsonyabb reklámbevételűeké. A Bizottság úgy véli, hogy a Magyarország által szolgáltatott információk sem azt nem igazolják, hogy egy vállalatcsoport árbevétele jól tükrözi annak teherviselő képességét, sem pedig azt, hogy az adórendszer jellege és általános felépítése indokolja az adó progresszivitásának szerkezetét.
- (68) Az (egykulcsos) forgalmi adók természetes következménye, hogy minél nagyobb egy vállalat árbevétele, annál több adót kell fizetnie. A nyereségalapú adókkal szemben ⁽¹⁵⁾ az árbevételen alapuló adóknak ugyanakkor nem célja, hogy figyelembe vegyék az adott árbevétel elérése során felmerült költségeket, és ténylegesen nem is veszik azokat figyelembe. Ezért ennek ellentmondó konkrét bizonyíték hiányában nem lehet automatikusan úgy tekinteni, hogy az elért árbevétel szintje tükrözné a vállalkozás teherviselő képességét. Magyarország nem igazolta az árbevétel és a teherviselő képesség közötti állítólagos kapcsolat meglétét, sem pedig azt, hogy a reklámadó progresszivitásának szerkezete (amely az árbevétel 0 %-ától 50 %-ig terjed) helyesen tükrözné ezt a kapcsolatot.
- (69) A Bizottság úgy ítéli meg, hogy a forgalmi adók esetében a progresszív kulcsok alkalmazása csak kivételesen volna indokolható, vagyis akkor, ha az adó sajátos célja progresszív kulcsokat tesz szükségessé. Progresszív forgalmi adó akkor lehetne például indokolt, ha a valamely tevékenység által létrehozott, az adó által kezelni kívánt externáliák ugyancsak progresszív módon – vagyis az arányosnál nagyobb mértékben – növekednének az árbevétel növekedésével. Magyarország azonban nem nyújtott semmiféle igazolást arra nézve, hogy a reklámok által létrehozott esetleges externáliák indokolják az adó progresszivitását.

Az elhatárolt veszteségek levonása

- (70) Ami a 2013-ban nem nyereséges vállalkozások elhatárolt veszteségeinek levonását illeti, ez a levonás nem igazolható az adókikerülés és az adózási kötelezettségek megkerülésének megelőzésére szolgáló intézkedésként. Az intézkedés önkényes megkülönböztetést vezet be vállalatok két, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő csoportja között. Mivel – amint azt a (62) és (63) preambulumbekkezdésben ismertettük – a megkülönböztetés önkényes és nincs összhangban az árbevétel-alapú adó jellegével, nem tekinthető olyan visszaélés elleni szabálynak, amely indokolná az eltérő bánásmódot.

Az igazoltságra vonatkozó következtetés

- (71) Következtetésképpen a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a teherviselő képesség nem szolgálhat irányadó elvként a magyar reklámforgalmi adó esetében. A Bizottság ennek megfelelően úgy véli, hogy az adórendszer jellege és általános felépítése nem igazolja az intézkedéseket. Tehát az intézkedések szelektív előnyt biztosítanak az alacsony árbevételű vállalkozásoknak (tehát a kisebb vállalkozásoknak), valamint azoknak a vállalkozásoknak, amelyek 2013-ban nem voltak nyereségesek, és elhatárolt veszteségeiket levonhatták a 2014. évi adóalapból.

4.1.4. ESETLEGES VERSENYTORZÍTÁS ÉS AZ UNIÓN BELÜLI KERESKEDELEMRE GYAKOROLT HATÁS

- (72) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerint ahhoz, hogy egy intézkedés állami támogatásnak minősüljön, torzítania kell a versenyt, vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie, és érintenie kell az Unión belüli kereskedelmet.
- (73) Az intézkedések minden olyan vállalkozásra alkalmazandók, amelynek reklámok magyarországi közzétételéből származó árbevétele van. A magyarországi reklámpiac nyitott a verseny előtt, és a piacon más tagállamokból származó szereplők is jelen vannak, így a bizonyos reklámpiaci szereplők számára nyújtott támogatások alkalmasak arra, hogy érintsék az Unión belüli kereskedelmet. Az intézkedések valóban hatással vannak az adó tárgyát képező vállalkozások versenyhelyzetére. Az intézkedések mentesítik az alacsonyabb árbevétellel rendelkező, illetve a 2013-ban nem nyereséges vállalkozásokat az egyébként fizetendő adó kötelezettsége alól, amit akkor kellene fizetniük, ha ugyanakkora reklámadót volnának kötelesek fizetni, mint a magas árbevételű és/vagy 2013-ban nyereséges vállalkozások. Ezért az ezen intézkedések alapján nyújtott támogatás működési támogatásnak minősül, mivel e vállalkozásokat olyan teher alól mentesíti, amelyet szokásos körülmények

⁽¹⁵⁾ Lásd az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény 24. pontját. Az újraelosztó célra vonatkozó kijelentés, miszerint ez a cél indokolhatja a progresszív adókulcsot, kifejezetten csak a nyereségadóra, illetve a (nettó) jövedelem utáni adóra vonatkozik, a forgalmi adókra nem.

között a rendes tevékenységük vagy mindennapos üzletmenetük során viselniük kellett volna. A Bíróság következetesen úgy ítélte meg, hogy a működési támogatás torzítja a versenyt⁽¹⁶⁾, így az e vállalkozásoknak nyújtott bármely támogatást úgy kell tekinteni, hogy az torzítja a versenyt, vagy a verseny torzításával fenyeget azáltal, hogy megerősíti azok pénzügyi helyzetét a magyarországi reklámpiacon. Következésképpen az intézkedések torzítják a versenyt, vagy a verseny torzításával fenyegetnek, és érintik a tagállamok közötti kereskedelmet.

4.1.5. KÖVETKEZTETÉS

- (74) mivel a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében előírt valamennyi feltétel teljesül, a Bizottság úgy véli, hogy a reklámadó, amely progresszív adókulcsszerkezetet állapít meg és a 2013-ban nyereséget nem termelő vállalatokra korlátozva rendelkezik az elhatárolt veszteségeknek a 2014. évi adóalapból történő levonásáról, az említett rendelkezés értelmében állami támogatásnak minősül.

4.2. A TÁMOGATÁS ÖSSZEEGYEZTETHETŐSÉGE A BELSŐ PIACCAL

- (75) Az állami támogatás a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekintendő, ha a Szerződés 107. cikkének (2) bekezdésében felsorolt kategóriák⁽¹⁷⁾ valamelyikébe tartozik, és a belső piaccal összeegyeztethetőnek lehet tekinteni, ha a Bizottság megállapította, hogy a Szerződés 107. cikkének (3) bekezdésében felsorolt kategóriák valamelyikébe tartozik.⁽¹⁸⁾ Ugyanakkor a támogatást nyújtó tagállamot terheli annak bizonyítása, hogy az általa nyújtott állami támogatás a Szerződés 107. cikkének (2) vagy (3) bekezdése szerint összeegyeztethető a belső piaccal⁽¹⁹⁾.
- (76) A Bizottság megjegyzi, hogy a magyar hatóságok nem nyújtottak be annak igazolására alkalmas érveket, hogy az intézkedések miért lennének összeegyeztethetőek a belső piaccal, és hogy Magyarország nem tett észrevételt az eljárás megindításáról szóló határozatban az intézkedések összeegyeztethetőségével kapcsolatban megfogalmazott kételyekre. A Bizottság úgy ítéli meg, hogy a Szerződés fent említett rendelkezéseiben előírt kivételek egyike sem alkalmazandó, mivel úgy tűnik, hogy az intézkedések célja nem az említett rendelkezésekben felsorolt célkitűzések valamelyikének elérése.
- (77) Következésképpen az intézkedések nem nyilváníthatók összeegyeztethetőnek a belső piaccal.

4.3. A REKLÁMADÓ 2015. ÉVI MÓDOSÍTÁSÁNAK HATÁSA AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁS ÉRTÉKELÉSÉRE

- (78) A 2014. évi XXII. törvénnyel bevezetett reklámadó – amely az eljárás megindításáról szóló határozatban került ismertetésre – alkalmazása megszűnt a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról és a felfüggesztő rendelkezés kibocsátásáról szóló bizottsági határozat dátumától fogva. A magyar hatóságok azonban 2015 júniusában a Bizottságnak való előzetes bejelentés és/vagy a Bizottság jóváhagyása nélkül módosították a 2014. évi reklámadót, és így továbbra is alkalmazták az adó módosított változatát. A Bizottság megítélése szerint a reklámadó módosított változata ugyanazokra az elvekre épül, mint az eredeti adó, valamint – legalább bizonyos mértékben – az eljárás megindításáról szóló határozatban ismertetett ugyanazon jellemzőket tartalmazza, mint amelyek a Bizottságot a hivatalos eljárás megindítására készítették. Következésképpen a Bizottság úgy véli, hogy a reklámadó módosított változata az eljárás megindításáról szóló határozat hatálya alá tartozik. E szakaszban a Bizottság azt vizsgálja, hogy az adó módosított változata enyhíti-e az eljárás megindításáról szóló határozatban az eredeti reklámadóval kapcsolatban kifejtett kétségeket, és amennyiben igen, milyen mértékben.
- (79) Jóllehet a 2015. évi módosítás kezeli az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság által kifejezett, állami támogatásra vonatkozó aggodalmak egy részét, nem oszlatja el maradéktalanul az összes ilyen aggodalmat.

⁽¹⁶⁾ A C-172/03. sz. *Heiser*-ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2005:130) 55. pontja. Lásd még a C-494/06. P. sz., *Bizottság kontra Olaszország és Wam* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2009:272) 54. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-271/13. P. sz., *Rousse Industry kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2014:175) 44. pontját. A C-71/09. P., C-73/09. P. és C-76/09. P. sz., *Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság* egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:368) 136. pontja. Lásd még a C-156/98. sz., *Németország kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2000:467) 30. pontját és a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

⁽¹⁷⁾ A Szerződés 107. cikkének (2) bekezdésében foglalt kivételek a következőkre vonatkoznak: a) a magánszemély fogyasztóknak nyújtott szociális jellegű támogatás; b) a természeti csapások vagy más rendkívüli események által okozott károk helyreállítására nyújtott támogatás; és c) a Németországi Szövetségi Köztársaság egyes területeinek nyújtott támogatás.

⁽¹⁸⁾ A Szerződés 107. cikkének (3) bekezdésében foglalt kivételek a következőkre vonatkoznak: a) az egyes térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás; b) valamely közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósításának előmozdítására vagy egy tagállam gazdaságában bekövetkezett komoly zavar megszüntetésére nyújtott támogatás; c) az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás; d) a kultúrát és a kulturális örökség megőrzését előmozdító támogatás; és e) a Tanács határozata által meghatározott támogatás.

⁽¹⁹⁾ A T-68/03. sz., *Olimpiaki Aeroporia Ypiresies kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2007:253) 34. pontja.

- (80) Először is az új adókulcsszerkezet továbbra is előírja a 100 millió HUF-ot, mintegy 325 000 EUR-t nem meghaladó árbevételű vállalatok/vállalatcsoportok mentesítését (esetükben 0 %-os kulcs alkalmazandó), a többi vállalat pedig 5,3 % adót fizet a 100 millió HUF-ot meghaladó árbevétele után. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy fenntartják a küszöbérték feletti reklámbevételel rendelkező vállalatok adózásának progresszivitását.
- (81) Az új küszöbérték, amely alatt 0 %-os kulcs alkalmazandó (100 millió HUF) alacsonyabb a korábbi törvény szerinti azon küszöbértéknél (amely 500 millió HUF volt), amely alatt 0 %-os kulcsot kellett alkalmazni. Ennek eredményként ugyanakkor mintegy évi 17 000 EUR összegű adó behajtására nem kerül sor ($5,3 \% \times 325\,000\text{ EUR}$).
- (82) A Bizottság lehetőséget adott Magyarországnak, hogy az adórendszer logikájával (pl. adminisztratív teher) indokolja a 0 %-os adókulcs alkalmazását a 100 millió HUF-ot meg nem haladó reklámbevétel esetén. Magyarország azonban nem hozott fel érveket annak igazolására, hogy az adóbehajtás költsége (az adminisztratív teher) meghaladná a behajtott adó összegét (évente legfeljebb mintegy 17 000 EUR adóösszeget).
- (83) Másodsorban a módosítás bevezeti az adó 2014. évi hatálybalépésig visszamenőleges alkalmazás lehetőségét: a korábbi időszakot illetően az adóalany választhat, hogy az új vagy a régi rendszert alkalmazza.
- (84) Ez a gyakorlatban az jelenti, hogy a korábban 0 és 1 %-os adókulcs alá tartozó vállalatok nem fognak visszamenőleg 5,3 %-os kulccsal adózni, mivel valószínűtlen, hogy több adó megfizetését választanák. Tehát a módosított adó választható visszamenőleges hatálya az új rendszer szerinti adó megfizetésének kikerülését teszi lehetővé a vállalatoknak, és gazdasági előnyt biztosít azon vállalatoknak, amelyek nem az 5,3 %-os kulcsot fogják választani.
- (85) Harmadrészt nem változott az elhatárolt veszteségeknek a 2013-ban nyereséget nem termelő vállalatokra korlátozó 2014. évi adóalapból történő levonása. Tehát a módosított rendszer nem oszlatta el az eljárás megindításáról szóló határozatban kifejtett, az állami támogatásra vonatkozó aggályokat, amelyek továbbra is érvényesek.
- (86) Következésképpen a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a reklámadóról szóló törvény 2015. évi módosítása csupán részben oszlatta el az eljárás megindításáról szóló határozatban a reklámadóról szóló 2014. évi törvénnyel kapcsolatosan kifejezett aggályokat. Ugyanis a módosított törvény ugyanolyan elemeket tartalmaz, mint amelyeket a Bizottság állami támogatásnak tekintett a korábbi rendszer vonatkozásában. Még ha 6-ról 2-re csökkentették is az alkalmazandó adókulcsok és sávok számát, és lényegesen – 50 %-ról 5,3 %-ra – mérsékeltek is a legmagasabb kulcsot, az adó továbbra is progresszív, progresszivitása változatlanul nem igazolt, és az elhatárolt veszteségek levonása a korábbihoz hasonlóan alkalmazandó. Ez az értékelés nem csak a jövőre, hanem a múltira nézve is érvényes, azaz a módosított törvény 2015. július 5-i hatálybalépése, és esetleg visszamenőleges hatállyal a 2014. évi törvény hatálybalépése óta.
- (87) Ezért a reklámadóról szóló törvény 2015. évi módosításai nem befolyásolják a Bizottság azon következtetését, miszerint a reklámadó továbbra is jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatást képez.

4.4. A TÁMOGATÁS VISSZATÉRÍTÉSE

- (88) A Bizottság, amint a (78) preambulumbekkezdésben már megállapította, a úgy véli, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat a módosított programra is kiterjed. Ezért e határozat a reklámadóról szóló törvénynek az eljárás megindításáról szóló határozat időpontjában, vagyis 2015. március 12-én hatályos változatára, valamint annak 2015. június 5-i módosításaira vonatkozik.
- (89) Az intézkedéseket nem jelentették be a Bizottságnak és a Bizottság sem nyilvánította azokat a belső piaccal összeegyeztethetőnek. Ezen intézkedések állami támogatásnak minősülnek a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében, valamint új támogatásnak minősülnek az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének c) pontja értelmében. Mivel az említett intézkedéseket a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdésében foglalt felfüggesztési záradékot megsértve léptették hatályba, azok az (EU) 2015/1589 rendelet 1. cikkének f) pontja értelmében vett jogellenes támogatásnak is minősülnek.
- (90) mivel megállapítást nyert, hogy az intézkedések jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatást képeznek, a támogatást az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikkével összhangban vissza kell fizettetni annak kedvezményezettjeivel.
- (91) Az adókulcs progresszivitása vonatkozásában a támogatás visszafizettetése azt jelenti, hogy Magyarországnak minden vállalkozást egyenlően kell kezelnie, mint ha azok egyetlen rögzített adókulcs alá tartoztak volna. A Bizottság alapértelmezés szerint az adó módosított változatában Magyarország által meghatározott 5,3 %-ot

tekinti az egységes rögzített adókulcsnak, kivéve, ha Magyarország a jelen határozat elfogadásának dátumától számított két hónapon belül úgy dönt, hogy eltérő szintű egységes adókulcsot határoz meg, amely visszamenőlegesen alkalmazandó valamennyi vállalkozásra a reklámadó (eredeti és módosított változatainak) teljes alkalmazási időszaka során, vagy ha a hatálybalépésétől kezdve visszamenőlegesen eltörli a reklámadót.

- (92) Ami az elhatárolt veszteségek levonásának eredményeként azoknak a vállalkozásoknak nyújtott támogatást illeti, amelyek 2013-ban nem voltak nyereségesek, Magyarországnak vissza kell fizetnie az adókötelezettség alá tartozó vállalatok teljes reklámbevételére alkalmazott, rögzített adókulcs alapján, a veszteségek levonása nélkül, esedékes adó, valamint a ténylegesen megfizetett adó különbségét. Ez a különbség felel meg a levonásnak köszönhetően elkerült adónak.
- (93) Az (56) preambulumbekkezdésben megállapítottak szerint a reklámbevétel adóztatásának referenciarendszerét olyan adó képezné, amelyben:
- az adó minden reklámbevételre alkalmazandó (választhatóság nélkül) az elhatárolt veszteségek levonása nélkül,
 - az árbevételek azonos (egyetlen) adókulcs alá tartoznak; alapértelmezés szerint ezt az egységes adókulcsot 5,3 %-ban állapítják meg,
 - nem tartanak fenn vagy vezetnek be semmilyen egyéb olyan elemet, amely szelektív előnyt biztosítana egyes vállalkozásoknak.
- (94) A visszafizetetés vonatkozásában ez azt jelenti, hogy a reklámadó 2014. évi hatálybalépése, valamint az adó eltörlésének, illetve az állami támogatási szabályokkal teljes mértékben összhangban lévő programmal történő felváltásának dátuma közötti időszakban a reklámbevételre rendelkező vállalatok által kapott támogatás összegét az alábbiak különbségeként kell kiszámítani:
- egyrészt azon adóösszeg (1), amit a vállalkozásnak az állami támogatási szabályoknak megfelelő referenciarendszer alkalmazása alapján (az alapértelmezés szerint 5,3 %-os, egységes adókulcs, amely a teljes reklámbevételre alkalmazandó, elhatárolt veszteségek levonása nélkül) kellett volna fizetnie,
 - másrészt az az adóösszeg amelyet a vállalkozás már megfizetett vagy amelynek megfizetésére köteles volt (2).
- (95) Amennyiben az (1) adóösszeg és a (2) adóösszeg közötti különbség pozitív, a támogatás összegét az adó esedékességének dátumától számított kamattal együtt vissza kell fizetnie.
- (96) Nem volna szükség visszafizetetésre, ha Magyarország a reklámadó 2014-es hatálybalépésének időpontjáig visszamenőleges hatállyal megszüntetné az adórendszert. Ez nem gátolná Magyarországot abban, hogy a jövőben, például 2017-től olyan adórendszert vezessen be, amely nem progresszív és nem tesz különbséget az adóköteles gazdasági szereplők között.

5. KÖVETKEZTETÉS

- (97) A Bizottság megállapítja, hogy Magyarország jogellenesen, a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével hajtotta végre a szóban forgó támogatást.
- (98) Magyarországnak vagy el kell törölnie a jogellenes támogatási programot, vagy pedig olyan programmal kell azt helyettesítenie, amely megfelel az állami támogatási szabályoknak.
- (99) Magyarországnak vissza kell fizetnie a támogatást.
- (100) A Bizottság azonban megjegyzi, hogy az adókedvezmény, vagyis a 100 millió HUF-os küszöbérték alkalmazása következtében megtakarított adó megfelelné az 1407/2013/EU bizottsági rendeletnek⁽²⁰⁾ (a továbbiakban: de minimis rendelet). Egy vállalatcsoport hároméves időszakonként legfeljebb 200 000 EUR támogatást kaphat az összes de minimis támogatást figyelembe véve. A de minimis szabályok betartása érdekében a de minimis rendeletben megállapított valamennyi egyéb feltételnek is teljesülnie kell. Abban az esetben, ha a mentességből származó kedvezmény összhangban van a de minimis szabályokkal, nem minősül jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatásnak, és nem kell visszafizetnie.

⁽²⁰⁾ A Bizottság 2013. december 18-i 1407/2013/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról (HL L 352., 2013.12.24., 1. o.)

- (101) E határozat elfogadása nem sérti az arra vonatkozó esetleges vizsgálatokat, hogy az intézkedések összhangban állnak-e a Szerződésben foglalt alapvető szabadságokkal, különösen a Szerződés 49. cikkében biztosított letelepedés szabadságával.

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A progresszív adókulcsokat tartalmazó forgalmi adó alkalmazása, valamint az elhatárolt veszteségeknek a 2014. évi adóalapból való levonását a 2013-ban nyereséget nem termelő vállalatok számára lehetővé tévő rendelkezés révén a magyar reklámadóról szóló törvény alapján, többek között a törvény 2015. június 5-i módosítását követően nyújtott állami támogatás, amelyet Magyarország az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével, jogellenesen léptetett hatályba, összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

2. cikk

Az 1. cikkben említett program keretében nyújtott egyedi támogatás nem minősül állami támogatásnak akkor, ha odaítélésének időpontjában megfelel a 994/98/EK tanácsi rendelet ⁽²¹⁾ 2. cikke vagy az (EU) 2015/1588 tanácsi rendelet ⁽²²⁾ 2. cikke alapján elfogadott rendeletben foglalt feltételeknek, bármelyik is a hatályos szabályozás a támogatás odaítélésének időpontjában.

3. cikk

Az 1. cikkben említett program keretében nyújtott egyedi támogatás, amennyiben odaítélésének időpontjában megfelel az (EU) 2015/1588 rendelettel hatályon kívül helyezett és felváltott 994/98/EK rendelet 1. cikke alapján elfogadott rendeletben vagy bármely más jóváhagyott támogatási programban meghatározott feltételeknek, az ilyen típusú támogatásra alkalmazott maximális támogatási intenzitás erejéig összeegyeztethető a belső piaccal.

4. cikk

(1) Magyarországnak – a (88)–(95) preambulumbekkezdésben szereplő megállapítások szerint – vissza kell fizetnie a kedvezményezettekkel a belső piaccal összeegyeztethetetlen, az 1. cikkben említett támogatási program alapján nyújtott támogatásokat.

(2) A visszafizetendő összegeknek tartalmazniuk kell azt a kamatot, amely az összegeknek a kedvezményezettek rendelkezésére bocsátásától a tényleges visszafizetésig terjedő időszak után jár.

(3) A kamatokat kamatos kamattal kell kiszámítani a 271/2008/EK ⁽²³⁾ rendelettel módosított 794/2004/EK bizottsági rendelet ⁽²⁴⁾ V. fejezetének megfelelően.

(4) Magyarországnak e határozat elfogadásának napjával kezdődő hatállyal meg kell szüntetnie az 1. cikkben említett program szerinti támogatás összes függőben lévő kifizetését.

5. cikk

(1) Az 1. cikkben említett program keretében nyújtott támogatást azonnal és ténylegesen vissza kell fizetnie.

⁽²¹⁾ A Tanács 994/98/EK rendelete (1998. május 7.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a horizontális állami támogatások bizonyos fajtáira történő alkalmazásáról (HL L 142., 1998.5.14., 1. o.).

⁽²²⁾ A Tanács (EU) 2015/1588 rendelete (2015. július 13.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a horizontális állami támogatások bizonyos fajtáira történő alkalmazásáról (kodifikált szöveg) (HL L 248., 2015.9.24., 1. o.).

⁽²³⁾ A Bizottság 2008. január 30-i 271/2008/EK rendelete az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet végrehajtásáról szóló 794/2004/EK rendelet módosításáról (HL L 82., 2008.3.25., 1. o.).

⁽²⁴⁾ A Bizottság 794/2004/EK rendelete (2004. április 21.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet végrehajtásáról (HL L 140., 2004.4.30., 1. o.).

(2) Magyarországnak gondoskodnia kell e határozatnak a határozatról szóló értesítéstől számított négy hónapon belüli végrehajtásáról.

6. cikk

(1) Magyarországnak az e határozatról szóló értesítést követő két hónapon belül be kell nyújtania a következő információkat:

- a) az 1. cikkben említett program alapján támogatásban részesült kedvezményezettek, valamint a támogatási program alapján kapott teljes összeg kedvezményezettenkénti felsorolása;
- b) az egyes kedvezményezettek által visszafizetendő teljes összeg (a támogatás összege és a kamatok);
- c) az e határozatnak való megfelelés érdekében már meghozott és tervezett intézkedések részletes bemutatása;
- d) az azt bizonyító dokumentumok, hogy a kedvezményezetteket felszólították a támogatás visszafizetésére.

(2) Magyarországnak folyamatosan tájékoztatnia kell a Bizottságot a jelen határozat végrehajtása érdekében hozott nemzeti intézkedésekről a 1. cikkben említett program alapján nyújtott támogatás teljes visszafizetetéséig. A Bizottság egyszerű kérésére Magyarországnak haladéktalanul be kell nyújtania az e határozatnak való megfelelés érdekében már meghozott és tervezett intézkedésekre vonatkozó információkat. Magyarország továbbá részletes adatokat szolgáltat azokról a támogatási összegekről és kamatokról, amelyeket a kedvezményezettek már visszafizettek.

7. cikk

Ennek a határozatnak Magyarország a címzettje.

Kelt Brüsszelben, 2016. november 4-én

a Bizottság részéről
Margrethe VESTAGER
a Bizottság tagja
