



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2020. március 3.*

„Előzetes döntéshozatal – Letelepedés szabadsága – A távközlési szolgáltatók árbevételét terhelő adó – A más tagállamok természetes vagy jogi személyeinek tulajdonában álló vállalkozásokat a belföldi vállalkozásoknál nagyobb mértékben sújtó progresszív adó – A progresszív adó valamennyi adóalanyra alkalmazandó sávjai – Az árbevétel összege mint elhatárolási szempont semlegessége – Az adóalanyok teherviselési képessége – Állami támogatások – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – Forgalmi adók – Fogalom

A C-75/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2018. február 6-án érkezett, 2017. november 23-i határozatával terjesztett elő

a **Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, R. Silva de Lapuerta elnökhelyettes, J.-C. Bonichot (előadó), A. Prechal és M. Vilaras tanácselnökök, P. G. Xuereb, L. S. Rossi Juhász E., M. Ilešič, J. Malenovský és N. Piçarra bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Šereš tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. március 18-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. képviseletében Jalsovszky P., Vámosi-Nagy Sz. és Séra G. ügyvédek, valamint K. von Brocke Rechtsanwalt,
- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z., Koós G. és Gesztelyi D. R., meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek, J. Vlácil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna és M. Rzutkiewicz, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében Bottka V., W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal és A. Armenia, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2019. június 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49., EUMSZ 54., EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikknek, valamint 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.; a továbbiakban: héairányelv) 401. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (a továbbiakban: Vodafone), amely a távközlési ágazatban tevékenységet folytató vállalkozás, és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között az ezen ágazatból származó árbevétel terhelő adó (a továbbiakban: különadó) megfizetése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 401. cikke a következőképpen 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.”

A magyar jog

- 4 Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: az egyes ágazatokat terhelő 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.”

- 5 Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló törvény 1. §-a a következőképpen rendelkezik:

„E törvény alkalmazásában:

[...]

2. távközlési tevékenység: az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény szerinti elektronikus hírközlési szolgáltatás nyújtása

[...]

5. nettó árbevétel: a számviteli törvény hatálya alá tartozó adóalany esetén a számviteli törvényben meghatározott értékesítés nettó árbevétele; a számviteli törvény hatálya alá nem tartozó egyszerűsített vállalkozói adóalany esetében az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló törvény szerinti, általános forgalmi adó nélküli bevétel; a magánszemélyek jövedelemadójáról szóló törvény hatálya alá tartozó adóalany esetében a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerinti általános forgalmi adó nélküli bevétel.”

- 6 Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló törvény 2. §-a értelmében:

„Adóköteles

[...]

b) a távközlési tevékenység folytatása,

[...]”

- 7 E törvény 3. §-a az alábbiak szerint határozza meg az adóalany fogalmát:

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

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

- 8 Az említett törvény 4. §-ának (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Az adó alapja az adóalanyak [...] a 2. § szerinti tevékenységéből származó nettó árbevétele.”

- 9 Ugyanezen törvény 5. §-a előírja:

„Az adó mértéke:

[...]

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

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 10 A Vodafone a távközlési piacon tevékenységet folytató magyar jog szerinti gazdasági társaság, amelynek egyetlen részvényese a Hollandiában bejegyzett Vodafone Europe BV. Ezen magyarországi leányvállalat az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező Vodafone Group plc tagja. Ugyanezen leányvállalat a 20%-os piaci részesedésével a harmadik legjelentősebb gazdasági szereplő a magyar távközlési piacon.
- 11 A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2011. április 1-je és 2015. március 31. közötti időszak vonatkozásában valamennyi adóra és költségvetési támogatásra irányuló ellenőrzést folytatott le a Vodafone-nál.
- 12 Az ellenőrzés eredményeként az elsőfokú adóhatóság a Vodafone terhére 8 371 000 HUF (hozzávetőleg 25 155 euró) adókülönbötet állapított meg, amelyből 7 417 000 HUF (hozzávetőleg 22 293 euró) adóhiánynak minősült, továbbá adóbírság, valamint késedelmi pótlék és mulasztási bírság címén kötelezte 3 708 000 HUF (hozzávetőleg 11 145,39 euró) megfizetésére.
- 13 Az elsőfokú adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott fellebbezés tárgyában eljáró fellebbviteli igazgatóság megváltoztatta e határozatot, mérsékelve az adóbírság és a késedelmi pótlék összegét.
- 14 A Vodafone keresetet nyújtott be a fellebbviteli igazgatóság határozatával szemben a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz (Magyarország). Előadja, hogy a terhére különadó adónemben megállapított adófizetési kötelezettség nem megalapozott, azzal érvelve, hogy az ezen adóra vonatkozó törvény tiltott állami támogatásnak minősül, és ellentétes a héairányelv 401. cikkével.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az említett adó, amely az árbevételhez igazodik, és amely olyan adótábla alapján kerül kiszámításra, amely ezen adótábla különböző sávjaira alkalmazandó progresszív adókulcsokból áll, közvetetten hátrányosan megkülönböztető hatást fejthet ki a külföldi természetes és jogi személyek tulajdonában álló adóalanyokra, ebből következően pedig ellentétes lehet az EUMSZ 49., EUMSZ 54., EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikkel, különösen, mivel a gyakorlatban csak a külföldi anyavállalatok magyarországi leányvállalatai fizettek különadót a legmagasabb árbevételi sávhoz rendelt adókulcs alapján.
- 16 Ezen túlmenően a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a különadó összegegyeztethető-e a héairányelv 401. cikkével.
- 17 E körülmények között a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
 - „1) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49., [EUMSZ] 54., [EUMSZ] 107. és [EUMSZ] 108. cikk[ben] írtakat, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami intézkedés, amelynek keretében a tagállami jogi szabályozás ([az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló törvény]) azzal a hatással jár, hogy az érdemi adóterhet a külföldi tulajdonban álló adóalanyok viselik, ez közvetetten diszkriminatív-e[?]
 - 2) Az EUMSZ 107. és [EUMSZ] 108. cikk[el] ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amely progresszív adókulccsal kivetett adókötelezettséget ír elő árbevételhez igazodva, és közvetetten diszkriminatív-e[,] amikor olyan hatással jár, hogy az érdemi adóterhet a legmagasabb sávban döntően külföldi tulajdonban álló adóalanyok viselik, ez tiltott állami támogatásnak minősül-e[?]
 - 3) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 401. cikkét, [hogy] azzal ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amely a külföldi és belföldi adóalanyok között megkülönböztetést eredményez[,] és a különadó az árbevételhez igazított forgalmi típusú adónak minősül-e, azaz a [héairányelvvel] összegegyeztethető forgalmi adónak minősül-e, vagy azzal nem összegegyeztethető[?]

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A második kérdés elfogadhatóságáról

- 18 A cseh kormány és a Bizottság azzal érvelnek, hogy valamely adó alanyai annak érdekében, hogy kivonják magukat ezen adó megfizetése alól, nem hivatkozhatnak arra, hogy jogellenes állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más személyek részesülnek, ily módon a második kérdés elfogadhatatlan.
- 19 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése a tervezett új támogatásokra vonatkozó előzetes ellenőrzést vezet be. Az így szabályozott megelőzés célja az, hogy csak a belső piaccal összeegyeztethető támogatások valósuljanak meg. E célkitűzés elérése érdekében a tervezett támogatás végrehajtását fel kell függeszteni mindaddig, amíg az összeegyeztethetőségével kapcsolatos kétséget a Bizottság végleges határozata el nem oszlatja (2013. november 21-i Deutsche Lufthansa ítélet, C-284/12, EU:C:2013:755, 25. és 26. pont; 2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet, C-349/17, EU:C:2019:172, 84. pont).
- 20 Ezen ellenőrzési rendszer végrehajtásának feladata egyrészt a Bizottságra, másrészt pedig a nemzeti bíróságokra hárul, amelyek egymást kiegészítő, de egymástól elkülönülő szereppel bírnak (Deutsche Lufthansa ítélet, C-284/12, EU:C:2013:755, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 21 Míg a támogatási intézkedések belső piaccal való összeegyeztethetőségének mérlegelése az uniós bíróságok ellenőrzése alatt eljáró Bizottság kizárólagos hatáskörébe tartozik, addig a nemzeti bíróságok a végleges bizottsági határozat meghozataláig a jogalanyok jogainak megóvását biztosítják az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében előírt kötelezettség állami hatóságok általi esetleges megsértése esetében (2013. november 21-i Deutsche Lufthansa ítélet, C-284/12, EU:C:2013:755, 28. pont).
- 22 A nemzeti bíróságok részvétele a tervezett támogatás végrehajtásának az e rendelkezés utolsó mondatában foglalt tilalmához fűződő közvetlen hatályból következik. E végrehajtási tilalom azonnal alkalmazandó valamennyi olyan támogatásra, amelyet bejelentés nélkül hajtanak végre (2013. november 21-i Deutsche Lufthansa ítélet, C-284/12, EU:C:2013:755, 29. pont; 2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet, C-349/17, EU:C:2019:172, 88. pont).
- 23 A nemzeti bíróságoknak biztosítaniuk kell a jogalanyok számára azt, hogy az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése utolsó mondatának megsértéséből eredő valamennyi következményt a nemzeti joguknak megfelelően megállapítsák, mind a végrehajtásra vonatkozó jogi aktusok érvényességét, mind az e rendelkezés vagy az esetleges ideiglenes intézkedések megsértésével nyújtott pénzügyi támogatások visszatérítését illetően (2013. november 21-i Deutsche Lufthansa ítélet, C-284/12, EU:C:2013:755, 30. pont; 2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet, C-349/17, EU:C:2019:172, 89. pont).
- 24 A Bíróság ugyanakkor azt is kimondta, hogy az adómentességnek az állami támogatásokra vonatkozó uniós jog szempontjából való esetleges jogellenessége nem alkalmas arra, hogy érintse magának ezen adó beszedésének a jogszerűségét, ily módon az említett adó megfizetésére köteles adóalanyok annak érdekében, hogy kivonják magukat ugyanezen adó megfizetése alól, nem hivatkozhatnak arra, hogy jogellenes állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más személyek részesülnek (lásd ebben az értelemben: 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, 44. pont; 2006. június 15-i Air Liquide Industries Belgium ítélet, C-393/04 és C-41/05, EU:C:2006:403, 43. pont; 2018. április 26-i ANGED-ítélet, C-233/16, EU:C:2018:280, 26. pont).
- 25 Ugyanakkor más a helyzet, ha az alapügy nem valamely, a vitatott adó alóli mentesítés iránti kérelemre, hanem az ezen adóra vonatkozó szabályoknak az uniós jogra tekintettel való jogszerűségére vonatkozik (2018. április 26-i ANGED-ítélet, C-233/16, EU:C:2018:280, 26. pont).

- 26 Másfelől a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy az adók nem tartoznak az EUM-Szerződés állami támogatásokra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá, hacsak nem valamely támogatási intézkedés finanszírozását szolgálják úgy, hogy annak szerves részét képezik. Abban az esetben, ha a támogatás adó útján történő finanszírozása a támogatási intézkedés szerves részét képezi, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének utolsó mondatában rögzített végrehajtási tilalom nemzeti hatóságok általi megsértésének következményei a támogatási intézkedés e jellemzőjére is kiterjednek, és így a nemzeti hatóságok főszabály szerint kötelesek az uniós jog megsértésével beszedett adókat visszatéríteni (2018. szeptember 20-i Carrefour Hypermarchés és társai ítélet, C-510/16, EU:C:2018:751, 14. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy valamely adót egy támogatási intézkedés szerves részének lehessen tekinteni, a vonatkozó nemzeti szabályozás alapján kötelező hozzárendeltségi viszonyoknak kell fennállnia az adó és a támogatás között abban az értelemben, hogy az adóbevéelt szükségképpen a támogatás finanszírozására fordítják, és az közvetlenül befolyásolja a támogatás nagyságát (2006. június 15-i Air Liquide Industries Belgium ítélet, C-393/04 és C-41/05, EU:C:2006:403, 46. pont; 2006. szeptember 7-i Laboratoires Boiron ítélet, C-526/04, EU:C:2006:528, 44. pont).
- 28 Így olyan kötelező hozzárendeltségi viszony hiányában, amely valamely adót egy támogatáshoz kapcsol, a vitatott támogatási intézkedés uniós jog szempontjából való esetleges jogellenessége nem alkalmas arra, hogy befolyásolja magának az adónak a jogszerűségét, ily módon az ezen adó megfizetésére köteles vállalkozások annak érdekében, hogy kivonják magukat ezen adó megfizetése alól, vagy annak érdekében, hogy azt részükre visszatérítsék, nem hivatkozhatnak arra, hogy jogellenes állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más személyek részesülnek (lásd ebben az értelemben: 2006. október 5-i Transalpine Ölleitung in Österreich ítélet, C-368/04, EU:C:2006:644, 51. pont; 2018. április 26-i ANGED-ítélet, C-233/16, EU:C:2018:280, 26. pont).
- 29 A jelen ügyben az alapjogvita a Vodafone által a különadó alóli mentesítés iránt a magyar adóhatáshoz benyújtott kérelemre vonatkozik. Amint azt a főtanácsnok az indítványának a 138. pontjában lényegében megállapította, a Vodafone-t egy általános hatályú adó terheli, amely az állami költségvetésbe folyik be, anélkül hogy azt kifejezetten az adóalanyok valamely meghatározott csoportja javára nyújtott előny finanszírozásához lenne rendelve.
- 30 Ebből az következik, hogy még ha a különadó alóli *de facto* mentességet, amelyben bizonyos adóalanyok részesülnek, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak is lehetne minősíteni, semmilyen kötelező hozzárendeltségi viszony nem áll fenn ezen adó és az alapügyben szóban forgó adómentességet biztosító intézkedés között.
- 31 Ebből következően a különadó alóli *de facto* mentességnek, amelyben bizonyos adóalanyok részesülnek, az uniós jog szempontjából való esetleges jogellenessége nem alkalmas arra, hogy befolyásolja magának ezen adónak a jogszerűségét, ily módon a Vodafone nem hivatkozhat e mentesség jogellenességére annak érdekében, hogy kivonja magát az említett adó megfizetése alól, vagy hogy azt a részére visszatérítsék.
- 32 A fentiek összességéből következően a második kérdés elfogadhatatlan.

Az első kérdésről

Az elfogadhatóságról

- 33 A magyar kormány álláspontja szerint az első kérdésre adandó válasz nem szükséges az alapjogvita elbírálásához, mivel a Bíróság a 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) ítéletben már állást foglalt az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló törvénynek az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel való összeegyeztethetőségéről.
- 34 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy még ha a Bíróságnak van is az adott jogkérdést megoldó ítélkezési gyakorlata, a nemzeti bíróságok továbbra is teljesen szabadon fordulhatnak a Bírósághoz, ha azt célszerűnek tartják, anélkül hogy az a körülmény, hogy az értelmezésre előterjesztett rendelkezéseket a Bíróság már értelmezte, azzal a következménnyel járna, hogy a Bíróság elveszíti az újbóli határozathozatalra vonatkozó hatáskörét (2018. november 6-i Bauer és Willmeroth ítélet, C-569/16 és C-570/16, EU:C:2018:871, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 Következésképpen az a körülmény, hogy a Bíróság a 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítéletben (C-385/12, EU:C:2014:47) már értelmezte az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket ugyanazon nemzeti szabályozás tekintetében, mint amely az alapügy tárgyát képezi, önmagában nem vezethet a jelen ügy keretében előterjesztett kérdések elfogadhatatlanságához.
- 36 Ráadásul a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy a Bíróság a 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítéletben (C-385/12, EU:C:2014:47) a bolti kiskereskedelmi tevékenység különadója kapcsán megvizsgálta az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló törvény értelmében vett kapcsolt vállalkozások által elért árbevételek összeszámítására vonatkozó szabály alkalmazásának hatását. Hozzáteszi, hogy ezen adó lényegében megegyezik az alapügyben szóban forgó adóval. Ugyanakkor az alapjogvita elbírálása szempontjából szükségesnek tartja annak eldöntését, hogy a különadó sávjaihoz kapcsolódó progresszív adótábla, függetlenül ezen összeszámítási szabály alkalmazásától, önmagában közvetetten hátrányosan megkülönböztető jelleggel bír-e a más tagállamok természetes vagy jogi személyei irányítása alatt álló azon adóalanyokra nézve, amelyek az érdemi adóterhet viselik, és ebből következően ellentétes-e az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel.
- 37 Ilyen körülmények között az első kérdés elfogadható annyiban, amennyiben az az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkekre vonatkozik. Ezzel szemben a jelen ítélet 19–32. pontjában kifejtett indokok alapján e kérdés az EUMSZ 107. és EUMSZ 108. cikk értelmezésére vonatkozó részében elfogadhatatlan.

Az ügy érdeméről

- 38 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az árbevételre kivetett olyan adóra vonatkozó tagállami szabályozás, amelynek progresszív jellege azzal a hatással jár, hogy az abból fakadó érdemi adóterhet elsődlegesen a más tagállamok állampolgárai vagy valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságok közvetlen vagy közvetett irányítása alatt álló vállalkozások viselik.
- 39 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságának célja az, hogy a letelepedés tagállamában más tagállamok állampolgárai és az EUMSZ 54. cikkben említett társaságok számára biztosítsa a nemzeti bánásmódot, és a társaságokat illetően megtilt minden, székhelyen alapuló hátrányos megkülönböztetést (2018. április 26-i ANGED-ítélet, C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 40 Ahhoz, hogy a letelepedés szabadsága hatékonyan érvényesüljön, biztosítania kell a társaságok számára annak lehetőségét, hogy a hozzájuk kapcsolódó másik társaság e szabadságának korlátozására hivatkozzanak, amennyiben az ilyen korlátozás kihat az adóztatásukra (lásd ebben az értelemben: 2014. április 1-jei *Felixstowe Dock and Railway Company és társai* ítélet, C-80/12, EU:C:2014:200, 23. pont).
- 41 A jelen ügyben a Vodafone székhelye Magyarországon található, ugyanakkor e társaság az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező Vodafone Europe 100%-os tulajdonában áll. Márpedig, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 43. pontjában megállapította, amennyiben ezen anyavállalat egy leányvállalatot keresztül végzi a tevékenységét a magyar piacon, az utóbbi leányvállalatot sújtó bármilyen korlátozás érintheti az anyavállalat letelepedési szabadságát. Ily módon, a magyar kormány álláspontjával ellentétben, az alapügyben érvényesen lehet hivatkozni az említett társaság letelepedési szabadságának korlátozására.
- 42 E tekintetben nemcsak a társaságok székhelye alapján történő nyílt hátrányos megkülönböztetés tiltott, hanem az ilyen megkülönböztetés olyan rejtett formái is, amelyek egyéb elhatárolási szempontok alkalmazása révén ténylegesen ugyanahhoz az eredményhez vezetnek (2014. február 5-i *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* ítélet, C-385/12, EU:C:2014:47, 30. pont; 2018. április 26-i *ANGED*-ítélet, C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 17. pont).
- 43 Egyébiránt az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk által tiltott, a társaságok székhelye alapján történő közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül az olyan kötelező adó, amely látszólag objektív elhatárolási szemponton alapul, de a jellemzőire tekintettel az esetek többségében hátrányosan érinti a valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező olyan társaságokat, amelyek az adót kivető tagállamban székhellyel rendelkező társaságokkal összehasonlítható helyzetben vannak (2018. április 26-i *ANGED*-ítélet, C-236/16 és C-237/16, EU:C:2018:291, 18. pont).
- 44 A jelen ügyben az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló törvény semmilyen különbséget nem tesz a vállalkozások között azok székhelye alapján. Ugyanis valamennyi, Magyarországon, a távközlési ágazat területén működő vállalkozás ezen adó alanyának minősül, és az árbevételre vonatkozóan az e törvény által megállapított különböző sávokra alkalmazandó adókulcsok e vállalkozások mindegyike tekintetében érvényesek. E törvény ily módon semmilyen közvetlen hátrányos megkülönböztetést nem valósít meg.
- 45 Ezzel szemben a Vodafone és a Bizottság álláspontja szerint a különadó progresszivitása önmagában azzal a hatással jár, hogy a más tagállamok természetes vagy jogi személyeinek tulajdonában álló vállalkozásokkal szemben előnyben részesíti a magyarországi természetes vagy jogi személyek tulajdonában álló adóalanyokat, ily módon a különadó a sajátosságaira tekintettel közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül.
- 46 Amint arra a Bíróság a jelen ítélet 9. pontjában emlékeztetett, a különadó, amely az árbevételhez igazodó progresszív adó, az adóalap 500 millió HUF-ot (jelenleg hozzávetőleg 1,5 millió euró) meg nem haladó része után 0%-ban megállapított alsó adósávot, az adóalap 500 millió HUF-ot (jelenleg hozzávetőleg 1,5 millió euró) meghaladó, de 5 milliárd HUF-ot (jelenleg hozzávetőleg 15 millió euró) meg nem haladó része után 4,5%-ban megállapított középső adósávot és az adóalap 5 milliárd HUF-ot (jelenleg hozzávetőleg 15 millió euró) meghaladó része után 6,5%-ban megállapított felső adósávot foglal magában.
- 47 Márpedig a magyar hatóságoknak a jelen ügyben szóban forgó adóévekre vonatkozó számadataiból – amint azokat a Bizottság és Magyarország közölte – az következik, hogy az alapügyben szóban forgó időszakban a távközlési tevékenység tekintetében a kizárólag az alsó adósávba eső adóalanyok valamennyien magyarországi természetes vagy jogi személyek tulajdonában álló adóalanyok, a középső adósávba eső adóalanyok fele részben magyarországi természetes vagy jogi személyek tulajdonában

álló, fele részben más tagállamok természetes vagy jogi személyeinek tulajdonában álló adóalany, a felső adósávba eső adóalanyok pedig többségükben más tagállamok természetes vagy jogi személyeinek tulajdonában álló adóalanyok voltak.

- 48 Ezen túlmenően a magyar kormány észrevételeiből az következik, hogy ezen időszakban a különadó legnagyobb részét olyan adóalanyok viselték, amelyek más tagállamok természetes vagy jogi személyeinek tulajdonában álltak. A Vodafone és a Bizottság álláspontja szerint az utóbbiakat sújtó adóteher ily módon arányosan magasabb azon adótehernél, amelyet a magyarországi természetes vagy jogi személyek tulajdonában álló adóalanyok az adóalapjukra tekintettel viselnek, mivel ezen adóalanyok *de facto* mentesülnek ezen különadó alól, vagy csekély mértékű és a magasabb árbevételű vállalkozásokénál lényegesen alacsonyabb tényleges adókulcs alá tartoznak.
- 49 Ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy az uniós adójogi harmonizáció jelenlegi állapotában a tagállamok szabadon határozhatják meg az általuk legmegfelelőbbnek ítélt adóztatási rendszert, ily módon a progresszív adóztatás alkalmazása az egyes tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik (lásd ebben az értelemben: 1976. június 22-i Bobie Getränkevertrieb ítélet, 127/75, EU:C:1976:95, 9. pont; 2007. december 6-i Columbus Container Services ítélet, C-298/05, EU:C:2007:754, 51. és 53. pont).
- 50 Ebben az összefüggésben, és a Bizottság álláspontjával ellentétben, az árbevétel képezheti progresszív adóztatás alapját, mivel egyrészt az árbevétel összege semleges megkülönböztető ismérvnek minősül, másrészt pedig az adóalanyok teherviselési képességét illetően releváns mutatónak tekinthető.
- 51 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló adatokból, különösen az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló törvénynek a jelen ítélet 4. pontjában hivatkozott preambulumból kitűnik, hogy az árbevételen alapuló progresszív különadó alkalmazása révén e törvény célja az „általános adófizetési kötelezettséget” meghaladó közteherviselési képességgel rendelkező adóalanyok megadóztatása.
- 52 Az a körülmény, hogy az ilyen különadó legnagyobb részét más tagállamok természetes vagy jogi személyeinek tulajdonában álló adóalanyok viselik, nem lehet alkalmas arra, hogy önmagában hátrányos megkülönböztetést valósítson meg. Ugyanis, amint azt a főtanácsnok többek között az indítványának a 66., 69. és 82. pontjában megállapította, erre az szolgál magyarázatul, hogy a magyar távközlési piacon az ilyen adóalanyok vannak túlsúlyban, akik e piacon a legmagasabb árbevételt érik el. Így e körülmény olyan esetleges, sőt véletlenszerű mutatónak minősül, amely – még egyébként egy arányos adózási rendszerben is – minden olyan esetben teljesülhet, amikor az érintett piacon más tagállamok vagy harmadik államok vállalkozásai, illetve más tagállamok vagy harmadik országok természetes vagy jogi személyei tulajdonában álló belföldi vállalkozások vannak túlsúlyban.
- 53 Másfelől meg kell jegyezni, hogy a 0%-ban megállapított alsó adósáv nem kizárólag a magyarországi természetes vagy jogi személyek tulajdonában álló adóalanyokat érinti, mivel – csakúgy, mint bármely progresszív adóztatási rendszerben – az érintett piacon működő valamennyi vállalkozás részesül ezen adókedvezményből az árbevételük azon része után, amely nem haladja meg az ezen adósáv tekintetében megállapított felső határt.
- 54 E körülményekből az következik, hogy a különadóhoz kapcsolódó progresszív adókulcsok jellegüknél fogva nem vezetnek be a társaságok székhelyén alapuló hátrányos megkülönböztetést a magyarországi természetes és jogi személyek tulajdonában lévő adóalanyok és a más tagállamok természetes vagy jogi személyeinek tulajdonában álló adóalanyok között.
- 55 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy a jelen ügy eltér a 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47) alapjául szolgáló ügytől. Ugyanis, amint az ezen ítélet 34–36. pontjából következik, ez utóbbi ügy az árbevétel erősen progresszív adókulcsok alapján való megadóztatásának és a kapcsolt vállalkozások árbevételének összeszámítására vonatkozó szabály olyan együttes alkalmazására vonatkozott, ami azt eredményezte, hogy a vállalatcsoportba tartozó adóalanyok adóztatására „fiktív” árbevétel alapján került sor. A Bíróság e tekintetben az említett ítélet

39–41. pontjában lényegében kimondta, hogy amennyiben megállapítást nyer, hogy az érintett tagállam bolti kiskereskedelmi piacán a vállalatcsoportba tartozó és a különadó legfelső adósávjába eső adóalanyok többnyire más tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak – a nemzeti jogszabály értelmében – „kapcsolt” vállalkozásai, a „különadó erősen progresszív adómértékének az összevont árbevételből álló adóalapra történő alkalmazása” különösen azzal a veszéllyel jár, hogy hátrányosan érinti az ilyen társaságokhoz „kapcsolt” adóalanyokat, és ennél fogva az EUMSZ 49. és az EUMSZ 54. cikk értelmében a társaságok székhelyén alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül.

- 56 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a tagállami szabályozás, amely olyan progresszív adót vezet be, amelyhez kapcsolódóan az érdemi adóterhet elsődlegesen a más tagállamok állampolgárainak vagy más tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak a közvetlen vagy közvetett irányítása alatt álló vállalkozások viselik, mivel e vállalkozások rendelkeznek a legnagyobb árbevétellel az érintett piacon.

A harmadik kérdésről

- 57 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 401. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló törvény által létrehozott adó bevezetése.
- 58 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 401. cikke értelmében annak rendelkezései 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, amelyek nem forgalmiadó-jellegűek, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy közterhek beszedése a tagállamok közötti kereskedelem nem támaszt a határátlépéssel összefüggő követelményeket.
- 59 Annak megállapításához, hogy a héairányelv 401. cikke értelmében valamely adó, illeték vagy teher forgalmiadó-jellegű-e, különösen azt kell vizsgálni, hogy veszélyezteti-e a hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszerének működését azáltal, hogy a termékek és szolgáltatások forgalmát, valamint a kereskedelmi ügyleteket a héára jellemzőhöz hasonló módon terheli (lásd analógia útján: 2007. október 11-i KÖGÁZ és társai ítélet, C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 60 A Bíróság e tekintetben leszögezte, hogy minden esetben a termékek és szolgáltatások forgalmát a héához hasonló módon terhelőnek kell tekinteni azon adókat, illetékeket és terheket, amelyek a héa alapvető jellemzőivel rendelkeznek, még ha ez utóbbival nem is egyeznek meg minden szempontból (2006. október 3-i Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 61 Ezzel szemben a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 33. cikkéhez hasonlóan a héairányelv 401. cikkével sem ellentétes az olyan adó fenntartása vagy bevezetése, amely nem rendelkezik a héa valamely alapvető jellemzőjével (lásd analógia útján: 2018. augusztus 7-i Viking Motors és társai ítélet, C-475/17, EU:C:2018:636, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 62 Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az említett négy jellemző a következő: a héa olyan ügyletekre történő általános alkalmazása, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; a héa összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos

megállapítása; ezen adónak a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában történő felszámítása, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától; a termelési és forgalmazási folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegeknek az adóalany által fizetendő héából oly módon történő levonása, hogy az adott szakaszban ezen adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és a szóban forgó adó végül a fogyasztót terhelje (2006. október 3-i Banca popolare di Cremona ítélet, C-475/03, EU:C:2006:629, 28. pont).

- 63 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a különadó nem rendelkezik a héa harmadik és a negyedik, nevezetesen az adónak a termelési és forgalmazási folyamat minden egyes szakaszában történő felszámítására, illetve az e folyamat előző szakaszában megfizetett adó levonásához való jog fennállására vonatkozó alapvető jellemzőjével.
- 64 Ugyanis a héától eltérően ezen adót, amelynek alapja az érintett adóalany nettó árbevétele, nem számítják fel az említett folyamat minden egyes szakaszában, az nem foglal magában a héalevonási jogéhoz hasonló mechanizmust, és az nem csak az ugyanezen folyamat különböző szakaszaiban hozzáadott értéken alapul.
- 65 Márpedig e körülmény elegendő annak megállapításához, hogy a különadó nem rendelkezik a héa valamennyi alapvető jellemzőjével, ebből következően arra nem vonatkozik a héairányelv 401. cikkében foglalt tilalom (lásd analógia útján: 2018. június 12-i Viking Motors és társai ítélet, C-475/17, EU:C:2018:636, 43. pont).
- 66 Következésképpen a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 401. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan adó bevezetése, amely az adóalany teljes árbevételén alapul, és amely időszakonként, nem pedig a termelési és forgalmazási folyamat minden egyes szakaszában kerül felszámításra, anélkül hogy az e folyamat előző szakaszában megfizetett adó tekintetében levonási jog állna fenn.

A költségekről

- 67 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

- 1) Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a tagállami szabályozás, amely olyan progresszív adót vezet be, amelyhez kapcsolódóan az érdemi adóterhet elsődlegesen a más tagállamok állampolgárainak vagy más tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak a közvetlen vagy közvetett irányítása alatt álló vállalkozások viselik, mivel e vállalkozások rendelkeznek a legnagyobb árbevétellel az érintett piacon.
- 2) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 401. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan adó bevezetése, amely az adóalany teljes árbevételén alapul, és amely időszakonként, nem pedig a termelési és forgalmazási folyamat minden egyes szakaszában kerül felszámításra, anélkül hogy az e folyamat előző szakaszában megfizetett adó tekintetében levonási jog állna fenn.

Lenaerts

Silva de Lapuerta

Bonichot

Prechal

Vilaras

Xuereb

Rossi

Juhász

Ilešič

Malenovský

Piçarra

Kihirdetve Luxembourgban, a 2020. március 3-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

K. Lenaerts
elnök