



## Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2017. november 9.<sup>1</sup>

**C-233/16. sz. ügy**

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)  
kontra  
Generalitat de Catalunya**

(a Tribunal Supremo [legfelsőbb bíróság, Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Letelepedés szabadsága – Önálló nagy kiskereskedelmi létesítmények regionális adója – Közvetett korlátozás, mivel statisztikai szempontból túlnyomóan a külföldi kereskedelmi láncok érintettek – Harmadik személyek adómentessége és adókedvezménye mint tiltott támogatás – A Bizottság leveleinek következményei a tiltott támogatásnak való minősítésre nézve”

### I. Bevezetés

1. A jelen ügy alkalmat ad a Bíróság számára, hogy pontosítsa az uniós jogi támogatási tilalom alkalmazási körét. A spanyol Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (üzletláncok országos szövetsége; a továbbiakban: ANGED) az alapeljárásban ugyanis kifogásolja a katalóniai nagy kereskedelmi létesítményekre kivetett különadót (a továbbiakban: IGEC).

2. Ebben az adóban az ANGED és a Bizottság a letelepedés szabadságának korlátozását és tiltott támogatást lát különösen a kisméretű kereskedelmi létesítmények vonatkozásában, mivel ezeket nem érinti az adó. A Bíróságot ezért a jelen ügyben és két további másik eljárásban<sup>2</sup> újból felhívták, hogy foglaljon állást az egyrészt a tagállamok adóztatási és illetékkiszabási joghatósága, másrészt az alapvető szabadságok és a támogatásokra vonatkozó szabályok metszéspontjában.

3. A Bíróság még 2005-ben az állami támogatások szabályai szempontjából irrelevánsak minősítette a 400 m<sup>2</sup>-nél nagyobb értékesítési területtel rendelkező tulajdonosok hasonló francia adóját.<sup>3</sup> A Bíróság azonban azóta továbbfejlesztette a támogatások fogalmát. Ezért a Bíróságnak újból határoznia kell, hogy a támogatásokra vonatkozó szabályok alapján felül kell-e vizsgálni, és ha igen, mennyiben, a kisebb létesítmények tulajdonosainak az adószabályok hatálya alóli kivételét.

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: német.

<sup>2</sup> Ezek a C-234/16. és C-235/16., valamint a C-236/16. és C-237/16. sz. egyesített ügyek.

<sup>3</sup> 2005. október 27-i Distribution Casino France és társai ítélet (C-266/04–C-270/04, C-276/04 és C-276/04 és C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 34. pont).

## II. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

4. Az ügy uniós jogi háttérét az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk, az EUMSZ 107. és azt követő cikkei, valamint a 659/1999/EK rendelet<sup>4</sup> (a továbbiakban: 659/1999 rendelet) (átdolgozta az [EU] 2015/1589 rendelet<sup>5</sup> [a továbbiakban: 2015/1589 rendelet]) képezik.

### B. A spanyol jog

5. Az alapeljárásban az eljárás tárgyát képező adó a Ley del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales törvényen (a katalán parlament 2000. december 29-i 16/2000. sz. törvénye a nagy kereskedelmi létesítményekre kivetett adóról, a továbbiakban: 16/2000. sz. törvény) alapul.

6. A preambulum alapján az IGEC egész Katalónia területén nem adóügyi jelleggel jött létre, azzal a céllal, hogy a nagy kereskedelmi létesítmények koncentrálódása által okozott területi és környezeti hatásokat ellensúlyozza, valamint biztosítsa a városi övezetbe integrált kereskedelem modernizációját és fejlesztését. Az adó célja ennek kapcsán újra egyensúlyba hozni a különböző típusú vállalkozások versenyhelyzetét.

7. Az adó tárgya (2. cikk) alapján az IGEC „a nagy alapterületen létrejött, meghatározott kereskedelmi létesítmények kivételes gazdasági kapacitására vet ki adót”. Adóköteles tevékenység (4. cikk) a nagy alapterületű létesítmények kereskedelmi célra való használata. A nagy alapterületű létesítmények kereskedelmi célra való használata alatt a kiskereskedelmi forgalmazással foglalkozó önálló nagy kereskedelmi létesítmények által végzett tevékenység értendő. Ezek alá tartoznak azok a nagy kereskedelmi létesítmények, amelyek 2500 m<sup>2</sup> vagy azt meghaladó eladótérrel rendelkeznek.

8. Az 5. cikk (Mentességek) alapján az IGEC alól mentességet élvez a nagy alapterületű létesítményeknek a kertészeti árukat, járműveket, építőanyagokat, gépeket és ipari alapanyagokat értékesítő önálló nagy kereskedelmi létesítmények általi használata. Az IGEC adóalanyai az önálló nagy kereskedelmi létesítmények tulajdonosaként bejegyzett természetes vagy jogi személyek, függetlenül attól, hogy kollektív nagy kereskedelmi létesítményen belül helyezkednek-e el, vagy sem (6. cikk).

9. Az adó alapja (7. cikk) az önálló nagy kereskedelmi létesítmények négyzetméterben kifejezett teljes alapterülete. A teljes alapterületet a következő területek összeadásával számítják ki: a) a minimális mentesülés koncepciójának megfelelően a 2499 m<sup>2</sup>-rel csökkentett eladótér; b) a raktárak, műhelyek és gyártóhelyiségek területe; c) az elsősorban ügyfelek által használt parkoló területe, amelyet egy együttható alkalmazásával módosítanak.

10. Az alapvetően bútorok, szaniterak és nyílászárók értékesítésével foglalkozó adóalanyok, valamint barkácsáruházak esetében a számítási alapra a 16/2000. sz. törvény 8. cikke alapján 60%-os csökkentést kell alkalmazni. Adott esetben a fizetendő összegre a 16/2000. sz. törvény 11. cikke alapján 40%-os adókedvezményt alkalmaznak olyan önálló nagy kereskedelmi létesítmények esetében, amelyeket a saját tulajdonú járművön kívül legalább három tömegközlekedési eszközzel lehet megközelíteni. Az IGEC a 16/2000. sz. törvény 12. cikke alapján rendszeres adó. Az adózási időszak egybeesik a naptári évvel.

<sup>4</sup> Az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL 1999. L 83., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.).

<sup>5</sup> Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.).

11. A Ley del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (a katalán parlament 2000. december 29-i 15/2000. sz. törvénye az adóügyi és közigazgatási intézkedésekről) ötödik kiegészítő rendelkezése a Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (a katalán parlament 2002. december 30-i 31/2002. sz. törvénye az adóügyi és közigazgatási intézkedésekről; a továbbiakban: 31/2002. sz. törvény) 17. cikke általi módosítást követően a következő szabályozást tartalmazza:

„Az [IGEC-ből] befolyó bevételeket, amelyeket semmiképp sem szabad kereskedelmi vállalkozások konkrét támogatására fordítani, az alábbi feltételek szerint kell szétosztani: a) legalább 40%-ot kell fordítani a városi létesítmények infrastruktúrájára és a kereskedelmi várostervezésre. b) legalább 30%-ot kell fordítani a nagy kereskedelmi létesítmények létesítésével érintett területekre vonatkozó cselekvési tervek kidolgozására és a kereskedelem élénkítésére. c) legalább 10%-ot kell fordítani a nagy kereskedelmi létesítmények létesítése által érintett területekre vonatkozó környezetvédelmi cselekvési tervek kidolgozására.”

### III. Az alapügy

12. 2002. február 21-én az ANGED – üzletláncok országos szövetsége – az IGEC ellen irányuló közigazgatási keresetet nyújtott be, mivel úgy vélte, hogy az számos spanyol alkotmányos és jogi előírást sért.

13. A Bizottság Versenypolitikai Főigazgatóságának állami támogatásokkal foglalkozó igazgatója (a továbbiakban: DG COMP) a Spanyol Királyság részére küldött, 2003. október 2-án kelt levelében azonban arról tájékoztatót, hogy egy, az EK 87. cikk (jelenleg EUMSZ 107. cikk) alapján az IGEC-re vonatkozóan benyújtott panasz kivizsgálása során arra a következtetésre jutott, hogy az említett adóból származó bevételeket nem kereskedelmi vállalkozások egyedi támogatására, hanem a városi létesítményi infrastruktúrák és a kereskedelmi várostervezés finanszírozására, cselekvési tervek kidolgozására, a kereskedelem élénkítésére, valamint környezetvédelmi cselekvési tervek kidolgozására fordítják. Kizárt, hogy a befolyt bevételekből egy adott vállalat vagy egy adott tevékenységi ágazat (jelesül a városi kiskereskedelem) részesült volna támogatásban, mert közérdekű célra irányulnak, és a társadalom egészének javát szolgálják.

14. A 2012. szeptember 27-i ítélettel elutasították az ANGED közigazgatási keresetét. 2012. december 12-én az ANGED a hivatkozott ítélet ellen felülvizsgálat kérelmet nyújtott be a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) előtt.

15. 2013 februárjában és májusában az ANGED panaszt tett a Bizottságnál a Spanyol Királyság ellen, mivel véleménye szerint az IGEC hat autonóm közösségben érvényes szabályozása sérti az európai uniós jogot. A Bizottság a Spanyol Királyság részére küldött, 2014. november 28-án kelt levelében már arról tájékoztatót, hogy a Bizottságban felmerült, hogy a kisméretű kiskereskedelmi létesítmények és meghatározott szaküzletek részére nyújtott mentességet jogellenes állami támogatásnak tekinték. Úgy tűnt, hogy a mentességek meghatározott vállalkozások számára szelektív előnyt nyújtanak, mivel kivételt képeznek az általános adóztatás hatálya alól (amelyet a kiskereskedelmi létesítményekre vetnek ki az alapterületük alapján).

16. A Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményez.

#### IV. A Bíróság előtti eljárás

17. A Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket, hogy azokkal ellentétes egy olyan regionális adó létezése, amelyet a 2500 m<sup>2</sup> vagy azt meghaladó eladóterű, önálló nagy kereskedelmi létesítmények üzemeltetésére vetnek ki az e régió területére, környezetére és városi kereskedelmi szerkezetére gyakorolt hatásukra hivatkozva, amely azonban jogilag ezen kereskedelmi létesítmények valós elhelyezkedésétől függetlenül kerül alkalmazásra, legyenek azok akár a kiépült városi övezeten belül vagy azon kívül, és az esetek többségében gyakorlatilag más tagállamok vállalkozásaira vonatkozik, figyelembe véve, hogy: i. nem érinti a több, egyenként 2500 m<sup>2</sup> alatti eladóterű kereskedelmi létesítménnyel rendelkező kereskedőket, bármennyi is legyen létesítményeik eladótereinek összege, ii. mentesíti a nagy kollektív kereskedelmi létesítményeket, iii. mentességet ad a kertészeti termékeket, járműveket, építőanyagokat, gépeket és ipari alapanyagokat forgalmazó önálló kereskedelmi létesítményeknek, és iv. az elsősorban bútorok, szaniterek, nyílászárók értékesítésével foglalkozó létesítményekre, valamint a barkácsáruházakra vonatkozóan csupán az adóalap 40%-a után fizetendő adót állapít meg?
2. Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, hogy az említett rendelkezés értelmében tiltott állami támogatásnak minősül i. a 2500 m<sup>2</sup> alatti eladóterű önálló kereskedelmi létesítmények, a kollektív kereskedelmi létesítmények, valamint a kertészeti termékeket, járműveket, építőanyagokat, gépeket és ipari alapanyagokat értékesítő önálló kereskedelmi létesítmények IGEC alóli teljes mentessége, és ii. az elsősorban bútorok, szaniterek és nyílászárók értékesítésével foglalkozó önálló kereskedelmi létesítmények, valamint a barkácsáruházak IGEC alóli részleges mentessége?
3. Amennyiben az említett, IGEC alóli teljes vagy részleges mentességek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülnek, milyen időbeli hatálya van e döntésnek, figyelembe véve annak a levélnek a tényét és tartalmát, amelyet 2003. október 2-i keltezéssel küldött a Versenypolitikai Főigazgatóság állami támogatásokkal foglalkozó igazgatója a Spanyol Királyság Európai Unió melletti képviselete részére a CP-11/01. sz. üggyel – a Katalán Autonóm Község által a katalán parlament által hozott törvénynek megfelelően nyújtott feltételezett támogatásokkal – kapcsolatban?

18. Ezekkel a kérdésekkel kapcsolatban a Bíróság előtti eljárásban az ANGED, Katalónia és az Európai Bizottság írásban foglalt állást, és részt vett a 2017. július 6-i tárgyaláson.

#### V. A jogkérdésről

##### A. Az elfogadhatóságról

19. Katalónia részben azért tartja elfogadhatatlannak a kérdéseket, mert a kérdést előterjesztő bíróság nem adja meg a jogi értékeléshez szükséges adatokat, és ezenkívül tisztán tagállami tényállásról van szó. Különösen nincsen kifejtve, hogy az adó ténylegesen mennyiben terheli hátrányosan megkülönböztető módon a határokon átnyúlóan működő európai vállalkozásokat.

20. Egyik kifogás sem meggyőző. Az uniós jogi szempontú jogi értékelés vonatkozásában fennállnak a lényeges elemek (lásd fent). A tényleges korlátozás értékelése olyan jogkérdés, amelyet az elfogadhatóságon kívül kell vizsgálni. Amennyiben arról a kérdéssről van szó, hogy valamely adó nagyobb kereskedelmi létesítményekre kivetése különösen a külföldi vállalkozásokat érinti-e, és ezért visszatart-e a letelepedés szabadságának gyakorlásától Spanyolországban, nem is lehet feltételezni tisztán tagállami tényállást.

21. Még ha az ANGED elsődlegesen a spanyol kereskedelmi létesítmények országos szövetsége is, a 16/2000. sz. törvény esetében olyan szabályozásról van szó, amely más tagállami vállalkozásokra is vonatkozik. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság nyilvánvalóan e szabályozás érvényességét vizsgálja, a kérdést előterjesztő bíróság eljárást lezáró ítéletének e vállalkozások tekintetében is lesznek joghatásai. Erre az esetre a Bíróság már megállapította, hogy a Szerződés alapvető szabadságokra vonatkozó rendelkezéseivel kapcsolatosan elé terjesztett kérdéseket megválaszolja.<sup>6</sup>

22. Problematikusabb azonban, hogy az alapeljárás felperese olyan nagy kereskedelmi létesítmények szövetsége, amelynek tagjai még akkor sem tagadhatnák meg a szóban forgó adók fizetését, ha tiltott állami támogatásnak kellene tekinteni a kisebb méretű kereskedelmi létesítmények tulajdonosainak az adó hatálya alóli kivételét. Ez abból az ítélkezési gyakorlatból következik, miszerint valamely adó alanya annak érdekében, hogy kivonja magát az említett adó megfizetése alól, nem hivatkozhat arra, hogy állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más vállalkozások részesülnek.<sup>7</sup>

23. Mivel az adókat rendszerint (így a szóban forgó ügyben is) célhoz kötötten kell felhasználni, mindig vizsgálni kell (erről a lenti 63. és 64. pontban), hogy a támogatásokra vonatkozó szabályok szempontjából szabályosan használják-e fel az adóból származó bevételt.<sup>8</sup> Következésképpen az adó alanyának is érdeke fűződhet az adó felülvizsgálatához. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem ezért elfogadható.

## **B. Az alapvető szabadságok korlátozásáról**

24. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy ellentétes-e a letelepedés szabadságával az IGEC-hez hasonló adó. Ezért arról kell dönteni, hogy 1. fennáll-e a letelepedés szabadságának olyan korlátozása, amely 2. nem igazolt.

25. A háttérben az IGEC hatásmódja áll. Ez az adóköteles tényállásban az önálló nagy kereskedelmi létesítmények létehez kapcsolódik. Ezek olyan létesítmények, amelyek legalább 2500 m<sup>2</sup> eladóterülettel rendelkeznek. 17,429 euró mértékű adó terheli az eladóter minden olyan négyzetméterét, amely meghaladja a 16/2000. sz. törvény 7. cikkében meghatározott 2499 m<sup>2</sup> „szabad alapterületet”. A 2500 m<sup>2</sup> alapterülettel rendelkező önálló kiskereskedelmi vállalat – a még arányosan tekintetbe veendő raktár és parkoló területének figyelmen kívül hagyásával – tehát 1 m<sup>2</sup>-rel az adó alá tartozna.

26. Ezt a területet módosítják még egy olyan együtthatóval, amely (10 000 m<sup>2</sup>-ig) az alapterület nagyságával nő. Ez ennyiben az adó bizonyos progresszív hatásához vezet. Az önálló nagy kereskedelmi létesítmények meghatározott típusai vonatkozásában léteznek továbbá adókedvezmények, illetve adómentességek. Végeredményben a nagyobb kereskedelmi létesítményeknek abszolút és relatív szempontból is nagyobb adóterhet kell viselniük az alapterület szerint kisebb önálló kereskedelmi létesítményekhez képest, miközben minden kereskedelmi létesítmény számára 2499 m<sup>2</sup> „szabad alapterületet” kell biztosítani.

6 2013. május 8-i Libert és társai ítélet (C-197/11 és C-203/11, EU:C:2013:288, 35. pont) és 2016. november 15-i Ullens de Schooten ítélet (C-268/15, EU:C:2016:874, 51. pont).

7 2001. szeptember 20-i Banks ítélet (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2005. október 27-i Distribution Casino France és társai ítélet (C-266/04–C-270/04, C-276/04 és C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 42. és azt követő pontok); 2006. június 15-i Air Liquide Industries Belgium ítélet (C-393/04 és C-41/05, EU:C:2006:403, 43. és azt követő pontok); 2015. október 6-i Finanzamt Linz ítélet (C-66/14, EU:C:2015:661, 21. pont).

8 E kérdés relevanciájával kapcsolatban lásd csupán: 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, 37., 45. és azt követő pontok).

## **1. A letelepedés szabadságának korlátozása**

27. Az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk alapján a letelepedés szabadsága magában foglalja valamely tagállam állampolgárainak a jogát gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására valamely másik tagállam területén.<sup>9</sup> A letelepedés szabadságának korlátozása az állandó ítélkezési gyakorlat szerint minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi.<sup>10</sup>

28. Az adók és az illetékek esetében *per se* ez az eset áll fenn. Ezért álláspontom szerint<sup>11</sup> az alapvető szabadságok ilyen terhek alapján történő vizsgálata során az a lényeges, hogy a határokon átnyúló tényállást hátrányosan kezelik-e a tagállami tényállással szemben.<sup>12</sup>

### **a) Hiányzó hátrányosan megkülönböztető korlátozás**

29. A jelen ügyben azonban már az *eltérő* bánásmód hiányzik. Az 1 m<sup>2</sup>-től 2499 m<sup>2</sup>-ig terjedő eladótérre vonatkozóan itt a 16/2000. sz. törvény 7. cikkének a) pontja alapján nem kerül sor a kis és nagy, a belföldi és külföldi kereskedelmi létesítmények eltérő kezelésére. Ilyen méretű eladótérrel valamennyien mentesülnek az adó alól. A határérték itt úgy hat, mint egy minden kiskereskedelmi vállalatot megillető adóalap-kedvezmény. A kisebb méretű (2500 m<sup>2</sup> alatti eladótérrel rendelkező) kereskedelmi létesítményekre nem terjed ki, a nagyobbakra pedig kiterjed ugyan, azonban az eladótér 2499 m<sup>2</sup>-éig nem vonatkozik rájuk adóteher. Mivel ez az „adóalap-kedvezmény” egyaránt vonatkozik a nagy és a kisméretű kereskedelmi létesítményekre, ennyiben már hiányzik bármilyen kereskedelmi létesítmény hátrányos kezelése. Következésképpen ennyiben nem valósul meg a letelepedés szabadságának korlátozása.

30. Csak más megítélés esetén merülne fel egyáltalán az a kérdés, hogy nyílt vagy leplezett hátrányos megkülönböztetést jelent-e a kisméretű kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivétele.

### **b) Másodlagosan: külföldi vállalkozások nyílt, illetve leplezett hátrányos megkülönböztetése**

31. Külföldi vállalkozások nyílt hátrányos megkülönböztetése a jelen ügyben nem felismerhető. Ellenkezőleg, az „önálló nagy kereskedelmi létesítmények” valamennyi tulajdonosa ezen adó alá tartozik azzal az eladótérrel, amely meghaladja a 2499 m<sup>2</sup> határértéket (a 16/2000. sz. törvény 4. cikke). Mint a Bíróság<sup>13</sup> már megállapította, az a tény, hogy a külföldi beruházók a nagyobb kereskedelmi létesítmények létrehozását részesítik előnyben az új területre való sikeres bejutáshoz szükséges méretgazdaságosságból eredő haszon elérése érdekében, inkább az új piacra való belépéshez kapcsolódik, mint a gazdasági szereplők „állampolgárságához”.<sup>14</sup>

<sup>9</sup> 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2005. december 13-i SEVIC Systems ítélet (C-411/03, EU:C:2005:762, 18. pont); 2010. január 21-i SGI-ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26, 38. pont).

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

<sup>11</sup> Lásd a C ügyre (C-122/15, EU:C:2016:65, 66. pont), az X ügyre (C-498/10, EU:C:2011:870, 28. és 29. pont), a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre (C-385/12, EU:C:2013:531, 83. és 84. pont), valamint az X ügyre (C-686/13, EU:C:2015:31, 40. pont) vonatkozó indítványaimat.

<sup>12</sup> Lásd továbbá: 2007. december 6-i Columbus Container Services ítélet (C-298/05, EU:C:2007:754, 51. és 53. pont); 2009. június 4-i KBC Bank végzés (C-439/07 és C-499/07, EU:C:2009:339, 80. pont); 2016. április 14-i Sparkasse Allgäu ítélet (C-522/14, EU:C:2016:253, 29. pont).

<sup>13</sup> 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172).

<sup>14</sup> 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 61. pont).

32. Tilos azonban a hátrányos megkülönböztetés valamennyi leplezett formája is, amelyek más megkülönböztető ismérvek alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek<sup>15</sup> (úgynevezett leplezett, illetve közvetett hátrányos megkülönböztetés).

33. A Hervis Sport ítéletben a Bíróság megállapította, hogy az adónak a vállalkozás árbevételeitől függő megállapításakor adott esetben ténylegesen a más tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozások hátrányos megkülönböztetésére kerülhet sor.<sup>16</sup> A konkrét ügyben kiskereskedelmi vállalatok olyan különadójáról volt szó, amelynek mértéke erősen progresszíven függött az árbevételtől. Vállalatcsoporthoz tartozó vállalkozások esetén továbbá az összevont árbevételt tekintették a valamely adósávba történő besorolás alapján a konkrét vállalkozások forgalma helyett. A Bíróság megállapította, hogy közvetett hátrányos megkülönböztetés állhat fenn, ha *a legtöbb* vállalkozás, amely a nagy árbevétel alapján erősen progresszív adót fizet, valamely más tagállami kapcsolódással rendelkező vállalatcsoport részét képezi.<sup>17</sup>

*1) A jelentősebb érintettség önmagában nem elegendő*

34. Ehhez azonban a jelen ügy nem hasonlítható. Az IGEC nem erősen progresszív, és nem adtak össze vállalatcsoportokhoz tartozó eredményeket sem. Ellenkezőleg, az adott helyen lévő mindenkori eladótér nagyságát vették tekintetbe.

35. Ennek kapcsán nézetem szerint nem lehet elegendő kizárólag a külföldi vállalkozások *jelentősebb* érintettségére tekintettel lenni – ahogy a Bizottság és az ANGED állítja – azért, hogy igenlő választ adhassunk az alapvető szabadságok keretében történő leplezett hátrányos megkülönböztetésre.<sup>18</sup> Ez például megtiltana a tagállamnak a vállalkozások megadóztatásának bevezetését, ha a tagállamban a történelmi fejlődés alapján több mint 50%-ban külföldi vállalkozások működnek. Kizárólag az, hogy – többé-kevésbé véletlenül – a valamely adó bevezetése által érintett személyek nagymértékben vagy éppen többségükben más tagállami illetőségűek, ezért önmagában még nem jelenthet leplezett hátrányos megkülönböztetést.

<sup>15</sup> Lásd többek között: 1989. december 5-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-3/88, EU:C:1989:606, 8. pont); 1993. július 13-i Commerzbank ítélet (C-330/91, EU:C:1993:303, 14. pont); 1995. február 14-i Schumacker ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 26. pont); 1999. július 8-i Baxter és társai ítélet (C-254/97, EU:C:1999:368, 10. pont); 2007. január 25-i Meindl ítélet (C-329/05, EU:C:2007:57, 21. pont); 2010. március 18-i Gielen ítélet (C-440/08, EU:C:2010:148, 37. pont); 2010. június 1-jei Blanco Pérez és Chao Gómez ítélet (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300, 117. és 118. pont); 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47, 30. pont); 2017. június 8-i Van der Weegen és társai ítélet (C-580/15, EU:C:2017:429, 33. pont); lásd továbbá: a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványom (C-385/12, EU:C:2013:531, 34. pont).

<sup>16</sup> 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47, 39. pont).

<sup>17</sup> 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47, 39. és azt követő pontok).

<sup>18</sup> Lásd ezzel kapcsolatban továbbá a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványomat (C-385/12, EU:C:2013:531, 41. pont).

## 2) A leplezett hátrányos megkülönböztetés feltételei

36. Ezért tisztázni kell a leplezett hátrányos megkülönböztetés pontos feltételeit. Ezzel kapcsolatban felmerül egyrészt a kérdés, hogy a székhelyen alapuló eltérő bánásmód megállapításához milyen erősnek kell lennie az összefüggésnek a kiválasztott megkülönböztető ismerv és a társaság székhelye között. A Bíróság eddig mind az esetek többségében történő egyezést,<sup>19</sup> mind pedig a külföldiek pusztán jelentősebb érintettségét figyelembe vette,<sup>20</sup> vagy egyszerűen a hátrányos megkülönböztetés veszélyét említette.<sup>21</sup> Eddig csak az állapítható meg, hogy nem írható elő olyan szempont, amely 100%-ban egybeesik a társaság székhelyével.<sup>22</sup>

37. Másrészt nemcsak az összefüggésnek az ítélkezési gyakorlat által megkövetelt mértéke kétséges, hanem azon kérdés is, hogy ezen összefüggésnek szokásosan<sup>23</sup> fenn kell-e állnia, vagy a megkülönböztető ismerv jellegéből kell-e következnie, amiként erre több ítélet utal,<sup>24</sup> vagy esetlegesebb tényleges kapcsolaton is alapulhat.<sup>25</sup>

38. Véleményem szerint az adójogban behatároltabb feltételek szükségesek valamely leplezett hátrányos megkülönböztetés feltételezéséhez. Csupán azon esetekre kell vonatkozni, amelyek tisztán formálisan tekintve nem minősülnek hátrányos megkülönböztetésnek, de akként hatnak.<sup>26</sup> Valamely leplezetten hátrányosan megkülönböztető szabályozásnak nézetem szerint ezért jellegénél fogva<sup>27</sup> vagy messze túlnyomó mértékben különösen külföldi vállalkozásokat kell érintenie, amint alkalmasint a Hervis Sport ügyben<sup>28</sup> erről volt szó.

39. Ezt azonban nem lehet feltételezni az olyan, bizonyos méretű eladóterülethez kapcsolás esetén, amelynek határértéke csupán azt eredményezi, hogy a Bizottság egy 2004-es levele szerint Katalóniában (15 figyelembe vehető évből) az egyik évben az érintett kereskedelmi létesítmények körülbelül 61,5%-át más tagállami vállalkozások üzemeltették (illetve más tagállami illetőségű társasági tagok rendelkeztek velük).

40. Nem világos továbbá, hogyan határozták meg e vállalkozások<sup>29</sup> „származását”. Különösen az adójogban a vállalkozások származását elsődlegesen azok székhelye szerint valamely illetőség értelmében határozzák meg, és nem például a társasági tagok állampolgársága alapján. Mivel az ANGED üzletláncok országos szövetsége Spanyolországban, annak tagjait spanyol vállalkozásokként is lehetne érteni. Abból sem következne más, ha a társasági tagokra lennének figyelemmel. Ennyiben az

19 Lásd: 1988. július 7-i Stanton és L'Étoile 1905 ítélet (143/87, EU:C:1988:378, 9. pont); 1993. július 13-i Commerzbank ítélet (C-330/91, EU:C:1993:303, 15. pont); 1999. július 8-i Baxter és társai ítélet (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. pont); 2007. március 22-i Talotta ítélet (C-383/05, EU:C:2007:181, 32. pont); lásd még: 1988. március 3-i Bergandi ítélet (252/86, EU:C:1988:112, 28. pont) az EGK 95. cikkéről; 2010. október 26-i Schmelz ítélet (C-97/09, EU:C:2010:632, 48. pont) a szolgáltatásnyújtás szabadságáról; 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47, 39. és azt követő pontok).

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

21 Lásd: 2007. március 22-i Talotta ítélet (C-383/05, EU:C:2007:181, 32. pont); 2010. június 1-jei Blanco Pérez és Chao Gómez ítélet (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300, 119. pont); lásd még: 1990. május 8-i Biehl ítélet (C-175/88, EU:C:1990:186, 14. pont) a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogáról.

22 Lásd ebben az értelemben: 2012. június 28-i Erny ítélet (C-172/11, EU:C:2012:399, 41. pont) a munkavállalók szabad mozgáshoz való jogáról.

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

24 Lásd: 1999. július 8-i Baxter és társai ítélet (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. pont); 2009. szeptember 10-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-269/07, EU:C:2009:527, 54. pont); 2010. június 1-jei Blanco Pérez és Chao Gómez ítélet (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300, 119. pont); 2012. június 28-i Erny ítélet (C-172/11, EU:C:2012:399, 41. pont); 2013. december 5-i Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs ítélet (C-514/12, EU:C:2013:799, 26. pont); 2017. március 2-i Eschenbrenner ítélet (C-496/15, EU:C:2017:152, 36. pont).

25 Lásd: 1989. december 5-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-3/88, EU:C:1989:606, 9. pont); lásd még: 1985. május 9-i Humblot ítélet (112/84; EU:C:1985:185, 14. pont) az EGK 95. cikkéről.

26 Lásd ezzel kapcsolatban már a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványomat (C-385/12, EU:C:2013:531, 40. pont).

27 Hasonlóképpen a letelepedés szabadságának alkalmazási körét illetően is: 2010. június 1-jei Blanco Pérez és Chao Gómez ítélet (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300, 119. pont).

28 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47) a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítvánnyal (C-385/12, EU:C:2013:531, 37. és azt követő pontok).

29 Lásd még: 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 60. pont), amelyben inkább az „ellenőrzésre” és a „tulajdonosi körre” voltak tekintettel, kevésbé a társasági tagok illetőségére.

ANGED által becsatolt dokumentumok azt mutatják, hogy a teljes adóbevételnek „csak” az 52,03%-át viselik más tagállami vállalkozások, és hogy azok részesedése a teljes „megadóztatott” eladótérben „csak” 46,77%. Mindez nem utal arra, hogy a szóban forgó ügyben a spanyol vállalkozásokhoz képest *de facto* elsődlegesen vagy strukturálisan hátrányosan megkülönböztetik a más tagállami vállalkozásokat.

## **2. Másodlagosan: igazolás**

41. Amennyiben a fenti megfontolások ellenére mégis feltételezni kellene a leplezett hátrányos megkülönböztetést, úgy meg kellene vizsgálni, hogy ez igazolt-e. E vizsgálat azonban csak a kisebb méretű kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivételére terjed ki. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből ugyanis nem következik, hogy túlnyomóan belföldi vállalkozások profitálnak az IGEC-en belüli mentességekből és kedvezményeiből (a 16/2000. sz. törvény 5. és 8. cikke).

42. Az alapvető szabadságok valamely korlátozása nyomós közérdekből igazolható, amennyiben alkalmas az általa elérni kívánt cél megvalósítására, és nem lép túl az annak megvalósításához szükséges mértéken.<sup>30</sup>

### **a) Nyomós közérdek**

43. Az IGEC a területrendezést és a környezetvédelmet szolgálja (lásd a fenti 6. pontot). A létesítményeknek részt kell vállalniuk azon negatív külső hatások okozta költségek viselésében, amelyekért túlnyomó mértékben ők felelősek (például az infrastruktúra rendkívüli költségei), mivel azokat nem megfelelő mértékben viselik. A területrendezési célok<sup>31</sup> és a környezetvédelem<sup>32</sup> a Bíróság ítélkezési gyakorlatában elismert igazolási indokok.

44. Ezen túlmenően ahhoz a kivételes gazdasági kapacitáshoz kell kapcsolódni, amely közvetlenül a nagy eladóterek használatával jár, és azt kell kihasználni. Ezáltal az eladótér nagyságán alapuló versenyelőny is mérséklődik valamennyire a kisebb méretű kereskedelmi létesítményekhez képest. Álláspontom szerint a Bíróságnak eddig még nem kellett döntenie arról, hogy valamely alapvető szabadság korlátozását igazoló indoknak lehet-e tekinteni az eltérő gazdasági kapacitást (és ezzel az eltérő pénzügyi teher-viselési képességet) is. Azonban nem szeretném kizárni, hogy például valamely progresszív adótétel esetén az eltérő gazdasági kapacitás is igazolhat eltérő adójogi bánásmódot.<sup>33</sup>

### **b) A korlátozás arányossága**

45. A korlátozásnak továbbá alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem lépheti túl az e cél – jelen ügyben a területre és a környezetre gyakorolt azon hatások kompenzálása, amelyek a nagy kereskedelmi létesítmények létesítésével járhatnak – eléréséhez szükséges mértéket.<sup>34</sup>

30 2004. október 5-i CaixaBank France ítélet (C-442/02, EU:C:2004:586, 17. pont); 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 73. pont); 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47, 42. pont).

31 2009. október 1-jei Woningstichting Sint Servatius ítélet (C-567/07, EU:C:2009:593, 29. pont); 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 74. pont).

32 2010. március 11-i Attanasio Group ítélet (C-384/08, EU:C:2010:133, 50. pont); 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 74. pont).

33 Lásd ezzel kapcsolatban továbbá a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ügyre vonatkozó indítványomat (C-385/12, EU:C:2013:531, 59. és azt követő pontok).

34 2005. december 13-i Mark & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. pont); 2005. december 13-i SEVIC Systems ítélet (C-411/03, EU:C:2005:762, 23. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. pont); 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 27. pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. pont); 2014. július 17-i Nordea Bank ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. pont).

### 1) Az adó alkalmassága

46. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti jogszabály csak akkor alkalmas a hivatkozott cél megvalósítására, ha azt ténylegesen koherens és szisztematikus módon kívánja elérni.<sup>35</sup>

47. Ennek során az uniós jogalkotó széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik azon a területen, amely a jogalkotó részéről politikai, gazdasági és szociális jellegű döntést von maga után, és amelyen belül összetett értékelést kell elvégeznie. Ebből következik, hogy az e területen kibocsátott valamely intézkedés jogellenessége csak akkor állapítható meg, ha az intézkedés nyilvánvalóan nem alkalmas az illetékes intézmények által kitűzött cél elérésére.<sup>36</sup>

48. A Bíróság tiszteletben tartja továbbá a tagállamok mérlegelési mozgásterét általános törvények megalkotása esetében.<sup>37</sup> Különösen az illeték- és az adótörvények jogalkotójától is megkövetelik a politikai, gazdasági és szociális döntéseket. Neki is<sup>38</sup> összetett értékelést kell végeznie. Közösségi jogi harmonizáció hiányában a nemzeti jogalkotó az illeték- és adójog területén bizonyos mértékű mérlegelési mozgástérrel rendelkezik a kereskedelmi létesítmények adójának megállapítása során. Következésképpen a koherencia követelményének megfelel, ha az IGEC nem nyilvánvalóan alkalmatlan a cél elérésére.

49. Az IGEC különösen az alapterület mérete szerint nagy kereskedelmi létesítményeket terheli. Ez felismerhetően azon a feltételezésen alapul, hogy az ilyen létesítmények nagyobb ügyfél- és beszállítói forgalmat generálnak. Nyilvánvaló, hogy e nagyobb ügyfél- és beszállítói forgalomból nagyobb zaj- és levegőszennyezés-kibocsátás, és ezzel nagyobb mértékű környezetszennyezés következhet. Így az olyan törvény, amely nagyobb mértékben sújtja adóval a nagyobb zaj- és levegőszennyezés-kibocsátású kereskedelmi létesítményeket, alkalmasnak tűnik annak ösztönzésére, hogy inkább kisebb méretű kiskereskedelmi vállalkozásokat működtessenek, amelyek – önmagukban véve – kevesebb kibocsátással járnak.

50. Mivel a kisebb vállalkozások területrendezési szempontból is egyszerűbben integrálhatóak, ez a korlátozott terület észszerű és igazságos elosztásának elvét is támogatja. Ennyiben a törvény alkalmas arra is, hogy szolgálja a környezetvédelmet, és koherens és szisztematikus módon elérje a területrendezési célkitűzéseket.<sup>39</sup>

51. Ennyiben ártalmatlan, hogy az IGEC nem tesz különbséget valamely kiskereskedelmi vállalat városi vagy vidéki területen történő létesítése között. Fekvésüktől függetlenül a nagy kereskedelmi létesítmények magasabb beszállítói és ügyfélforgalmat vonnak maguk után, mint a kisebb méretű kereskedelmi létesítmények. Ugyanez vonatkozik a kollektív kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivételére, amelyek önálló kereskedelmi létesítményei nem lépik át a határértéket. Ezáltal az adó nem lesz alkalmatlan, hanem figyelembe veszi a több kisméretű kereskedelmi létesítmény és az egyetlen nagy kereskedelmi létesítmény közötti eltérő szervezeti formát.

35 2009. november 17-i Presidente del Consiglio dei Ministri ítélet (C-169/08, EU:C:2009:709, 42. pont); 2012. július 12-i HIT és HIT LARIX ítélet (C-176/11, EU:C:2012:454, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. június 11-i Berlington Hungary és társai ítélet (C-98/14, EU:C:2015:386, 64. pont).

36 2002. december 10-i British American Tobacco (Investments) és Imperial Tobacco ítélet (C-491/01, EU:C:2002:741, 123. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2016. május 4-i Lengyelország kontra Parlament és Tanács ítélet (C-358/14, EU:C:2016:323, 79. pont).

37 1994. március 24-i Schindler ítélet (C-275/92, EU:C:1994:119, 61. pont); 1999. szeptember 21-i Läära és társai ítélet (C-124/97, EU:C:1999:435, 14. és 15. pont); 2003. november 6-i Gambelli és társai ítélet (C-243/01, EU:C:2003:597, 63. pont) – mindezek a szerencsejátékokról; 1996. március 5-i Brasserie du pêcheur és Factortame ítélet (C-46/93 és C-48/93, EU:C:1996:79, 48. és azt követő pontok) az élelmiszerjogról.

38 Az uniós intézmények és a tagállamok eljárásának értékelésekor alkalmazott hasonló vizsgálati mércéről lásd még: 1996. március 5-i Brasserie du pêcheur és Factortame ítélet (C-46/93 és C-48/93, EU:C:1996:79, 47. pont).

39 Erről szól – hasonló törvénnyel kapcsolatban – már a 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 80. pont) is.

52. Az önálló és a kollektív kereskedelmi létesítmények közötti különbségtétel, illetve a városi és vidéki területen kialakított létesítmények között hiányzó különbségtétel csak azt mutatja, hogy az említett célkitűzések még célirányosabb megvalósításához esetleg környezetvédelmi szempontokból még jobban ki lehetne dolgozni az adót. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a szóban forgó adó nyilvánvalóan alkalmatlan az említett célkitűzések elérésére.

## 2) Az adó szükségessége

53. Tisztázni kell ezért, hogy az adó – 2500 m<sup>2</sup> eladótérhez kapcsolódóan – továbbá szükséges-e ezen célkitűzések eléréséhez.

54. A szükségességnek az arányosság keretében történő vizsgálatkor a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint figyelembe kell venni, hogy amikor több alkalmas intézkedés közül lehet választani, a legkevésbé kényszerítőt kell igénybe venni, és az okozott hátrányok nem lehetnek túlzottak az elérni kívánt célokhoz képest.<sup>40</sup>

55. Ebben az összefüggésben arra is emlékeztetni kell, hogy a valamely alapvető szabadság korlátozásának igazolása érdekében közérdeken alapuló kényszerítő okra hivatkozó tagállamnak kell bizonyítania, hogy az általa alkalmazott szabályozás a követett jogszerű cél elérésére alkalmas, és ahhoz szükséges. Ez a bizonyítási teher azonban – már kötelezettségszegési eljárás keretében – nem terjedhet annak megköveteléséig, hogy e tagállam bizonyossággal bizonyítsa, hogy semmilyen más elképzelhető intézkedés nem tudná ugyanazt a célt ugyanolyan feltételekkel elérni.<sup>41</sup> Ennek az elvnek még inkább igaznak kell lennie az előzetes döntéshozatali eljárásra.

56. A határértékeknek pedig megvan az a sajátosságuk, hogy mindig meg lehet kérdőjelezni, hogy például miért nem 2000 m<sup>2</sup>-t vagy 3000 m<sup>2</sup>-t vettek fel a törvénybe a kiválasztott 2500 m<sup>2</sup> helyett. Ez a kérdés azonban minden határérték esetében felmerül, és nézetem szerint csak a demokratikus legitimitációval rendelkező jogalkotó adhat rá választ. Ennek keretében a Bizottság álláspontjától eltérően a jogalkotónak nem kell empirikusan bizonyítania, hogyan állapította meg e határértéket, és mindaddig nem lényeges, hogy a Bizottság álláspontja szerint ez a határérték meggyőző vagy egyáltalán „helyes-e”, amíg nem nyilvánvalóan téves. Az utóbbi a szóban forgó ügyben nem észlelhető.

57. Magasabb határérték talán enyhébb eszköz lenne, de a tagállam szemszögéből nem ugyanannyira alkalmas. Nyilvánvalóan nem vitatható, hogy a nagyobb kereskedelmi létesítmények nagyobb kihívásokat állítanak a városépítészeti tervezés és a környezetjogi érdekek figyelembevétele elé. Ugyancsak tagadhatatlan, hogy a kereskedelmi létesítmények nagysága nagyobb forgalomra, és következésképpen nagyobb gazdasági kapacitásra (tehát nagyobb pénzügyi teljesítőképességre) utal. Nem lehet nyilvánvalóan tévesnek ítélni azt sem, hogy a kisebb méretű kereskedelmi létesítményekhez képest a nagyobb kereskedelmi létesítmények nagyobb mértékben is profitálnak egy város infrastruktúrájából. A kereskedelmi létesítmények eladótere következésképpen releváns faktor a törvényi célkitűzések elérése céljából.

58. Végül – a Bizottság és az ANGED nézetétől eltérően – kereskedelmi létesítmény létesítése esetén az építészeti követelmények nem ugyanúgy alkalmasak arra, hogy az adóalanyok pénzügyileg részt vállaljanak a nagy kereskedelmi létesítmények külső hatásainak kezelésében, vagy pénzügyi szempontból inkább kisebb kereskedelmi létesítmények nyitására ösztönözzenek.

<sup>40</sup> Hasonlóan már: 1989. július 11-i Schröder HS Kraftfutter ítélet (265/87, EU:C:1989:303, 21. pont); 2010. július 8-i Afton Chemical ítélet (C-343/09, EU:C:2010:419, 45. pont); 2013. január 22-i Sky Österreich ítélet (C-283/11, EU:C:2013:28, 50. pont); 2016. február 15-i N. ítélet (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 54. pont); 2016. május 4-i Pillbox 38 ítélet (C-477/14, EU:C:2016:324, 48. pont); 2016. június 30-i Lidl ítélet (C-134/15, EU:C:2016:498, 33. pont).

<sup>41</sup> Lásd: 1997. október 23-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-157/94, EU:C:1997:499, 58. pont); 2009. február 10-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-110/05, EU:C:2009:66, 66. pont); 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 75. pont).

### 3) Az adó megfelelése

59. Valamely alapvető szabadság korlátozásainak ezenkívül megfelelőnek is kell lenniük a kitűzött cél elérésére.<sup>42</sup> Ez megköveteli, hogy a korlátozások és következményeik nem lehetnek aránytalanok az elérni kívánt (védelemre méltó) célokhoz képest.<sup>43</sup> Végeredményben ez a következmények konkrét mérlegelését feltételezi a védett jogi tárgy (a szóban forgó ügyben a környezetvédelem és a területrendezés) és a korlátozott jogi tárgy<sup>44</sup> (a szóban forgó ügyben hipotetikusán valamely alapvető szabadság gyakorlása) absztrakt súlyának értékelésével.

60. A jelen ügyben az adó nem túlzott az elérni kívánt célokhoz képest. Egyrészt a teher nem olyan nagy, hogy már lehetetlen lenne a gazdasági tevékenység végzése (ügynevezett fojtó hatás). Különösen egyáltalán nem adóztatják az első 2499 m<sup>2</sup>-t, és a katalán hatóságok tájékoztatása szerint az adó levonható a spanyol társasági adó alapjából. Másrészt adókedvezményeket nyújtanak, ha a kereskedelmi létesítmények kettő vagy több tömegközlekedési eszközzel megközelíthetőek (lásd a 16/2000. sz. törvény 11. cikkét). Ezen túlmenően a környezetvédelem és a területrendezés is a társadalmi együttélés szempontjából nagy jelentőségű jogi tárgy, a környezetvédelem (az EUMSZ 11. cikkben, az EUSZ 3. cikk (3) bekezdésében és a Charta 37. cikkében kifejezetten megemlítve) ezen belül igen nagy jelentőségű.<sup>45</sup> Végeredményben még a letelepedés szabadságának (leplezett) korlátozása is igazolható lenne általuk.

### C. A támogatás fennállásáról

61. A második kérdéssel kapcsolatban meg kell vizsgálni, hogy a 16/2000. sz. törvény rendelkezései az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti tiltott támogatásnak tekintendők-e.

#### 1. A támogatás fennállására való hivatkozás adófizetési kötelezettség elkerülése céljából

62. Először is utalni kell arra, hogy a Bíróság már több alkalommal megállapította, hogy valamely adó alanyai annak érdekében, hogy kivonják magukat az említett adó megfizetése alól, nem hivatkozhatnak arra, hogy állami támogatásnak minősül az olyan mentesség, amelyben más vállalkozások részesülnek.<sup>46</sup>

63. Más lenne azonban a helyzet, ha az adó és az előírt mentesség *valamely támogatási intézkedés szerves része* lenne. Ehhez az adó és a támogatás között a vonatkozó nemzeti szabályozás alapján kötelező hozzárendeltségi viszonyt kell fennállnia abban az értelemben, hogy az adóbevétele kötelező módon a támogatás finanszírozásához van rendelve, és közvetlenül befolyásolja annak mértékét, és ebből következően annak értékelését, hogy e támogatás összegegyeztethető-e a belső piaccal.<sup>47</sup>

42 2007. október 11-i ELISA-ítélet (C-451/05, EU:C:2007:594, 82. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2011. december 21-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-271/09, EU:C:2011:855, 58. pont).

43 2001. július 12-i Jippes és társai ítélet (C-189/01, EU:C:2001:420, 81. pont); 2010. november 9-i Volker und Markus Schecke és Eifert ítélet (C-92/09 és C-93/09, EU:C:2010:662, 76. és azt követő pontok); 2013. január 22-i Sky Österreich ítélet (C-283/11, EU:C:2013:28, 50. pont); 2016. június 30-i Lidl ítélet (C-134/15, EU:C:2016:498, 33. pont).

44 Hasonlóan fogalmazott már a 2010. november 9-i Volker und Markus Schecke és Eifert ítélet (C-92/09 és C-93/09, EU:C:2010:662, 76. és azt követő pontok).

45 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 91. pont).

46 2001. szeptember 20-i Banks ítélet (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. pont); 2005. október 27-i Distribution Casino France és társai ítélet (C-266/04–C-270/04, C-276/04 és C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 42. és azt követő pontok); 2006. június 15-i Air Liquide Industries Belgium ítélet (C-393/04 és C-41/05, EU:C:2006:403, 43. és azt követő pontok); 2015. október 6-i Finanzamt Linz ítélet (C-66/14, EU:C:2015:661, 21. pont).

47 1970. június 25-i Franciaország kontra Bizottság ítélet (47/69, EU:C:1970:60, 16/17. és azt követő pontok); 2005. január 13-i Streekgewest ítélet (C-174/02, EU:C:2005:10, 26. pont); 2005. október 27-i Distribution Casino France és társai ítélet (C-266/04–C-270/04, C-276/04 és C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 40. pont).

64. Ennyiben megállapítható – ahogyan azt a Bizottság is közölte 2003. október 2-i levelében –, hogy az említett adóból származó bevételeket nem kereskedelmi vállalatok konkrét támogatására fordítják. Ellenkezőleg, a városi létesítményi infrastruktúra és a kereskedelmi várostervezés finanszírozására, a kereskedelmet élénkítő cselekvési tervek kidolgozására és környezetvédelmi cselekvési tervek kidolgozására használják fel. Ily módon a Bizottság akkori álláspontjával összhangban kizárt, hogy az elért bevételek valamely konkrét vállalkozást vagy valamely konkrét ágazatot részesíthetnek előnyben, mivel közérdekű célt követnek, és a társadalom egészének javát szolgálják.

65. Eszerint meg kell állapítani, hogy az ezen adó megfizetésére kötelezett vállalkozások a nemzeti bíróságok előtt nem hivatkozhatnak a biztosított „adómentesség” jogellenességére annak érdekében, hogy kivonják magukat az említett adó megfizetése alól, vagy elérjék annak visszatérítését. Ha azonban nem hivatkozhatnak erre, akkor szükségtelen minden további fejtegetés a támogatás esetleges fennállásáról. Ebben az esetben a kisebb méretű kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivételének formájában megnyilvánuló támogatás megengedhetőségének ellenőrzését kizárólag a Bizottság végezheti el az EUMSZ 108. cikk szerinti rendes támogatási eljárásban.

66. Mivel azonban a kérdést előterjesztő bíróság nem az adóhatározatokat, hanem az alapul szolgáló törvényt vizsgálja felül oly módon, hogy annak az ANGED-en kívül más személyekre nézve is jelentősége lehet, az EUMSZ 107. cikkel kapcsolatos további megfontolások legalábbis hasznosak lehetnek a kérdést előterjesztő bíróság számára.

## **2. A támogatás tényállása**

67. Ezt feltételezve meg kell vizsgálni, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatás-e 1. a kisebb méretű kereskedelmi létesítmények tulajdonosainak az adó hatálya alóli kivétele, 2. a meghatározott nagyobb kereskedelmi létesítmények adómentessége vagy 3. a meghatározott nagyobb kereskedelmi létesítmények kedvezményes adója.

68. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti „állami támogatásnak” minősítés megköveteli, hogy először is állami vagy állami forrásból történő beavatkozásról legyen szó. Másodszor e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie.<sup>48</sup>

### **a) Az előny fogalmáról**

69. Azon kérdést illetően, hogy az alapeljárás tárgyát képező rendelkezések előnyt biztosítanak-e a kedvezményezettnek, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint formájától függetlenül állami támogatásnak minősül az a beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amely olyan gazdasági előnynek tekinthető, amelyet a kedvezményezett vállalkozás a szokásos piaci feltételek között nem érhetett volna el.<sup>49</sup>

70. Az olyan előnyös adójogi bánásmód is, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozhat.<sup>50</sup>

<sup>48</sup> 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. pont); 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 38. pont).

<sup>49</sup> 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. pont); 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 65. pont).

<sup>50</sup> Lásd többek között: 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont); 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. pont); 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. pont).

71. Így támogatásoknak kell tekinteni többek között azokat a beavatkozásokat, amelyek különböző formában enyhítik a vállalkozás költségvetésére *általában* nehezedő terheket, és amelyek ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenciók lennének, azokkal azonos természetűek és hatásúak.<sup>51</sup>

72. A kisebb kereskedelmi létesítmények adóztatásának elmaradása tekintetében meg kell állapítani, hogy a 16/2000. sz. törvény 4. cikke szerint csak a 2500 m<sup>2</sup> vagy azt meghaladó eladóterű kereskedelmi létesítményeket kell az adóval terhelni. Ennek háttérében az áll, hogy (erősen tipizálón) ettől a mérettől feltételeznek bizonyos gazdasági kapacitást (lásd a 16/2000. sz. törvény 2. cikkét). A szokásos piaci feltételek között és a spanyol regionális jogalkotó szándékának is megfelelően nem terhelik adóval a kisebb méretű (a 16/2000. sz. törvény 4. cikkének (3) bekezdésében említett 2500 m<sup>2</sup>-es határérték alatti) kereskedelmi létesítményeket. Következésképpen tekintetükben nem is enyhítenek olyan terheket, amelyeket a kisebb méretű kereskedelmi létesítményeknek *rendes körülmények között* viselniük kellene. Még a nagyobb kereskedelmi létesítmények eladóterének első 2499 m<sup>2</sup>-ét sem terhelik. Ennyiben ismét hiányzik a hátrányos bánásmód (ezzel kapcsolatban lásd már a fenti 29. és 30. pontot), és az olyan gazdasági előny, amelyet a kisebb méretű kereskedelmi létesítmények nem értek volna el a szokásos piaci feltételek között.

73. A kisméretű kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivétele ezért nem jelenthet támogatást. Legfeljebb a kedvezményes adómértéket, illetve a meghatározott nagyobb kereskedelmi létesítmények (a 16/2000. sz. törvény 5. cikke szerint ez többek között építőanyag-áruházakat érint és a 16/2000. sz. törvény 8. cikke alapján többek között barkácsáruházakat) rájuk vonatkozó adó alóli mentességét lehet ilyen előnyként értelmezni. Ennek azonban még szelektívnek is kell lennie.

#### ***b) Az előny szelektív jellege***

74. Ennyiben meg kell vizsgálni, hogy 1. a meghatározott nagyobb kereskedelmi létesítmények adómentessége vagy 2. a meghatározott nagyobb kereskedelmi létesítmények kedvezményes adója az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében „bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése-e”, tehát fennáll-e a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a „szelektív előny”.

75. Másodlagosan – amennyiben a Bíróság a kisebb méretű kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivételében is olyan előnyt lát, amelyet ezek a szokásos piaci feltételek között nem értek volna el – azt is meg kell vizsgálni, hogy 3. a kisebb méretű kereskedelmi létesítmények tulajdonosainak az adó hatálya alóli kivétele ilyen „szelektív előnynek” tekintendő-e.

#### ***1) Szelektív jelleg az adójogban, illetve az illetékjogban***

76. E szelektivitás vizsgálata a tagállamoknak mind az adójogi, mind az illetékjogi szabályozásai esetében jelentős nehézségeket okoz.<sup>52</sup>

<sup>51</sup> 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet (C-387/92, EU:C:1994:100, 13. pont); 2013. március 19-i Bouygues és Bouygues Télécom kontra Bizottság ítélet (C-399/10 P és C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. pont); 2015. január 14-i Eventech ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9, 33. pont); 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 66. pont).

<sup>52</sup> Lásd csupán a BFH (Bundesfinanzhof, szövetségi adóügyi bíróság, Németország) aktuális előterjesztését (2017. május 30-i végzés – II R 62/14, BFHE 257., 381. o.) a GrEStG (Grunderwerbsteuergesetz, az ingatlanszerzési adóról szóló törvény) 6a. §-ának úgynevezett konszernklauzulájáról az ingatlanszerzésre vonatkozó adójogban – C-374/17. szám alatt folyamatban.

77. A Bíróság ítélkezési gyakorlata kiindulópontként folyamatosan ismétli, hogy valamely adószabályozás akkor nem szelektív, ha valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó.<sup>53</sup> Kizárólag azon körülmény alapján azonban, hogy valamely adószabályozás csak a szabályozás feltételeit teljesítő vállalkozásoknak biztosít előnyt, az ítélkezési gyakorlat szerint sem állapítható meg a szabályozás szelektív jellege.<sup>54</sup>

78. A Bíróság ezért az adójogi előnyök esetében különös feltételeket határozott meg szelektív jellegük megállapításához. Eszerint végeredményben az döntő, hogy a nemzeti adórendszer mércéi alapján hátrányos megkülönböztetéstől mentesen választották-e ki az adójogi előny feltételeit.<sup>55</sup> Ennek kapcsán első lépésben az érintett tagállamban érvényes közös vagy „általános” adószabályozást kell meghatározni. Ezen közös vagy „általános” adószabályozás alapján kell azután második lépésben értékelni, hogy a kérdéses adóintézkedéssel biztosított előny szelektív-e.

79. Ez akkor jöhet szóba, ha ez az intézkedés eltér a közös rendszertől, mivel különbséget tesz az e tagállam adószabályozása által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között.<sup>56</sup> Még ha e feltételek teljesülnek is, az előnyben részesítést igazolhatja azon rendszer jellege vagy általános célja, amelynek részét képezi, különösen, ha az adószabályozás közvetlenül a nemzeti adórendszer alap- vagy vezérlő elvein alapul.<sup>57</sup>

80. Az adószabályozások esetében azért szükséges a szelektivitásuk megállapítására irányuló ilyen különös vizsgálat, mert az adójogi előnyök – a szó szoros értelmében pénzzuttatások formájában megvalósuló szubvencióktól eltérően – azon adórendszer keretében keletkeznek, amelynek a vállalkozások általános jelleggel folyamatosan és szükségszerűen alá vannak rendelve. Ennek kapcsán az adórendszerek változatos módon tartalmazznak olyan különbségtételeket, amelyek főszabály szerint csak arra szolgálnak, hogy meghatározzák az adó pontos célirányát. Az ilyen „előnyben részesítő” különbségtételeket azonban, amelyek nem a szó szoros értelmében vett szubvenciók, az ítélkezési gyakorlat szerint csak akkor lehet támogatásnak minősíteni, ha azokkal azonos természetűek és hatásúak.<sup>58</sup>

81. Így tehát csak akkor lehet indokolt a szó szoros értelmében vett szubvenciókkal azonosnak minősíteni ezen adójogi előnyöket, ha valamely tagállam arra használja a meglévő adórendszerét, hogy az adórendszeren kívül álló célokból osszon szét pénzzuttatásokat.<sup>59</sup>

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

54 Lásd ebben az értelemben különösen: 2012. március 29-i *3M Italia* ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra *World Duty Free Group és társai* ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. pont).

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

56 Lásd: 2009. november 17-i *Presidente del Consiglio dei Ministri* ítélet (C-169/08, EU:C:2009:709), 2011. szeptember 8-i *Paint Graphos* ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont); 2012. március 29-i *3M Italia* ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont); 2013. július 18-i *P* ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. pont); 2014. október 9-i *Ministerio de Defensa és Navantia* ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra *Hansestadt Lübeck* ítélet (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 49. és 58. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra *World Duty Free Group és társai* ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra *Aer Lingus és Ryanair Designated Activity* ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51. pont).

57 Lásd: 2011. szeptember 8-i *Paint Graphos* ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65. és 69. pont); 2013. július 18-i *P* ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. pont); lásd ebben az értelemben többek között még: 1974. július 2-i *Olaszország kontra Bizottság* ítélet (173/73, EU:C:1974:71, 33. pont); 2001. november 8-i *Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 42. pont); 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra *Government of Gibraltar és Egyesült Királyság* ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145. pont); 2014. október 9-i *Ministerio de Defensa és Navantia* ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. és 43. pont).

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

59 Lásd ebben az értelemben továbbá: 2013. július 18-i *P* ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 22–27. pont).

82. A Bíróság ennyiben koherenciavizsgálatot végez, amely során az inkoherencia végül is visszaélésre utal. Csak éppen ez alkalommal nem arra keresik a választ, hogy az adóalany visszaélésszerű konstrukciókat választ-e azért, hogy kivonja magát az adó alól. Ellenkezőleg, arra keresik a választ, hogy a tagállam – objektíven vizsgálva – „visszaél-e” adójogával konkrét vállalkozások szubvencionálásainak a támogatási szabályok megkerülésével történő végrehajtása céljából.

83. Ebből a felismerésből következik, hogy valamely adójogi előny EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti szelektív jellegének megállapításához először is a tagállami adórendszer keretében nem igazolható eltérő bánásmód szükséges. Ennyiben az a döntő, hogy ez a különbségtétel azon szabályozás természetéből vagy belső felépítéséből következik-e, amelynek részét képezi.<sup>60</sup>

84. Ezen túlmenően ez a nem igazolt eltérő bánásmód az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövege szerint vagy bizonyos vállalkozás, vagy bizonyos áru termelése javára történő különbségtételt kell megvalósítsa. Ezért a Bíróság különösen a Gibraltar ítéletben megállapította, hogy az adószabályozásnak a kedvezményezett vállalkozásokat azok jellegzetes tulajdonságai alapján kiváltságos kategóriaként kell jellemeznie.<sup>61</sup>

85. Igaz ugyan, hogy ezt a megállapítást a World Duty Free Group ítélet<sup>62</sup> az első pillantásra némileg viszonylagossá tette.<sup>63</sup> Ebben az ügyben azért minősítették szelektív jellegűnek azt az adójogi szabályozást, amely minden, cégértékkel bíró külföldi vállalkozásokat szerző adóalanyok adójogi előnyöket (rövid levonási időtartamot) biztosított, mert más, belföldi vállalkozásokat szerző adóalanyok csak hosszabb időtartam után vonhatták le a cégértéket. Mivel az adóalanyok önmagukban nem jelentenek bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének tényállási eleme kiüresedne.<sup>64</sup> Ez az ítélet azonban a belföldi cégeknek külföldön történő beruházásokhoz külföldi vállalkozások terhére nyújtott „exporttámogatás” különös esetére vonatkozott, amely támogatás ellentmond az EUMSZ 111. cikkben megfogalmazott jogelvnek. Ezért a sajátos exportszubvenciók akkor is teljesíthetik a szelektivitás kritériumát, ha valamennyi adóalanyra vonatkoznak.

## *2) Az egyes eltérő bánásmódok szelektív jellegéről*

86. A kérdést előterjesztő bíróság több szempontból lehetségesnek tartja a szóban forgó szabályozás általi szelektív jellegű előnyben részesítést, nevezetesen az önálló kereskedelmi létesítményeknek a nagyságuktól függő eltérő kezelése, a meghatározott önálló kereskedelmi létesítmények adókedvezménye, illetve adómentessége, és a kollektív kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivétele által.

87. Ily módon a kérdést előterjesztő bíróság végeredményben különböző „általános” adószabályozásokat választott ki alapként. Ha ugyanis a kisebb méretű önálló kereskedelmi létesítmények adó hatálya alóli kivételének szelektív jellegét feltételezi, akkor olyan referenciarendszerről indul ki, amely szerint a hatálynak valamennyi önálló kereskedelmi létesítményre

60 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. pont); 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet (C-74/16, EU:C:2017:496, 71. pont).

61 Lásd: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. pont).

62 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 73. és azt követő pont, valamint 86. és azt követő pontok).

63 Ennek kapcsán úgy tűnik, hogy ennek az ítéletnek az 59. és 86. pontja nem egészen kongruens.

64 Ez következik nézetem szerint legkésőbb a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 85. és azt követő pont) fejtegetéseiből.

ki kellene terjednie. Ha a kollektív kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivételét vesszük, akkor viszont a referenciarendszer az összes bármilyen típusú kereskedelmi létesítmény adóztatása. Ha a mentesített és kedvezményesen adóztatott nagyobb önálló kereskedelmi létesítményeket vesszük, akkor a referenciarendszer valamennyi nagyobb önálló kereskedelmi létesítmény lenne.

88. A figyelembe vett eltérő bánásmódoktól függően következésképpen más-más referenciarendszer érintett. Ebből világossá válik, hogy – ahogyan azt a Bíróság már a Gibraltar ítéletben<sup>65</sup> is megállapította – valamely „általános” adóztatás meghatározása nem lehet döntő. Döntő – ahogyan azt a Bíróság is ismételt hangszólyozta a World Duty Free ítéletben<sup>66</sup> – kizárólag a mindenkor eltérő bánásmódnak a törvénnyel követett célra tekintettel történő vizsgálata.

89. A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint tehát azt kell tisztázni, hogy a 16/2000. sz. törvény rendelkezései olyan eltérő bánásmódokhoz vezetnek-e, amelyek nem magában a konkrét adótörvényben gyökereznek, hanem azon kívül álló – következésképpen a törvénytől idegen – célokat követnek.<sup>67</sup>

#### *i) A törvény céljának vizsgálata*

90. Ez először is a törvény céljának részletes vizsgálatát feltételezi. Ahogyan azt a fenti 43. pontban kifejtettem, a törvény célja a környezetvédelem, a területrendezés, és azoknak a vállalkozásoknak a költségrészesedése, amelyek a nagy eladótér használata alapján – tipizáló vizsgálat esetén – kivételes gazdasági kapacitás feltételezésére készítetnek. Ehhez járul még bizonyos „újraelosztási funkció”, ha a gazdaságilag erősebb szereplőket pénzügyileg intenzívebben adóztatják a gazdaságilag gyengébb szereplőknél.

#### *ii) Kedvezményes adó területigényes kereskedelmi létesítmények részére*

91. A 16/2000. sz. törvény 8. cikkében említett adókedvezményre (a számítási alap 60%-os csökkentése) vonatkozóan figyelembe kell venni, hogy a bútorok és nyílászárók értékesítőinek, valamint a barkácsáruházaknak áruválasztékuk következtében rendszerint nagyobb eladó- és raktártérre van szükségük. A kisebb elemekből álló árukat forgalmazó nagy kereskedelmi létesítményekhez hasonlítva ennyiben nem teljesen helytálló nagyobb eladótér esetében a nagyobb gazdasági kapacitás tipizáló vélelmezése.

92. Ehhez járul még a tény, hogy az ilyen kereskedelmi létesítmények rendkívüli mértékben rá vannak utalva a nagyobb alapterületre, úgyhogy őket különösen érinti az adó. Mivel különösen az adójogban figyelembe kell venni az arányosság elvét, e különös terhelésnek a nemzeti jogalkotó általi figyelembevétele mindenképpen elképzelhető,<sup>68</sup> és nem nyilvánvalóan idegen a kivételes gazdasági kapacitás terhelésének céljára tekintettel.

93. A környezetvédelem céljára is tekintettel – az ANGED nézetétől eltérően – figyelembe kell venni, hogy a hivatkozott adóalanyok áruválasztékuk alapján négyzetméterenként nem ugyanakkora ügyfélforgalmat vonzanak, mint más kereskedelmi létesítmények. A vásárlók rendszerint ritkábban mennek nyílászárókat értékesítő üzletbe, mint az ugyanolyan alapterületű, élelmiszereket kínáló diszkontáruházba. Ez a kisebb ügyfélfrekventáltság bizonyára hatással van a kisebb beszállítói

<sup>65</sup> Lásd: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 90., 91. és 131. pont).

<sup>66</sup> 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54., 67. és 74. pont).

<sup>67</sup> Kifejezetten ezt hangsúlyozza a 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 70. pont).

<sup>68</sup> Lásd továbbá: 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 65. pont).

forgalomra is. Ez esetben megválaszolatlanul maradhat, hogy ez ténylegesen helytálló-e. Mivel a nemzeti jogalkotónak erre vonatkozóan előrejelzést tartalmazó döntést kell hoznia, ezt csak annak nyilvánvalóan téves voltára (a vizsgálat során alkalmazott mércéről lásd már a fenti 48. pontot) nézve lehet felülvizsgálni. Jelen ügyben azonban nem látható ilyen nyilvánvaló tévedés.

94. A területrendezés céljára tekintettel ugyan első pillantásra nem felismerhető, miért kellene csupán kedvezményes mértékben terhelni a barkácsáruházakat. Ez azonban lényegtelen, mivel elegendő, ha az eltérő bánásmód a törvényi célok valamelyikéből levezetve igazolható. A szóban forgó ügyben a gazdasági kapacitás és a negatív környezeti hatások figyelembevétele szerinti terhelésre vonatkozóan ez a helyzet.

*iii) Meghatározott területigényes kereskedelmi létesítmények adómentessége*

95. Hasonló szempontot kell figyelembe venni az olyan kereskedelmi létesítményeknek a 16/2000. sz. törvény 5. cikkében említett adómentességére vonatkozóan, amelyekben kertészeti termékeket, járműveket, építőanyagokat, gépeket és ipari alapanyagokat értékesítenek. Ezek a vállalkozások – az értékesített áru kínálat miatt – különösen nagy alapterületet igényelnek.

96. Ebben az esetben még jobban megkérdőjelezhető a kivételes gazdasági kapacitás nagyobb alapterület esetében való vélelmezése. Ennyiben a többi adóalanyhoz képest még jobban érinti őket az adó. Ezért itt is elképzelhető és nem célidegen e különös terhelés figyelembevétele. Ugyanez érvényes az ügyfélfrekvenciák és a beszállítói forgalom tekintetében az olyan „általános”, gyakran látogatott nagy kereskedelmi létesítményekhez képest, mint például az élelmiszereket kínáló diszkontáruházak. A 16/2000. sz. törvény 5. cikkében említett kereskedelmi létesítmények rendszerint a nagyobb mennyiségeket vásárló, de az eladótérket ritkábban látogató más vállalkozásoknak értékesítenek.

*iv) Másodlagosan: a kisebb méretű kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivétele*

97. Ezen túlmenően a kérdést előterjesztő bíróság kifogásolja a 2500 m<sup>2</sup> alatti eladóterű önálló kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli teljes kivételét is. Szelektív előny az ítélkezési gyakorlat szerint azonban csak akkor jöhet szóba, ha ez az intézkedés eltér a közös adórendszertől, mivel különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között.<sup>69</sup>

98. Itt a kisebb méretű és a nagyobb kereskedelmi létesítmények között már nincs szó eltérő bánásmódról, mert az eladóterű első 2499 m<sup>2</sup>-e tekintetében a nagy kereskedelmi létesítményeket sem terhelik adóval (lásd ezzel kapcsolatban a fenti 72. pontot). Ennyiben valamennyi kereskedelmi létesítmény megkapja a teher alóli mentesítés ezen „előnyét”. Ha a kisméretű kereskedelmi létesítményeket is bevonják az adó hatálya alá, a nagy kereskedelmi létesítményekhez hasonlóan 1 m<sup>2</sup>-től 2499 m<sup>2</sup>-ig terjedő eladóterük vonatkozásában akkor sem terhelné azokat adó. Ezen túlmenően a kisméretű és a nagy kereskedelmi létesítmények nincsenek hasonló helyzetben (ezzel kapcsolatban lásd a 100. és azt követő pontokat). E különbségtétel azonban még valamely eltérő bánásmód feltételezése esetén is igazolt (ezzel kapcsolatban lásd a 103. és azt követő pontokat).

<sup>69</sup> Lásd: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont); 2013. július 18-i P ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. pont); 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35. pont); 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty FreeGroup és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont).

– *Hasonló ténybeli és jogi helyzet?*

99. Különösen a World Duty Free Group ítéletben hangsúlyozta a Bíróság, hogy az előnyben részesítetteknek az érintett szabályozás céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben kell lenniük, amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek.<sup>70</sup>

100. Következésképpen a kisebb méretű kereskedelmi létesítmények (külön-külön vagy kollektív kereskedelmi létesítmény részeként) tulajdonosainak a tényállásbeli hatály alóli kivétele nem jelent számukra szelektív előnyt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatás fogalma értelmében. Ez a különbségtétel ugyanis a törvény céljának lényegi részét képezi. Ez utóbbi abban áll, hogy a *nagyobb* kereskedelmi létesítmények által a környezetre és a területrendezésre gyakorolt negatív következményeket csökkentsék úgy, hogy olyan kisebb méretű kereskedelmi létesítmények üzemeltetésére ösztönözzék, amelyeket nem terhelnek az adóval.

101. A nagyobb és a kisebb méretű kereskedelmi létesítmények éppen az eladóterükben és az abból levezetett gazdasági kapacitásban, valamint a négyzetméterenkénti ügyfélforgalomban és beszállítói forgalomban különböznek. Ők a tagállam nézete szerint – amely a jelen ügyben nem nyilvánvalóan téves – nincsenek hasonló jogi és ténybeli helyzetben.

102. Ugyanez vonatkozik nézetem szerint az úgynevezett kollektív kereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli eddigi kivételére. Mivel sem valamely kereskedelmi létesítmény konkrét tulajdonosának önálló gazdasági kapacitása, sem az általa okozott negatív környezeti hatás nem kizárólag attól fokozódik, hogy ő valamely kollektív kereskedelmi létesítmény része, az – a Bizottság álláspontjával ellentétben – a törvény céljának is megfelel, hogy eddig csak a *kereskedelmi létesítmény* konkrét *tulajdonosától* tették függővé a kérdést. Mivel a nagy bevásárlóközpontok kereskedelmi egységeinek üzemeltetői vagy bérlői a maguk részéről nem kereskedelmi létesítmények, az sem mond ellent a törvény logikájának, ha ezekre a mai napig nem terjed ki az adó hatálya.

– *Másodlagosan: a különbségtétel igazolása*

103. Amennyiben a Bíróság ezzel szemben elfogadja a kisméretű és a nagyobb kereskedelmi létesítmények ténybeli és jogi hasonlóságát, akkor meg kell vizsgálni, hogy igazolható-e az abban felfedezendő különbségtétel.

104. Az eladótér nagyságára vonatkozóan erre nézetem szerint igenlő választ lehet adni. Az eladótér nagysága (legalábbis nem nyilvánvalóan tévesen) utal bizonyos mennyiségű árura és ügyfélre, következésképpen bizonyos ügyfél- és beszállítói forgalomra, és az ebből származó zaj- és levegőszennyezés-kibocsátásra, valamint olyan további hatásokra, amelyek rendkívüli terheket okoznak a települések számára. A kereskedelmi létesítmény nagysága a nagyobb forgalom, és ily módon a nagyobb gazdasági kapacitás, következésképpen a nagyobb gazdasági teljesítőképesség (durva) indikátorának is tekinthető.

105. Közigazgatási eljárási szempontokból sem kifogásolható, ha határérték segítségével korlátozzák az adó hatálya alá tartozó, így ellenőrizendő kereskedelmi létesítmények számát. Ez a közigazgatás egyszerűsítését is szolgálja. Még az uniós héajogban sem adóztatják az úgynevezett kisvállalkozókat (azaz az olyan vállalkozókat, akiknek a forgalma nem halad meg egy bizonyos „adómentes összeget”),

<sup>70</sup> 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont); előtte is már: 2011. július 28-i Mediaset kontra Bizottság ítélet (C-403/10 P, nem tették közzé, EU:C:2011:533, 36. pont); 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 75. és 101. pont); 2015. január 14-i Eventech ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9, 55. pont); 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. pont).

és ebben a mai napig nem látják a támogatási szabályok megsértését. A törvény célkitűzései vonatkozásában továbbá teljesen érthető az önálló forgalom vagy az önálló nyereség helyett az önálló eladótér figyelembevétele, mivel utóbbi könnyen megállapítható (egyszerű és hatékony igazgatás), és kevésbé megkerülhető, mint például a nyereség.

106. Az, hogy az adó hatálya a „kollektív kereskedelmi létesítményekre” is kiterjedhetne-e, vagy ez jobban meg is felelne a törvény által követett céloknak (vagy a Bizottság végső soron képviselt vélekedéséhez hasonlóan akár „következetesebb” is lenne), olyan döntés, amelyet a nemzeti jogalkotónak kell meghoznia, és erre a kérdésre a Bíróság nem adhat választ. Uniós jogi szempontból mindenesetre nem minősül nyilvánvalóan tévesnek (különösen „visszaélésszerűnek” – lásd ezzel kapcsolatban a fenti 82. pontot) a „kollektív kereskedelmi létesítményeknek” az adó hatálya alóli kivétele (az önálló kereskedelmi létesítmények mellett vagy helyett).

### **c) Következtetés**

107. Végeredményben a kisebb méretű kereskedelmi létesítményeknek (és a kollektív kereskedelmi létesítményeknek) az adó hatálya alóli kivétele nem jelenti e vállalkozások szelektív előnyét. Ennyiben nincs előny, illetve nincs igazolatlan eltérő bánásmód. Az adó hatálya alóli kivételüket tartalmilag a 16/2000. sz. törvény törvényi céljai biztosítják.

108. A törvény által követett célokra tekintettel tartalmilag megmagyarázható a bizonyos nagyobb területű vállalkozásokat érintő kedvezményes adóteher is. Ugyanez vonatkozik az adómentességre, mivel a mentesített és a kedvezményesen terhelt vállalkozások a környezetterhelésre, illetve a négyzetméterenkénti gazdasági kapacításra vonatkozóan tipizáló vizsgálat esetén a jogalkotói előrejelzési mozgástérre is figyelemmel különböznek.

### **3. Kérdés: a Bizottság különböző aktusainak következményei a támogatásnak való minősítés időbeli hatályára nézve**

109. A kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdésével a támogatás megállapításának időbeli hatályára keresi a választ. A bíróság számára ennek kapcsán nyilvánvalóan arról a kérdéstről van szó, hogy *ex nunc* vagy *ex tunc* hatályú-e a támogatás fennállásának megállapítása. A fent említett válaszokra tekintettel a harmadik kérdést azonban már nem kell megválaszolni.

110. Még ha feltételeznénk is, hogy a kisebb méretű kereskedelmi létesítmények bevonásának elmaradása jogellenes támogatás, a szóban forgó ügyben ennyiben akkor sem jöhet szóba ezen előny visszatéríttetése. Az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az adójogi támogatás visszatéríttetése azt jelenti, hogy a szóban forgó támogatás kedvezményezettjei által ténylegesen teljesített ügyletekre azon adójogi bánásmódot alkalmazzák, mint amely a jogellenes támogatás hiányában lett volna alkalmazandó rájuk.<sup>71</sup> A kisméretű kereskedelmi vállalkozásoknak az IGEC hatálya alá történő bevonása esetén sem vonatkozna adóteher azok első 2499 m<sup>2</sup>-ére, így már ezért sincs lehetőség a kisméretű kereskedelmi létesítmények visszaható hatályú adóztatására.

111. Csupán a 16/2000. sz. törvény 5. és 8. cikke szerinti adómentesség és kedvezményes adó vonatkozásában merül fel egyáltalán a kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdése. Ennek kapcsán azt kellene vizsgálni, hogy a DG COMP 2003. október 2-i levele azzal a következménnyel járt-e, hogy immár olyan létező támogatásról van szó, amelyet csak *ex nunc* lehet hatályon kívül helyezni.

<sup>71</sup> Kifejezetten így fogalmaz a 2016. december 21-i Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 93. pont); lásd ebben az értelemben: 2005. december 15-i Unicredito Italiano ítélet (C-148/04, EU:C:2005:774, 119. pont).

**a) A létező támogatás fennállásáról**

112. A létező támogatások tekintetében a 659/1999 rendelet 17. és azt követő cikkei (jelenleg a 2015/1589 rendelet 21. és azt követő cikkei) különös rendszert írnak elő, amely kizárja a visszaható hatályú visszatéríttetést. Következésképpen ebben az esetben csak a támogatási program *ex nunc* megszüntetése (a 659/1999 rendelet 18. cikke, jelenleg a 2015/1589 rendelet 22. cikke) jöhet szóba.

113. A 659/1999 rendelet 1. cikkének b) pontjából (tartalmilag azonos a 2015/1589 rendelet 1. cikkének b) pontjával) derül ki az, hogy mi minősül létező támogatásnak. Ezek közé tartozik az engedélyezett támogatás (ii.), vagy az olyan támogatás, amely létező támogatásnak tekintendő a 15. cikk szerint (iv.). A 659/1999 rendeletnek a kérdést előterjesztő bíróság által idézett 1. cikke b) pontja v. alpontjának rendelkezése azonban – mint az ANGED és a Bizottság is egybehangzóan előadja – nem irányadó, mivel nem bizonyították, hogy az IGEC a hatálybalépése idején nem minősült támogatásnak, és csak ezt követően a közös piac fejlődésének eredményeként vált támogatássá.

114. A 659/1999 rendelet 1. cikke b) pontjának ii. alpontja szerinti engedélyezett támogatásról sincs szó, mivel a GD COM 2003. október 2-i levele nem jelenti támogatás engedélyezését, csak arról tájékoztat, hogy a Bizottság egy panasz alapján indított vizsgálatból arra a következtetésre jutott, hogy a bevételeket nem konkrét támogatásokra fordítják.

115. Ebben – a Bizottsággal összhangban – nem lehet támogatás engedélyezését látni. A 659/1999 rendelet (2015/1589 rendelet 3. cikkével tartalmilag azonos) 3. cikkéből kiderül, hogy bejelentendő támogatás nem léptethető hatályba, mielőtt a Bizottság nem hozott támogatást engedélyező határozatot. A 659/1999 rendelet 4. cikkéből (hasonlóképpen a 2015/1589 rendelet 4. cikkéből) világossá válik, hogy a Bizottság határozatára a támogatásnak a tagállam általi bejelentése alapján kerül sor. Ilyen bejelentésről itt nincs szó. Ily módon sem a Bizottság számára nincs alapja az engedélyezésnek, sem a Spanyol Királyságnak nincs oka engedélyezésből kiindulni. Ezt egyértelműsíti is a levél szövege.

116. Következésképpen csak a 659/1999 rendelet 1. cikke b) pontjának iv. alpontját kell megvizsgálni. Eszerint a 659/1999 rendelet 15. cikkének (3) bekezdése (jelenleg a 2015/1589 rendelet 17. cikkének (3) bekezdése) értelmében létező támogatásról a 659/1999 rendelet 15. cikke (1) bekezdésében (jelenleg a 2015/1589 rendelet 17. cikkének (1) bekezdése) előírt 10 éves elévülési idő lejártá után van szó. A elévülési idő ebben az esetben a (2) bekezdés szerint azon a napon kezdődik, amikor a jogellenes támogatást nyújtják. Ha az adómentesség támogatást jelent, akkor a támogatást a túlságosan alacsony adó keletkezésével nyújtják.

117. Az adó minden évre vonatkozóan az adózási időszak (a 16/2000. sz. törvény 12. cikke szerint ez a naptári év) lejártával keletkezik, következésképpen 2001-re 2001 lejártával, azaz 2002-ben. Az elévülési idő alapvetően tíz év, amelynek során minden bizottsági intézkedés megszakítja ezt az elévülési időt. Feltételezve, hogy a 2002-es panaszon alapuló vizsgálat elegendő a megszakításhoz, 2001-re és 2002-re vonatkozóan is csak 2003-ban kezdődik az elévülési idő. Az ezen évekre vonatkozó ilyen „kedvezményes adó” elévülési ideje tehát 2013-ban lejárt, a 2003. év tekintetében az elévülési idő 2004 elején kezdődik és 2013 végén járt le. A 2004. évre vonatkozóan az elévülési idő 2014 végén járt volna le. Azonban a Bizottság 2014-es levele miatt megint új elévülési idő van folyamatban. Ennyiben csupán a 2001-től 2003-ig terjedő évek számítanak létező támogatásnak. 2004-től nem állnak fenn létező támogatások.

118. Ezeket a támogatásokat a 659/1999 rendelet (13) preambulumbekzdése és 14. cikke (jelenleg a 2015/1589 rendelet 16. cikke) és a Bíróság ítélkezési gyakorlata<sup>72</sup> alapján a támogatás kedvezményezettjétől – ezek lennének a kedvezményezetten terhelt, illetve mentesített nagy kereskedelmi létesítmények, illetve a mai napig az adó hatálya alól kivett kisméretű kereskedelmi létesítmények – alapvetően kötelezően vissza kell követelni.

#### ***b) Következtetés***

119. Amennyiben a Bíróság a kisméretű kereskedelmi létesítményeknek az adókedvezményét és az adómentességét, illetve az adó hatálya alóli kivételét jogellenes támogatásnak minősíti, ezek csak a 2001-től 2003-ig terjedő évek vonatkozásában számítanak létező támogatásnak a 659/1999 rendelet 17. és azt követő cikkei értelmében.

### **VI. Véggkövetkeztetések**

120. Ennek megfelelően azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire:

1. Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel nem ellentétes a kiskereskedelmi vállalkozások eladótér szerint megállapított, a szóban forgó adóhoz hasonló adója.
2. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését nem lehet úgy értelmezni, hogy támogatásnak minősül a 2500 m<sup>2</sup> alatti eladóterű kiskereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivétele, a kollektív kiskereskedelmi létesítményeknek az adó hatálya alóli kivétele, valamint az olyan barkácsáruházak és kiskereskedelmi létesítmények adókedvezménye, amelyekben alapvetően bútorokat, szanitereket vagy nyílászárókat értékesítenek. Ugyanez érvényes az olyan kiskereskedelmi létesítmények adómentessége tekintetében, amelyekben kertészeti termékeket, járműveket, építőanyagokat, gépeket és ipari alapanyagokat értékesítenek.

<sup>72</sup> 2005. december 15-i UniCredito Italiano ítélet (C-148/04, EU:C:2005:774, 113. pont) – visszatérítettés mint a támogatás jogellenessége megállapításának logikus következménye; 2016. december 21-i Bizottság kontra Aer Lingus és Ryanair Designated Activity ítélet (C-164/15 P és C-165/15 P, EU:C:2016:990, 89. és azt követő pont).