

# A LENGYEL KISKERESKEDELMI ADÓ ÉS A PROGRESSZÍV ADÓZÁS JÖVŐJE

WÁGNER Tamás Zoltán  
PhD-hallgató (PPKE JÁK)

## 1. Bevezetés

Az Európai Bizottság az elmúlt évek során valóságos „hadjáratot” indított minden olyan tagállami intézkedéssel szemben, amelyek különböző adókedvezményeket biztosítottak a multinacionális vállalatoknak (feltételes adómegállapítás) vagy éppen ellenkezőleg: diszkrimináltak azokat a hazai kis- és közepes vállalkozásokkal szemben. Tanulmányunk szempontjából ez utóbbi irányvonal az érdekes. Ennek kapcsán fontos kiemelnünk, hogy a tagállamok által alkalmazott progresszív adószerkezet valódi „szálka” lett a Bizottság szemében. E tekintetben elegendő csak a reklámadó vagy a magyar egészségügyi hozzájárulás és élelmiszerlánc felügyeleti díj ügyekre gondolnunk. A Testület szerint ugyanis – az árbevétel alapú adók<sup>1</sup> esetében – a progresszív szerkezet csak akkor alkalmazható, ha azt az adott intézkedés sajátos célja vagy az általa kezelni kívánt negatív externáliák indokolják. Az árbevétel alapú adók és az adott vállalkozás teherbíró képessége között azonban nem mutatható ki olyan kapcsolat, ami indokolná ezt a szerkezetet, szemben a nyereségalapú adókkal. Ráadásul a jogalkotó ezt meg sem kísérelte igazolni.

---

<sup>1</sup> Ennek kapcsán ld. A Bizottság határozata (2016.11.04.) Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, C(2016) 6929 final, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/257499/257499\\_1851247\\_115\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/257499/257499_1851247_115_2.pdf); 67–69. bekezdés; A Bizottság határozata (2016.07.04.) az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, C(2016) 4056 final, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/259571/259571\\_1770495\\_140\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/259571/259571_1770495_140_2.pdf); 52–57. bekezdés; A Bizottság határozata (2016.07.04.) a Magyarország által végrehajtott SA.41187. (2015/C.) (korábbi 2015/NN.) a dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása intézkedésről, [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/259570/259570\\_1770498\\_213\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/259570/259570_1770498_213_2.pdf); 42–48. bekezdés

Mindez azt mutatja, hogy az Európai Bizottság az elmúlt évek során szakítva a korábbi gyakorlattal,<sup>2</sup> elkezdte alapos vizsgálat alá venni a tagállami adójogszabályokat, különösen a progresszív jellegűeket, amelyeket főszabály szerint tiltott állami támogatásnak minősített. Ezzel viszont egy rendkívül érzékeny területre „tévéd”: a tagállamok adópolitikájába kíván beleszólni indirekt módon. Vajon ez egy jól megtervezett, vagy csak egy ad hoc jellegű lépés? Az előbbi látszik valószínűnek. Ugyanis a későbbiek során látni fogjuk, hogy a Testület által alkalmazott kreatív jogalkalmazás azt kívánja leplezni, hogy az adóharmonizáció – a Bizottság megítélése szerint – az európai integráció jelenlegi szakaszában már nem minősül hatékony módszernek: új utakon kell tehát fellépni a belső piacot fenyegető adóelkerülési gyakorlatokkal szemben.

A fentiek fényében ezért elsősorban sokakban nem keltett feltűnést, hogy a lengyel kiskereskedelmi adó is az Európai Bizottság célkeresztjébe került. A tét azonban ennek ellenére óriási, hiszen sokak szerint egy újabb vesztes ügy könnyen azt eredményezheti, hogy a tagállamoknak végül engedniük kell a nyomásnak és ki kell vezetniük ezt az adótípust a jogrendszerükből. Ez viszont egyúttal azt is jelentené, hogy az állami támogatások fogalmának szélesebb értelmezése kerekedne fölül, s alapjaiban kérdőjeleződne meg az adószuverenitás elve.

Jelen tanulmányunkban a jogi háttér, valamint az előzményeket követően a Bizottság érvrendszerét vesszük górcső alá. Ennek során annak próbálunk utánajárni, hogy a progresszív adószervezet elleni fellépéssel – a konkrét ügyben és elviekben is – megsértette-e a Bizottság a tagállami fiskális autonómiát vagy a belső piac integritásának védelme indokolja az állami támogatások fogalmának szélesebb értelmezését. Ezzel kapcsolatban előljáróban csak annyit mondhatunk, hogy az Európai Unió fennállása óta több olyan ügy is ismert,<sup>3</sup> amelyek hosszú időre meghatározták az integráció fejlődését (*landmark cases*). Vajon ez is ilyen lesz?

## 2. Jogi háttér

Mielőtt a konkrét esetet megvizsgálánk, szükséges a bizottsági fellépés mögötti jogi háttér áttekintése is.

Ennek kapcsán elsőként fontos megjegyeznünk, hogy az uniós jog az eddig eltelt évtizedek során fokozatosan olyan területekre is kiterjesztette a „fennhatóságát”, amelyeket a tagállamok korábban a szuverenitásuk részének tekintettek. Itt elegendő csak arra gondolnunk, hogy ma már nem létezik önálló tagállami kereskedelempolitika, mivel az kizárólagos uniós hatáskörbe került. Emellett olyan területeken sem egyeduralkodók a tagállamok, mint a fogyasztóvédelem vagy a környezetvédelem. Itt ugyanis megosztott hatáskör érvényesül azzal a kitételrel, hogy a tagállamok olyan mértékben élhetnek a

<sup>2</sup> Marek RZOTKIEWICZ: Article 108(2) TFEU as a tool for the Commission to bypass Article 258 TFEU proceedings. *Yearbook of Antitrust and Regulatory Studies*, vol. 2018, 11(18). [http://www.yars.wz.uw.edu.pl/yars2018\\_11\\_18/209.pdf](http://www.yars.wz.uw.edu.pl/yars2018_11_18/209.pdf); 219–221.

<sup>3</sup> Ilyen volt például a *Costa vs. ENEL*, ahol az Európai Bíróság az uniós (közösségi) jog elsőbbségét mondta ki a nemzeti joggal szemben. Erről részletesen ld.: C-6/64. sz. *Flaminio Costa v E.N.E.L.* ügy, [ECLI:EU:C:1964:66].

jogalkotási hatáskörükkel, amilyen mértékben azt az Európai Unió nem gyakorolta vagy amennyiben az adott területen lemondott róluk. Mindez abba az irányba mutat, hogy egyre kevésbé beszélhetünk klasszikus értelemben vett állami szuverenitásról, hiszen az integráció fejlődésével egyre több szuverenitáselem kerül az uniós intézményekhez.

A fenti folyamatok alól ugyanakkor kivételt képez az adópolitika, ahol főszabály szerint még mindig az adószuverenitás elve érvényesül. Ez egyrészt abban nyilvánul meg, hogy továbbra sem beszélhetünk európai adóról,<sup>4</sup> valamint a Szerződésekben viszonylag kevés rendelkezés (EUMSZ 110–113. cikkelyek) vonatkozik az adókra. Másrészt az uniós intézmények a közvetlen beavatkozás helyett mind a közvetett, mind a közvetlen adózás tekintetében az adóharmonizáció eszközével élnek. Ez két módon valósulhat meg: negatív harmonizáció formájában, melyet az Európai Bíróság formál az ítéletein keresztül, valamint pozitív harmonizáció keretében, ahol a Tanács különleges jogalkotási eljárás során egyhangúság mellett – többnyire – irányelveket fogadhat el. Ez utóbbi pedig azt jelenti, hogy továbbra is él a tagállami vétó intézménye, vagyis a tagállamok meg tudják akadályozni a számukra kedvezőtlen javaslatok elfogadását. Éppen ezért nem véletlen, hogy az Európai Unióban az adóharmonizáció folyamata – különösen a közvetlen adók területén<sup>5</sup> – nagyon lassan halad előre, mivel 27 tagállam érdekeit kell összeegyeztetni.

Látszólag tehát az adópolitikájuk kialakításakor a tagállamoknak nem kell sok megkötéssel számolniuk. Azonban ennek ellenére több olyan terület is van, ami a gyakorlatban megköti a tagállamok kezét, úgymint az uniós szabadságok vagy az állami támogatások joga.

Előbbiek, hasonlóan az uniós jogharmonizációhoz, a belső piac megteremtésének, valamint fenntartásának eszközét jelentik. Az uniós jogrend szerint a tagállami jog sértés megállapítható minden olyan korlátozás esetében is, ami megnehezíti az egyes szabadságjogok gyakorlását. A tagállamok helyzetét tovább nehezíti, hogy az Európai Bíróság a Szerződések által biztosított kivételeket szűken értelmezi. Leggyakrabban az arányosság elvén buknak el az egyes intézkedések, ugyanis azok nem lehetnek az önkényes megkülönböztetés és a tagállamok közti kereskedelem rejtett eszközei, valamint a kérdéses szabályozásnak alkalmasnak kell lennie a célkitűzésre.<sup>6</sup> Habár a versenyjoghoz képest<sup>7</sup> e területen az Európai Bizottság nem rendelkezik monopóliummal, ennek ellenére hatékony stratégiának bizonyulhat, ha az adódiszkriminációval szembeni fellépését erre alapozza. Ennek alátámasztására elegendő utalnunk a Hervis

<sup>4</sup> ERDŐS Éva: Az európai adóharmonizáció mint a káros adóverseny elleni fellépés eszköze. *Publicationes Universitatis Miskolcensis Sectio Juridica et Politica*, Tomus XXX/1. (2012) 255–270. [https://matarka.hu/koz/ISSN\\_0866-6032/tomus\\_30\\_1\\_2012/ISSN\\_0866-6032\\_tomus\\_30\\_1\\_2012\\_255-270.pdf](https://matarka.hu/koz/ISSN_0866-6032/tomus_30_1_2012/ISSN_0866-6032_tomus_30_1_2012_255-270.pdf); 255–256.

<sup>5</sup> Margarita F. SAFONOVA – Dmitry S. REZNICHENKO – Marina V. MELNICHUK – Alan K. KARAEV – Svetlana F. LITVINOVA: Taxes Harmonization Features in the European Union countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, vol. 6., spec. iss. 8., (2016) 154–159. <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/3722/pdf>

<sup>6</sup> OSZTOVITS András: *EU-jog*. Budapest, HVG-Orac, 2012. 368–377.

<sup>7</sup> EUMSZ 108. cikk.

ügyre,<sup>8</sup> ahol az Európai Bíróság az erősen progresszív szerkezetű magyar kiskereskedelmi adóra vonatkozó szabályozást a letelepedés szabadságába ütközőnek minősítette. A Testület megítélése szerint ugyanis a jogszabály – az adóalapok aggregált kiszámítása miatt – magasabb adómértéket állapított meg a többnyire külföldi tulajdonban álló kapcsolt vállalkozások számára, mint a független franchise jogosultak számára. Továbbá a legnagyobb árbevételű vállalkozások esetében aránytalanul magas adókulcsot alkalmaztak. Mindez azt jelzi, hogy a tagállami adójogszabályok közel sincsenek olyan biztonságban, mint azt elsőre gondolnánk. Különösen, ha ezek progresszív szerkezetűek. Hiszen, ha az eltérő adósávokba tartozó vállalkozásokat azonos ténybeli és jogi helyzetben levőnek minősítik, akkor könnyen előfordulhat, hogy a kedvezőtlenebb szabályozás irányadó a külföldiekre nézve, s ezt a tagállam csak nagyon nehezen igazolhatja.<sup>9</sup>

Az Európai Bizottság azonban az állami támogatások jogában találta meg az eszközt a fellépésre, ami alapvetően az alábbi tényezőkre vezethető vissza:

- az Európai Unió már hosszú ideje elkötelezett az indokolatlan támogatások visszaszorítására;
- az EUMSZ 107. cikke csak szűk körben enged kivételeket;
- az állami támogatás bármilyen formában – akár adókedvezmények révén is – meg tud valósulni, szélesre tárva ezzel a bizottsági fellépés lehetőségét;
- az adó, illetve a vállalkozás versenyjogi fogalma lényegesen szélesebb a hagyományos értelmezésnél;<sup>10</sup>
- az EUMSZ 108. cikke alapján e területen a Bizottság monopol jogkörökkel bír;
- tiltott állami támogatásra hivatkozva a Bizottság sokkal gyorsabban – akár hónapok alatt is – tud fellépni a „renitens” tagállammal szemben, mint a sokszor hosszú évekig is eltartó kötelezettségszegési eljárás segítségével.<sup>11</sup>

Ugyanakkor viszont ahhoz, hogy egy tagállami adóintézkedés tiltott állami támogatásnak minősüljön, az alábbi feltételeknek kell egyidejűleg teljesülniük:

<sup>8</sup> C-385/12. sz. Hervis Sport és Divatkereskedelmi Kft és Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága ügy, [ECLI:EU:C:2014:47].

<sup>9</sup> Az EUMSZ 52. cikk (1) bekezdés szerint: „E fejezet rendelkezései és az azok alapján hozott intézkedések nem érintik azoknak a törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseknek az alkalmazhatóságát, amelyek közrendi, közbiztonsági vagy közegészségügyi okokból különleges elbánást írnak elő a külföldi állampolgárokra nézve.” Emellett a tagállamok hivatkozhatnak az uniós joggyakorlatban kimunkált ún. társadalmi közérdek által feltétlenül indokolt követelményekre, pl. kereskedelmi ügyletek tisztasága. Erről részletesen ld. SZABÓ Marcel – LÁNCOS Petra Lea – GYENYÉY Laura: *Uniós szakpolitikák*. Budapest, Szent István Társulat, 2013. 296–297.

<sup>10</sup> Erről részletesen ld. GYÜRKÉS Anita: Az uniós állami támogatási szabályok alkalmazása az adóintézkedések területén – az Európai Bíróság esetjogának tükrében. Állami Támogatások Joga, 17. (2013/1) 3–43. [http://epa.oszk.hu/02400/02450/00017/pdf/EPA02450\\_ATJ\\_2013\\_1\\_03-43.pdf](http://epa.oszk.hu/02400/02450/00017/pdf/EPA02450_ATJ_2013_1_03-43.pdf), 8., illetve Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01). <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ%3AC%3A2016%3A262%3AFULL>, 5-9.

<sup>11</sup> Marek RZOTKIEWICZ: Article 108(2) TFEU as a tool for the Commission to bypass Article 258 TFEU proceedings. *Yearbook of Antitrust and Regulatory Studies*, vol. 11., n. 18. (2018) [http://www.yars.wz.uw.edu.pl/yars2018\\_11\\_18/209.pdf](http://www.yars.wz.uw.edu.pl/yars2018_11_18/209.pdf); 214–219.

- előny;
- államnak vagy állami forráson keresztül kell biztosítani;
- szelektív;
- az intézkedésnek érintenie kell a tagállamok közötti kereskedelmet, valamint
- torzítania kell a versenyt vagy azzal kell fenyegetnie.

Noha látszólag az egyidejűség követelménye a tagállamoknak kedvez, az Európai Bizottság gyakorlata azt mutatja, hogy a Testületnek nem okoz nehézséget, hogy ezen kritériumok teljesülését megállapítsa. Ennek kapcsán itt annyit kell kiemelni, hogy az Európai Bizottság csak az adott intézkedés hatását vizsgálja, annak célját, okát vagy formáját figyelmen kívül hagyja. Emellett az előny és a szelektivitás meglétét – annak ellenére, hogy ez sokak szerint független vizsgálatot igényelne – együttesen értékeli. Utóbbi tekintetben továbbá látni fogjuk, hogy az ún. referencia-tesztet<sup>12</sup> igyekszik valamennyi ügyre „ráhúzni”, még akkor is, ha ez az állami támogatások jogának indokolatlan kiterjesztésével is jár, pl. progresszív adók esetében. Végezetül röviden érdemes megjegyeznünk, hogy az utolsó két feltétel alól sem könnyen menekülhetnek a tagállamok: a Bizottság ezek fennállását gyakorlatilag evidenciaként kezeli, a kivételekkel csak kevés esetben lehet élni. Előbbire jó példa az ún. de minimis támogatások köre: itt egy, a Bizottság által rendeletben lefektetett küszöbérték<sup>13</sup> miatt nem valósul meg a jogsértés. Utóbbira pedig az a tény, hogy a verseny torzítását nem szükséges számszerűsíteni, annak pusztá lehetősége is elegendő.

A fentiek jól szemléltetik, hogy az Európai Bizottság számára az állami támogatások joga hatékony „fegyver” lehet a diszkriminatív adóintézkedések elleni fellépés során, mivel módot ad arra, hogy megkerülje a tagállami adószuverenitás elvét.

Ezzel szemben az Európai Bíróság árnyaltabb megközelítést alkalmaz, több ítéletében<sup>14</sup> is utal a tagállamoknak a közvetlen adók tekintetében fennálló autonómiájára. Ennek eklatáns példája egy közelmúltban lezajlott eset is, ahol a Bíróság egy olyan adóintézkedés tekintetében állapította meg az állami támogatásokra vonatkozó szabályokkal való konformitást, amely az egyes adóalanyok nagyságától tette függővé az adófizetési kötelezettséget. A konkrét ügyben<sup>15</sup> 3 spanyol tartomány (Katalónia, Asztúria és Aragónia) adót vezetett be a nagy alapterületű kereskedelmi létesítményekre (500 m<sup>2</sup>, 4000 m<sup>2</sup>), hivatkozva azoknak a környezetre, várostervezésre és a

<sup>12</sup> Ennek során az Európai Bizottság az alábbi lépéseket követi:

- meghatározza a közös referenciarendszert, majd
- megvizsgálja, hogy az adott intézkedés ez alól kivételt jelent-e, végül
- azt nézi meg, hogy az általános felépítés vagy a rendszer természete mindezt indokolja-e.

<sup>13</sup> A Bizottság 1407/2013/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról. HL L 352, 2013. 12. 24., 1–8.

<sup>14</sup> A C-88/03. sz. Portugália vs. Bizottság (Azori-szigetek) ügyben a Testület kimondta, hogy a szelektivitás vizsgálatakor nem minden esetben kell az adott tagállam egész területét viszonyítási alapnak tekinteni. Ennek kereteit az ún. autonómia tesztben fektette le. Habár az ítélet nem a felperesnek kedvezett, az ügy megerősítette a tagállami – azon belül is az autonóm területek – adószuverenitást, mely későbbi ítéletekben is visszaköszön pl: C-428/06–C-434/06. sz. UGT-Rioja és társai egyesített ügyek, [ECLI:EU:C:2008:488].

<sup>15</sup> STAVICZKY Péter: Az uniós joggal összeegyeztethetők a sávós különadók. *SZAKma*, 2018/10. 22–23.

helyi kiskereskedelemre gyakorolt hatására. Ez alól kivételt képeztek a 10 ezer m<sup>2</sup>-nél nem nagyobb kiállítóterrel rendelkező kertészetek, gépjármű-forgalmazók, építészeti, szerszám- és ipari bútorboltok. Fontos még megemlíteni, hogy az adóból származó bevételeket környezetvédelmi és infrastrukturális célú fejlesztésekre kellett fordítani. Az intézkedést a nagy kereskedelmi egységek sérelmezték és az – a spanyol jogrendszert végigjárva – előzetes döntéshozatali eljárás keretében Luxemburgba került. Az ügy szempontjából az egyik legfontosabb kérdés az volt, hogy az Európai Bíróság az adófizetési kötelezettséggel terhelt, illetve nem terhelt adóalanyokat azonos ténybeli és jogi helyzetűnek minősíti-e. Amennyiben az Európai Bizottság legfrissebb gyakorlatából indulunk ki, akkor a szabályozás teljesíti ezt a kritériumot.<sup>16</sup> Emellett a méret alapján történő megkülönböztetés diszkriminatív egyben, hiszen a helyi kiskereskedők érdekeit védi a nagy kereskedelmi egységekkel szemben.<sup>17</sup> Az Európai Bíróság azonban más utat választott: hangsúlyozta ugyan, hogy az egyes adóintézkedéseket a hatásuk alapján kell megítélni, de kiemelte azt is, hogy a közvetlen adók területén a tagállamoknak autonómiájuk van, ami korlátozott bírósági ellenőrzést tesz lehetővé. Ennek fényében elfogadta a tartományok azon érvelését, hogy a mérthatáron alapuló megkülönböztetés a kereskedelmi egységek környezetre gyakorolt hatását veszi figyelembe. Továbbá nem vitatta a küszöbök meghatározását, valamint az egyes kereskedelmi tevékenység mentesítését sem.

Habár az ítélet meghozatalára a lengyel kiskereskedelmi adó ügyében hozott bizottsági döntés után került sor, jól mutatja azt a szemléletbeli különbséget, mely a két intézmény gyakorlata között egyre inkább nyilvánvalóvá válik. Ez utóbbival kapcsolatban érdemes megemlítenünk, hogy az Európai Bizottság – a korábbi évekkel szemben – sorra vesztíti el az állami támogatásos „ügyeit” az Európai Bíróságon: 2018 novembere és 2019 májusa között 41 ügyből 17-ben vesztesen került ki.<sup>18</sup>

Az elkövetkezőkben – az eset hátterének megvilágítását követően – azt fogjuk megvizsgálni, hogy jelen ügyben az Európai Bizottság a progresszív adók területén kialakított sémáját követte-e, s ha igen, akkor nem lépte-e túl az állami támogatásokra irányadó szabályozás kereteit.

<sup>16</sup> A Bizottság határozata (2016.07.04.) az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, C(2016) 4056 final, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/259571/259571\\_1770495\\_140\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/259571/259571_1770495_140_2.pdf); 45. bekezdés.

<sup>17</sup> Ezzel kapcsolatban ld. pl. Koós Gábor: A sávós adórendszerek állami támogatási szempontú vizsgálata. In: VALENTIN Pál – KISS Ferenc László – NAGY Csongor István – BEREZVAI Zombor (szerk.): *Verseny és szabályozás*. Budapest, MTA KRTK Közgazdaságtudományi Intézet, 2018. [http://real.mtak.hu/78860/1/Vesz2017\\_teljes.pdf](http://real.mtak.hu/78860/1/Vesz2017_teljes.pdf), 138–143.

<sup>18</sup> Thibault LARGER: Brussels loses one of its superpowers. *Politico*, 6 March 2019. [https://www.politico.eu/article/brussels-loses-one-of-its-superpowers-state-aid-control-subsidies-tax-breaks/?utm\\_source=mandiner&utm\\_medium=link&utm\\_campaign=mandiner\\_201906](https://www.politico.eu/article/brussels-loses-one-of-its-superpowers-state-aid-control-subsidies-tax-breaks/?utm_source=mandiner&utm_medium=link&utm_campaign=mandiner_201906)

### 3. Az ügy háttere

Mielőtt a konkrét jogi eljárásra rátérnénk, célszerű röviden bemutatnunk a kérdéses jogszabály megszületésének körülményeit is. A későbbiek során ugyanis majd látni fogjuk, hogy a felek érvelésében ezek több alkalommal is vissza fognak köszönni.

Előljáróban elmondhatjuk, hogy a lengyel kiskereskedelmi adóval szembeni brüsszeli vizsgálatban a lengyel kormány gazdaságpolitikai filozófiája és az Európai Bizottság progresszív adókkal szembeni averziója ütközik. Előbbivel kapcsolatban érdemes kiemelni, hogy a lengyel kormányzó párt, a Jog és Igazságosság (PiS) már a 2015-ös választási kampányában nyilvánvalóvá tette, hogy gyökeres változást tervez az ország gazdaságpolitikájában, amely többek között az alábbi elemekből állt:

- gazdasági patriotizmus: a multinacionális vállalatok és a bankok pozícióinak gyengítése;
- átfogó szociális intézkedések bevezetése, úgymint a nyugdíjkorhatár csökkentése vagy az 500+ zlotys családi program.

A fenti csomaggal az volt a cél, hogy a párt az addig kormányzó liberális-konzervatív, de egyre inkább centrista nézeteket valló Polgári Platform (PO), valamint a meggyengült baloldali pártok által teremtett űrt betöltse. A PiS tehát jól láthatóan szakított korábbi neoliberais gazdasági felfogásával és a bőkezű szociális transzferrel a család szerepét kívánta megerősíteni a társadalomban.<sup>19</sup> A választásokat megnyerve azonban szembe kellett néznie azzal, hogy a tervezett intézkedések komoly terhet rónak a költségvetésre, amelyet más forrásokból mindenképp pótolni kell.

E tekintetben hasznosnak bizonyult a gazdasági patriotizmus eszméje: a kieső bevételek pótlására a bank- és multinacionális szektorra kivetett adók népszerű intézkedésnek tűntek. Ennek során olyan adónemek bevezetését tervezték, mint a pénzügyi tranzakciós adó, bankadó vagy kiskereskedelmi adó.<sup>20</sup> Ezek közül tanulmányunk szempontjából az utóbbinak van jelentősége, mely 2016. szeptember 1-jén lépett hatályba,<sup>21</sup> valóra váltva a lengyel kormány régi álmát. Ugyanis a PiS már 2015 júniusában egyértelművé tette, hogy magyar mintára be akarja vezetni ezt az adónemet. Piotr Glinski, a párt programalkotója a Rzeczpospolitanak nyilatkozva kifejtette, hogy örömmel látják az országban a tisztességesen működő külföldi vállalkozásokat, azonban ezentúl valamennyiüknek – ahogy más országban is – különadót kell fizetniük.<sup>22</sup> Ezzel a lépéssel azonban a frissen hatalomra került kormánypárt azt kockáztatta, hogy Lengyelország is csatlakozik a protekcionista gazdaságpolitikát folytató országok csoportjához,

<sup>19</sup> Gavin RAE – Czesław KULEZA: The Law and Justice Party and Poland's turn to the right. *Links*, 19 January 2017. <http://links.org.au/poland-law-justice-party-kaczyński-duda>; 6.

<sup>20</sup> New Polish Government's economic and foreign policy plans. January 2016. <https://nexia.com/insights/global-insight/new-polish-government-s-economic-and-foreign-policy-plans/>

<sup>21</sup> Tomasz KRZYWAŃSKI – Maksymilian OLEJNICZAK: Retail sales tax. 11. 08. 2016. <http://www.codozasady.pl/en/retail-sales-tax/>

<sup>22</sup> Poland's PiS plans to copy Hungarian taxes on foreign investors. *bne IntelliNews*, June 17 2015. <https://www.intellinews.com/poland-s-pis-plans-to-copy-hungarian-taxes-on-foreign-investors-500446773/?archive=bne>

annak minden következményével együtt.<sup>23</sup> A gazdasági elemzők megjegyezték, hogy habár az intézkedés fő célkitűzése a kiskereskedelemben meglévő egyenlőtlenségek felszámolása, a hatása ezzel éppen ellentétes lesz: a beruházások csökkenhetnek vagy akár el is maradhatnak, a külföldi szereplők mellett olyan hazai szereplőket is érinteni fog, mint a Polo Market vagy a Piotr i Paweł és az Alma. Ráadásul az adóterheket a fogyasztók fizetik majd meg és a külföldiek részesedése sem fog csökkenni: további felvásárlások várhatók, amelyet csak súlyosbítani fog, hogy a nagy áruházláncok kis bolti egységek megnyitásával kikerülnek az adó hatálya alól.<sup>24</sup> Mindezek mellett szintén intő jel volt, hogy már a törvényjavaslat vitájakor komoly tüntetés volt Varsóban a parlament épülete előtt: közel 5000 kis- és közepes kereskedő tiltakozott, melynek során egy 15 ezer aláírással ellátott petíciót is átadtak, a jogszabálytervezet módosítását követelve.

Ez utóbbi elsőre ellentmondásosnak tűnik, hiszen korábban Beata Szydło miniszterelnök egyértelműen kijelentette, hogy az elfogadásra váró törvény célja a kisvállalkozások versenyképességének megerősítése a nagy multinacionális cégekkel szemben. Amennyiben viszont a jogszabály formálódására vetünk egy pillantást, akkor érthetővé válik a gazdasági szereplők aggodalma, mivel több alkalommal is jelentős változtatások történtek a tervezet szövegében. Ezzel kapcsolatban elegendő csak arra utalnunk, hogy míg kezdetben 250 nm<sup>2</sup>-es alapterülethez kívánták kötni az adót, addig ezt később felváltotta egy 3 kulcsos progresszív adószerkezet (0,7%, 1,3% és 1,9%) 1,5 millió zlotys (0,3 millió euró) kiskereskedelemről származó árbevétel fölötti adófizetési kötelezettséggel.<sup>25</sup> A végső verzióban ráadásul még ez utóbbin is módosítottak: 2 kulcsos progresszív adószerkezet került bevezetésre, lényegesen magasabb adóalap meghatározásával.<sup>26</sup>

Mindezek fényében jól látszik, hogy a lengyel kiskereskedelmi adó ügye nemcsak gazdasági, hanem politikai kérdés is volt egyben: a lengyel kormány a módosításokkal fokozatosan elérte, hogy az adóteher döntően a nagy multinacionális vállalatokat sújtja, megerősítve ezzel a választói háterszágának<sup>27</sup> számító hazai kiskereskedők pozícióit. Ezt alátámasztja a EuroCommerce vezérigazgatójának nyilatkozata is, aki szerint az új adó egyértelműen a külföldi gazdasági szereplők ellen irányul, veszélyeztetve a versenyt és a helyi fogyasztók érdekeit. Hozzátette, hogy éppen azokat riasztják el,

<sup>23</sup> Erről részletesen ld. pl. The economic consequences of increased protectionism. *Monetary Policy Report*, April 2017. <https://www.riksbank.se/globalassets/media/rapporter/ppr/fordjupningar/engelska/2017/the-economic-consequences-of-increased-protectionism-article-in-monetary-policy-report-april-2017>

<sup>24</sup> Grzegorz SIELEWICZ: Poland Retail Sector – Household spending is supporting the economy but challenges remain. *Coface Economic Publications*, December 2015. <https://www.coface.com/content/download/129249/1968475/file/Panorama+-+Retail+Poland+12-2015.pdf>; 7.

<sup>25</sup> Thousands of shopkeepers protest retail tax in Warsaw. *Radio Poland*, 11. 02. 2016. 13:39. <http://archiwum.thenews.pl/1/12/Artykul/240306>

<sup>26</sup> Erre a későbbiek során még részletesen visszatérünk.

<sup>27</sup> Erről részletesen ld. pl. Aleks SZCZERBIAK: Why is Poland's Law and Justice party still so popular? *The Polish Politics Blog*, 23 September 2019. <https://polishpoliticsblog.wordpress.com/2019/09/23/why-is-polands-law-and-justice-party-still-so-popular/>



akik eddig biztosították az innovációt a lengyel gazdaságban, hiszen a külföldi üzletláncoknak ezentúl ötször annyi adót kell fizetniük, mint a helyieknek.<sup>28</sup>

Vajon a fentiek mellett milyen gazdasági szempontok vezérelték a jogalkotót a törvény megalkotása során? Az elkövetkezőkben ennek próbálunk utánajárni.

Az új szabályozás bevezetésének háttérében alapvetően három gazdasági természetű ok állhatott. Egyrészt, ahogy említettük, a lengyel kormány vissza akarta szorítani a külföldi befolyást a lengyel kiskereskedelem területén. Ennek kapcsán elegendő arra hivatkoznunk, hogy míg 2005-ben a tradicionális kiskereskedelem az 57%-át tette ki a kiskereskedelemből származó bevételeknek, addig 2014-re ez a szám 23%-ra esett. Ez elsősorban a diszkontboltok megnövekedett népszerűségének volt köszönhető, mely oda vezethető vissza, hogy az elmúlt években az alacsony árak mellett egyre inkább minőségi termékeket biztosítanak a vásárlóknak. Ez utóbbi tényező pedig meghatározó szempont a lengyel fogyasztók számára: nem véletlen, hogy 2008 és 2015 között meg-háromszorozták a bevételüket.

Másrészt a kiskereskedelmet lebonyolító vállalatoknak hatalmas bevételük volt: 2014-ben elérte a 231 milliárd zlotyt, aminek döntő részét az élelmiszerboltok forgalma (192 milliárd zloty) tette ki. Emellett a lengyel kiskereskedelmi szektor hosszú ideje népszerű a külföldi befektetők körében: e területen a külföldi közvetlen befektetések (FDI) értéke elérte a 8,5 milliárd zlotyt 2014-ben, ami a teljes lengyel FDI 5%-a. Nem véletlen tehát, hogy az elmúlt években több ezer diszkontbolt és áruházlánc nyílt az országban.<sup>29</sup>

Harmadrészt az általános közvélekedés szerint az országban működő külföldi vállalatok különféle adóelkerülési gyakorlatokat alkalmaznak, hogy ne kelljen megfizetniük a 19%-os társasági adót. Ezzel kapcsolatban azonban egymásnak ellentmondó adatok jelentek meg a lengyel médiában. Ugyanis míg 2013-ban a 18 legnagyobb élelmiszerlánc 102 milliárd zlotys bevétele után csak 220 millió zloty adót fizetett, úgy hogy közülük hét egyáltalán nem adózott, addig egy 2014-es adat szerint viszont már 711 millió zloty fizettek be a költségvetésbe. Ez utóbbi pedig mind arányát, mind nagyságát tekintve jóval több, mint a legnagyobb lengyel áruházláncok esetében. Éppen ezért nem meglepő, hogy az érintett áruházláncok ezt a vádat határozottan visszautasították, rámutatva arra a tényre, hogy a gyakori adóellenőrzések ellenére nem állapítottak meg náluk szabálytalanságot. Emellett felhívták arra a figyelmet, hogy több szempontból is segítik a lengyel gazdaság fejlődését, úgy mint beruházások (50 millió zloty), foglalkoztatás (200 ezer munkavállaló), adózás (más jogcímen 20 milliárd zlotyot fizetnek be a költségvetésbe) terén. Ráadásul az adóelkerülés jelensége a lengyel gazdaság valamennyi szektorát sújtja: az Európai Bizottság egyik felmérése szerint éves szinten 46 milliárd zlotyról van szó. Ezt pedig messze nem fedezi a kiskereskedelmi adóból szánt bevétel.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> European retailers taken aback by discriminatory Polish retail tax. *Press release*. 7 July 2016, Brussels. [https://www.eurocommerce.eu/media/129602/2016.07.07\\_-\\_european\\_retailers\\_taken\\_aback\\_by\\_discriminatory\\_polish\\_retail\\_tax.pdf](https://www.eurocommerce.eu/media/129602/2016.07.07_-_european_retailers_taken_aback_by_discriminatory_polish_retail_tax.pdf)

<sup>29</sup> SIELEWICZ i. m. 4–5.

<sup>30</sup> Rafał OSTROWSKI: Polish Retail tax hits EU brick wall. [http://eurobuildcee.com/?page=edition&id=1307&id\\_article=2769](http://eurobuildcee.com/?page=edition&id=1307&id_article=2769)

Amennyiben az előbbi állításokat tágabb kontextusban és nagyobb időintervallumban vizsgáljuk, akkor ezek még inkább beigazolódnak látszanak. Ennek kapcsán érdemes kiemelni a lengyel közvetlen befektetésekről szóló 2013-as jelentést, mely a 2000-2013-as időszakot vizsgálva arra a következtetésre jutott, hogy a legtöbb lengyelországi befektetés az uniós, illetve távol-keleti adóparadisomokba érkezett. Például csak Luxemburgba, Ciprusba, Hollandiába és Svájcba összesen több mint 15 milliárd euró érkezett a vizsgált időszakban, ami a teljes lengyel FDI közel  $\frac{3}{4}$ -e. Továbbá ezekben az országokban levő cégek holding vállalként működtek, ami azt jelenti, hogy az osztalékok cégcsoporton belüli átutalásán kívül nem végeztek érdemi gazdasági tevékenységet, valamint a bejegyzésük szerinti országban sem volt lányvállalatuk, ami gazdasági tevékenységet folytatott volna. Ez pedig azt mutatja, hogy a lengyel vállalatok is jelentős mértékben használtak adóelkerülési technikákat. Ennek oka, hogy a vizsgált periódusban nem létezett Lengyelországban hatékony szabályozás az adóelkerüléssel szemben, különös tekintettel az ellenőrzött külföldi társaságokra (CFC).<sup>31</sup> E tekintetben érdemes megemlítenünk, hogy a kiskereskedelmi adó elfogadása előtt nem sokkal, 2015 elején hatályba lépett a társasági, valamint a személyi jövedelemadóról szóló törvénymódosítás,<sup>32</sup> valamint 2016. július 15-én általános adóelkerülési szabállyal módosították az adórendeletet.<sup>33</sup> Előbbi célja az volt, hogy az ellenőrzött külföldi társaságok által elért bevételek is adókötelesek legyenek (főszabály szerint a lengyel adóalanyok által birtokolt részvényekhez és az adott pénzügyi évben a birtoklás időtartamához arányosan viszonyítva). Ennek érdekében többek között meghatározták, hogy a külföldi cég mikor minősül ellenőrzött külföldi társaságnak, valamint azt is kikötötték, hogy az a lengyel adóalany sem mentesül a szabályozás alól, ami állandó telephellyel rendelkezik az országon kívül. Ugyanakkor viszont – többek között – mentességet élvez azon vállalat, amely gazdasági tevékenységet végez és valamelyik uniós vagy EGT államban adóköteles vagy az éves bevétele nem éri el a 250 ezer eurót. A 2016-ban hatályba lépett általános adóelkerülési szabály pedig bevezette a mesterséges tranzakció fogalmát az olyan esetekre amikor az érintett tranzakció egy olyan pénzügyi előny elérésére irányult, ami az adott adójogszabály céljával összeegyeztethetetlen. Ennek értelmében az ilyen jellegű tranzakciókat az adókövetkezmények meghatározásakor figyelmen kívül kell hagyni. Fontos kiemelni, hogy a szabályozás többek között kiterjed olyan esetekre is, amikor egy nagyobb cég úgy próbál meg kikerülni az adó hatálya alól, hogy tevékenységét felosztja kisebb cégek között (tevékenység indokolatlan felosztása). Ez ellen az adózó csak szűk körben tud védekezni, úgy mint az értékesítés hatékonyságának növelése vagy a nem adójellegű költségek csökkentése. S hogy mindez milyen eredménnyel járt? Nos, ezzel kapcsolatban az egyik legfrissebb

<sup>31</sup> Tax Avoidance through Controlled Foreign Companies under European Union Law with Specific Reference to Poland. <https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/65403/Tax-Avoidance-under-EU-Law-revised%2bby%2b9%2bFebruary%2b2017%2bfinal%2brevision.pdf?sequence=4&isAllowed=y;21-23>.

<sup>32</sup> Aldona LESZCZYŃSKA-MIKULSKA – Tomasz PIEJAK: Controlled foreign companies: New Polish tax rules from January 2015. <http://www.codozasady.pl/en/controlled-foreign-companies-new-polish-tax-rules-from-january-2015/>

<sup>33</sup> KRZYWAŃSKI–OLEJNICZAK i. m.

felmérés azt állapította meg, hogy Lengyelországban az adórés (*tax gap*) az elmúlt évek reformjainak köszönhetően jelentősen csökkent, különösen az áfa területén. A társasági adó kapcsán az elemzés szerint pontos számok nem ismertek, de a csökkenés itt is kimutatható.<sup>34</sup>

Végezetül érdemes röviden – ismételtelen – kitérnünk és összegeznünk az Európai Bizottság progresszív adókkal szembeni averzióját, mivel a brüsszeli vizsgálat megindításában ennek döntő szerepe volt. Ahogy korábban is említettük, az adópolitika területén a tagállamok továbbra is autonómiát élveznek, ami azonban koránt sem jelent e téren korlátlan szabadságot, mivel figyelembe kell venniük többek között az uniós szabadságokra, valamint az állami támogatásokra irányadó szabályokat is. Tekintettel arra, hogy az adóharmonizáció – különösen a közvetlen adók esetében – nagyon lassan halad, az Európai Bizottság a jogalkotási javaslatok mellett kerülőutakon is igyekszik fellépni a diszkriminatív adójozsabályokkal szemben, hivatkozva a belső piac integritására. Ezzel kapcsolatban pedig az állami támogatások jogában találta meg azt az eszközt, amivel gyorsan és hatékonyan tud fellépni. Ugyanakkor viszont e lépésével – az állami támogatások fogalmának tágításán keresztül – könnyen veszélybe sodorhatja a tagállami adószuverenitás elvét is, mivel egyre inkább beleszól abba, hogy a tagállamok hogyan alakítsák ki az adópolitikájukat. Ennek eklatáns példája a progresszív adók területe, mely az elmúlt időszakban valóságos szálfka lett az Európai Bizottság szemében: megítélése szerint ugyanis ezt csak kivételesen lehet alkalmazni. Például, ha azt az intézkedés sajátos célja vagy az általa kezelni kívánt negatív externáliák indokolják.

Utóbbi kapcsán elegendő megemlítenünk, hogy a Politico c. uniós portál már egyenesen Áruházháborúról (*Store wars*) beszél,<sup>35</sup> mivel az Európai Bizottság minden olyan tagállami intézkedést megtámadott, ami a nagy multinacionális cégek számára hátrányos lenne. Így bukott el például a magyar egészségügyi hozzájárulás és ételmisszerlánc felülegeleti díj. De tágabb értelemben idesorolható a reklámadó is. Ezekben az ügyekben a Testület arra hivatkozott, hogy valamennyi adóalany – függetlenül nagyságára vagy bevételeire – hasonló ténybeli és jogi helyzetben van, ami kizárja, hogy eltérő adókulcs alá tartozzanak. Emellett az árbevétel alapuló adókkal szemben is kritikusa leplezni. Másrészt ez nem tükrözi az adott vállalkozás fizetőképességet sem, mivel nem veszi figyelembe az árbevétel során felmerült költségeket.<sup>36</sup> Az előzőknél azonban sokkal fajsúlyosabb kérdés, hogy a Bizottság azt sem fogadta el, hogy a prog-

<sup>34</sup> Piotr ARAK-Krzysztof KUTWA-Jan SARNOWSKI-Paweł SELERA: The effects of sealing Poland's tax system in 2016-2018. *Policy Paper*, 1/2019. [http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Policy\\_Paper\\_1\\_19.pdf](http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Policy_Paper_1_19.pdf); 5.

<sup>35</sup> Jakob HANKE – Jan CIENSKI: Store wars: Brussels in food fight with Eastern Europe. *Politico*, 22 September 2016. <https://www.politico.eu/article/store-wars-brussels-in-food-fight-with-eastern-europe-supermarket-poland/>

<sup>36</sup> Ezzel kapcsolatban ld. pl. A Bizottság határozata (2016.07.04.) a Magyarország által végrehajtott SA.41187. (2015/C.) (korábbi 2015/NN.) a dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulása intézkedéséről, [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/259570/259570\\_1770498\\_213\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/259570/259570_1770498_213_2.pdf); 29-48. bekezdés

resszív szerkezet a referenciarendszer részét képezné, ehelyett inkább egy hipotetikus adórendszerrel dolgozott adókulcsok nélkül. Ennek kapcsán arra hivatkozott, hogy az érintett tagállam önkényesen úgy alakította ki a szabályozást, hogy azzal bizonyos vállalkozásoknak kedvezzen. Jól látható tehát, hogy az Európai Bizottság a legújabb vizsgálatainál arra törekszik, hogy a tagállamokat „rábírija” arra, hogy a progresszív típusú adókat kivezessék. Ez viszont komoly kérdéseket vet fel, hiszen ez végső soron azt jelenti, hogy az Európai Bizottság a tagállamok gazdaságpolitikájának a módosítására törekszik azáltal, hogy az adott intézkedés redisztributív célját támadja. Vagyis az vezérli, hogy biztosítsa az adóalanyok formális egyenlőségét.

Habár ezt a lépést többen is hatáskörtúllépésnek tekintik,<sup>37</sup> számos olyan szempont van, ami ezt – legalábbis az Európai Bizottság nézőpontjából – alátámaszthatja. Egyrészt, ahogy azt korábban is említettük, az adópolitika területén a döntéshozatal rendkívül nehézkes, mivel az különleges jogalkotási eljárás keretében egyhangúságot kíván meg, meghagyva ezzel a tagállami vétó intézményét. Az Európai Bizottság ezt több alkalommal is fel akarta már számolni,<sup>38</sup> azonban a tagállamok eddig mindig ellenálltak e törekvéseknek.<sup>39</sup> Így a Testület „kénytelen” indirekt úton, esetről-esetre vizsgálatot indítani a belső piac integritását veszélyeztető adóintézkedésekkel szemben. Másrészt gazdaságpolitikai érvek is felhozhatók. Ugyanis a Bizottság szerint a csak bizonyos szektorokat terhelő adónemek (különadók) hozzájárulhatnak ahhoz, hogy a már tagállamban jelenlévő vállalatok beruházásaikat visszafogják, valamint a jövőbeli befektetőket is eltántoríthatják. Ez többek között annak köszönhető, hogy a különadók bevezetése, majd állandósulása bizonytalan gazdasági környezetet eredményez. Emellett torzítják a versenyt, s az adókból várt bevételek – a gazdasági növekedés visszafogása miatt – elmaradhatnak az eredetileg tervezettől.<sup>40</sup> Harmadrészt – ezt később részletesebben is kifejtjük – az Európai Bizottság azt is meg kívánja előzni, hogy a tagállamok olyan, látszólag semleges adóintézkedéseket vezessenek be, amelyek önmagukban véve hátrányosan megkülönböztetők.

<sup>37</sup> Ld. pl. Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy. *Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*, March 2017. [<sup>38</sup> Ezzel kapcsolatban ld. pl. Tax policy in the European Union – priorities for the years ahead, COM \(2001\) 260 final, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0260:FIN:EN:PDF>, illetve Taxation and qualified majority voting, The intergovernmental conference of 2003-2004, \[https://ec.europa.eu/taxation\\\_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting\\\_en\]\(https://ec.europa.eu/taxation\_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting\_en\), valamint Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy, COM \(2019\) 8 final, \[https://ec.europa.eu/taxation\\\_customs/sites/taxation/files/15\\\_01\\\_2019\\\_communication\\\_towards\\\_a\\\_more\\\_efficient\\\_democratic\\\_decision\\\_making\\\_eu\\\_tax\\\_policy\\\_en.pdf\]\(https://ec.europa.eu/taxation\_customs/sites/taxation/files/15\_01\_2019\_communication\_towards\_a\_more\_efficient\_democratic\_decision\_making\_eu\_tax\_policy\_en.pdf\)](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?__blob=publicationFile&v=2; 23–27.</a></p>
</div>
<div data-bbox=)

<sup>39</sup> Ezzel kapcsolatban ld. WÁGNER Tamás Zoltán: Mi áll valójában az Európai Bizottság új adójavaslatának a háttérében? In: SZÜCS Lászlóné Siska Katalin – TALABOS Dávidné Lukács Nikolett (szerk.): *A jog tudománya, a mindennapok joga II. Konferenciakötet*. Debrecen, DE Praetor Szakkollégium, 2019. 146–160.

<sup>40</sup> SIKLÓS Márta – MLADONYICZKI Balázs: Különadók szerepe az adózásban. *LeitnerLeitner*, 2016. március. [https://www.leitnerleitner.hu/hungary/hu/publication/2016/kulonadok\\_tanulmany\\_2016.pdf](https://www.leitnerleitner.hu/hungary/hu/publication/2016/kulonadok_tanulmany_2016.pdf); 13–14.

Összességében tehát jól látszik, hogy a lengyel kiskereskedelmi adó elleni fellépés már a vizsgálat kezdete előtt alaposan fel volt építve az Európai Bizottság oldaláról. Ezzel szemben a lengyel kormánynak számolnia kellett azzal, hogy az ügy hasonló sorsra jut, mint a magyar reklámadó. Ezt az is előrevetítette, hogy a lengyel versenyhatóság 2016 februárjában megjelent véleménye alapján a jogszabály uniós joggal való konformitása kérdéses: csak akkor nem eredményez tiltott állami támogatást, ha azt a rendszer természete vagy általános felépítése indokolja.<sup>41</sup> Szintén a jogszabály ellen szólt, hogy az Európai Bizottság 1998-as Közleménye csak jövedelem- vagy nyereségadókulcs esetén engedi meg a progresszivitást (újraelosztási céllal), bevétel esetében nem.<sup>42</sup> Továbbá a Testület már a törvény elfogadása előtt is arra figyelmeztetett, hogy az több ponton is hasonlóságokat mutat a magyar élelmiszerlánc felügyeleti díjjal, amelyben már elindult a hivatalos vizsgálat.

Éppen ezért a lengyel kormány számára egyedül az adhatott némi reményt, hogy egy esetleges negatív bizottsági határozat esetén az Európai Bíróság a progresszív adókulcsokat összegegyeztethetőnek minősíti az állami támogatásokra vonatkozó szabályozással. Ez viszont – mivel az előző fejezetben említett spanyol tartományok ügyében ekkor még nem született meg az ítélet – akkor még egy távoli lehetőségnek tűnt.

Vajon mi lett az ügy végkimenetele? Sérült-e a tagállami autonómia? A következő fejezetben ennek próbálunk meg utánajárni.

#### 4. Lengyel kiskereskedelmi adó az uniós fórumok előtt

##### 4.1. Európai Bizottság

Az előbbieken részletezett kedvezőtlen előjelek dacára a lengyel parlament 2016. július 6-án elfogadta a vitatott jogszabályt, amely 2016 szeptember elején hatályba is lépett. Ez utóbbira ráadásul annak ellenére került sor, hogy ezt megelőzően – közvetlenül a törvény elfogadása után – az Európai Bizottság az előzetes vizsgálat nyomán tiltott állami támogatásnak minősítette. Ezt követően azonban a jogszabály alkalmazását 2018. január 1-ig felfüggesztették.

Mielőtt a bizottsági eljárás részleteire térünk, célszerű röviden bemutatnunk a törvényi kereteket is.<sup>43</sup>

A törvény értelmében a természetes és a jogi személyek, valamint jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egységek (továbbiakban: kiskereskedők) kiskereskedelemről származó bevételei válnak adókötelessé. Azonban az adókötelezettség csak akkor áll be, ha a bevétel havi szinten meghaladja a 17 millió zlotyot. Efölött a törvény 2 kulcsot határoz meg:

<sup>41</sup> KRZYWAŃSKI–OLEJNICZAK i. m.

<sup>42</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról (98/C 384/03), [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/ALL/?uri=CELEX:31998Y1210\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/ALL/?uri=CELEX:31998Y1210(01)), 24. bekezdés

<sup>43</sup> A bizottsági szakasz elemzésének alapjául szolgál: Commission decision of 30.6.2017 on the state aid SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) implemented by Poland for the tax on the retail sector. [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/266058/266058\\_1919738\\_69\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/266058/266058_1919738_69_2.pdf)

- 17–170 millió zloty között: 0,8%,
- 170 millió zlotynál több: 1,4%.

A szabályozásnak két speciális vonását kell kiemelnünk. Egyrészt az adóalanyok nem az összbevételét (*global progressivity*), hanem csak a kiskereskedelemről származó bevételét (*bracketed progressivity*) adóztatják meg. Másrészt a bevételnek csak az a része adózik magasabb kulcs szerint, ami a küszöbértéket meghaladja, pl. ha egy áruház kiskereskedelemről származó bevétele 200 millió zloty, akkor abból csak 29,9 millió zloty fog a legmagasabb kulcs szerint adózni. Ez pedig azt eredményezi, hogy összességében véve az egyes adóalanyok átlagos effektív adóterhelése jelentősen eltér: míg a kisebbek akár adómentességet is élvezhetnek, addig a nagyobb – elsősorban külföldi láncok – a legmagasabb adókulcs alá tartoznak.

Mindezek mellett még azt is meg kell jegyeznünk, hogy a jogszabály a franchise modellben működő vállalkozásokat előnyben részesíti a holding formában működő cégekkel szemben. Ugyanis az előbbi esetben az adó alapjának meghatározásánál az egyes üzletek kiskereskedelemről származó bevételeit külön-külön veszi figyelembe, ami alacsonyabb adóterhelést jelent, mint a holding formában működő cégeknél, ahol az adó alapját a cégcsoportba tartozó valamennyi üzlet aggregált bevétele adja.

Az Európai Bizottság az előzetes vizsgálatot alapvetően két ok miatt indította meg. Egyrészt úgy vélte, hogy az adó indokolatlan különbséget tesz a hasonló ténybeli és jogi helyzetben levő adóalanyok között a kiskereskedelemről származó bevételeik alapján, ami valójában méret alapján történő megkülönböztetést eredményez. A lengyel kormány ugyanakkor viszont nem igazolta, hogy mindezt a rendszer természete vagy általános felépítése indokolja. Másrészt kétségét fejezte ki azzal kapcsolatban is, hogy a szabályozás összhangban van a belső piaccal, mivel feltételezhető, hogy az elsősorban a külföldi vállalkozásokat sújtja. Ez utóbbi, ha beigazolódná, a letelepedés szabadságának sérelmét is jelenti egyben.

Azt is érdemes kiemelni, hogy az Európai Bizottság – szemben a törvényi szöveggel – 2 helyett 3 adókulcsról beszél. Ugyanis a Testület szerint a törvény által biztosított adómentesség valójában 0%-os adókulcsnak felel meg.

A lengyel kormány több ponton is kritizálta az előzetes vizsgálatot, rámutatva arra, hogy ezzel a lépéssel az Európai Bizottság megsérti a tagállami adószuverenitás elvét. Többek között arra hivatkozott, hogy:

- a három adókulcs önkényesen lett megállapítva, mivel az adómentesség és a 0%-os kulcs nem ugyanaz,
- szelektivitás sem valósul meg, mivel nem az összbevétel, hanem csak a kiskereskedelemről származó bevételek kerülnek megadóztatásra (ezáltal valamennyi kiskereskedelemmel foglalkozó vállalkozásra ugyanaz az adókulcs vonatkozik),
- egy adott vállalkozás bevétele és mérete között nem mutatható ki közvetlen összefüggés,
- az Európai Bizottság által meghatározott – az adókulcsok átlagán alapuló – referenciarendszer mesterséges konstrukció, ehelyett a legalacsonyabb, 0,8%-os kulcsot kellett volna a Testületnek figyelembe vennie.

Mindezekon túl azt is hangoztatta, hogy a jogszabálynak kettős célja van. Egyrészt ebből finanszíroznák az 500+ családtámogatási programot,<sup>44</sup> ami növelné a fogyasztást és ezen keresztül a kiskereskedelemre is pozitív hatást gyakorolna. Másrészt a verseny torzításának vádjá sem állja meg a helyét, mivel jelenleg éppen a nagy vállalkozások azok, amelyek előnyt élveznek a kiskereskedőkkel szemben. A törvény csak ezt az anomáliát próbálja korrigálni.

A fentiek alapján jól látszik, hogy az eljárás valódi tétje a lengyel kormány gazdaságpolitikai mozgásterére volt. Amennyiben tehát az Európai Bizottságnak sikerülne Lengyelországot a progresszív adószervezet feladására kényszerítenie, akkor az egész törvény oka fogyottá válna, hiszen valójában – ahogy az az ügy előzményeiből is kitűnik – a jogalkotó célkitűzése nem a költségvetés bevételeinek növelése, hanem a kiskereskedelemben az elmúlt években teret veszített kisboltok helyzetbe hozása volt. Éppen ezért adódik a kérdés: vajon legitim szándéknak minősül-e a redisztribúció az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás tükrében?

Nos, az Európai Bizottságot nem győzték meg a lengyel kormány érvei, így a hivatalos vizsgálat megindítása mellett döntött. Maga az eljárás a hagyományos ügymenetben zajlott, vagyis a Testület az állami támogatások fogalmából kiindulva az ún. három lépcsős referenciateszt segítségével elemezte a jogszabályt. Ezzel kapcsolatban – tekintettel a tanulmány terjedelmi korlátaira – csak a legfontosabbakat emelnénk ki.

Az előny tekintetében az Európai Bizottság rámutatott arra, hogy az uniós eset-jog tükrében egy adott támogatás nemcsak közvetlen, hanem bármilyen formában is megjelenhet. Így adott esetben az adóintézkedések is minősülhetnek állami támogatásnak, mivel csökkenthetik egy adott vállalkozás szokásos költségeit, ami többek között megvalósulhat az adókulcs vagy az adóalap segítségével is. Ezzel pedig az érintett vállalkozás a többihez képest kedvezőbb pénzügyi helyzetbe kerül, az állam bevételről mond le.

A konkrét ügyben a tagállami szabályozás ahhoz vezet, hogy a nagyobb árbevételű generáló vállalkozások nemcsak több adót fizetnek, hanem az átlagos adóterhelésük is lényegesen magasabb, mint a kisebb bevételű generálóké. Ennek köszönhetően például egy 15 millió zloty bevétellel rendelkező vállalkozás egyáltalán nem fizet adót, ugyanakkor viszont 500 millió zloty esetén már az 1,4%-os adókulcs az irányadó, ami ténylegesen 1,2%-os adóterhelést eredményez. Mivel az árbevétel nagysága és a méret közötti kapcsolat egyértelműen kimutatható, ezért a szabályozás a nagy vállalkozásokat diszkriminálja a kiskereskedőkkel szemben. Továbbá különbséget tesz a franchise és a holding társaság modell között. Ugyanis előbbi esetben az egyes franchise-jogosultak önálló adóalanynak minősülnek, s ha csak egyetlen boltjuk van, akkor az képezi az adóalapot. Ezzel szemben a holding társaság modellben az egyes boltok nem minősülnek önálló adóalanynak, így az adóalap valamennyi, a cégesoportba tartozó bolt aggregált bevétele lesz, ami lényegesen magasabb adóterhet jelent az adott vállalkozás számára.

<sup>44</sup> Erről részletesen ld. Karolina GORAUS-TAŃSKA – Gabriela INCHAUSTE: The Family 500+: Battling Child Poverty in Poland. *World Bank Blogs*, 22 December 2017. <https://blogs.worldbank.org/europeandcentralasia/family-500-battling-child-poverty-poland>

A szelektivitás vizsgálatokor – hasonlóan az elmúlt évek eseteihez – ezúttal is az ún. háromlépcsős tesztet folytatta le az Európai Bizottság.

A referenciarendszer meghatározásánál három ponton is kritikát fogalmazott meg a lengyel kormány felé. Egyrészt elutasította a lengyel kormány azon felvetését, miszerint annak kapcsán a 17 millió zlotyt meghaladó bevételt generáló vállalkozásokat kellene figyelembe vennie. Másrészt szerinte téves az az állítás, hogy az intézkedés célja az 500+ családtámogatási program finanszírozása lenne, hiszen maga a lengyel kormány is elismerte, hogy egy adóbevételt nem lehet kizárólagosan elkülöníteni egy adott kiadási tételre. Éppen ezért a valódi cél valamennyi gazdasági szereplő kiskereskedeleméből származó bevételének a megadóztatása, ami egyúttal azt is jelenti, hogy valamennyi érintett vállalkozás hasonló ténybeli és jogi helyzetben van. Harmadrészt a szabályozás progresszív szerkezete nem képezheti a referenciarendszer alapját. E tekintetben utalva az Európai Bíróság gyakorlatára, megjegyezte, hogy nem mindig kell ragaszkodni a tagállam által kijelölt referenciarendszerhez, ugyanis előfordulhat, hogy az szándékosan úgy lett kialakítva, hogy az bizonyos vállalkozásoknak kedvezzen. A konkrét esetben például a kiskereskedők vagy nem tartoznak az adó hatálya alá, vagy lényegesen kevesebb adóterhellel kell számolniuk, mint a nagyobb vállalkozásoknak. S mivel az egyes vállalkozások tényleges adóterhelése eltér, nem lehet megállapítani a referenciarendszert. Ráadásul a lengyel kormány sem jelölt ki egy speciális vagy normál kulcsot, illetve nem indokolta meg, hogy milyen kivételes körülmények indokolják az érintett vállalkozások eltérő adóztatását. Amennyiben tehát mégis elfogadásra kerülne a progresszív szerkezet, akkor az egy olyan referenciarendszer lenne, amely egyértelműen a kiskereskedőknek kedvezne a nagyobb bevételt generáló vállalkozásokkal szemben. Éppen ezért a megoldást egy hipotetikus, egykulcsos adó jelentheti.

Második lépésben az Európai Bizottság azt vizsgálta meg, hogy a konkrét szabályozás eltér-e a referenciarendszertől. Ennek kapcsán egyrészt kijelentette, hogy a legalacsonyabb adókulcsot (0,8%) úgy határozták meg, hogy az élelmiszerboltok döntő többsége adómentességet élvezzen. Másrészt – hasonlóan az előzetes vizsgálathoz – ismételten kiemelte, hogy a lengyel kormány hiába állítja, hogy az összbevétel helyett a csak a kiskereskedeleméből származó bevételeken alapuló adóztatás valamennyi vállalkozás számára azonos feltételeket biztosít, ugyanis mindkét esetben az egyes vállalkozások tényleges adóterhelését a bevételük nagysága, végső soron tehát a méretük határozza meg. Ennek következtében a kiskereskedők tényleges adóterhelése lényegesen kisebb, mint a nagy vállalkozásoké. Ráadásul különböző nyilvános információk alapján a közel 200 000 vállalkozás közül mindössze száz körül volt azok száma, amelyeket az adó érintett, vagyis a tíz legnagyobb vállalkozás által fizetett összegből származna a tervezett adóbevétel 70%-a.

A fentiek értelmében tehát a lengyel kiskereskedelmi adó *prima facie* szelektívnek minősül. Azonban ezt a tagállam a rendszer természete vagy általános felépítése alapján igazolhatja. E tekintetben a lengyel kormány többek között arra hivatkozott, hogy a szabályozás redistribúciós célokat szolgál, továbbá a nagyobb bevételt elérő vállalkozásoknak – köszönhetően a méretgazdaságosságnak – nagyobb a fizetőképessége, ráadásul gyakran még adóoptimalizációs stratégiát is alkalmaznak. Azonban ezeket az érveket az Európai Bizottság elutasította, mivel a bevételalapú adók – szemben a nyereségalapúakkal – nem veszik figyelembe az értékesítés során felmerülő költségeket,



s a vállalkozásokat a fizetőképességük helyett a méretük alapján sújtják. Így az ilyen adók alkalmazása csak abban az esetben indokolt, ha az általuk kezelni kívánt negatív externáliák is progresszíven növekednek a bevételek nagyságával együtt.

Ezt követően a tagállamok közötti kereskedelem, valamint a verseny torzításának a megállapítása már „formalitás” volt az Európai Bizottság számára. Utóbbi kapcsán a lengyel kormány érvét – a progresszív adók a hagyományos, kis boltokon alapuló kereskedelem eltűnését hivatottak megakadályozni – egyenesen úgy értékelte, hogy az nyílt beismerése annak, hogy a cél a verseny torzítása a kiskereskedelem területén.

Utoljára azt vizsgálta meg az Európai Bizottság, hogy a szerződéses kivételek alkalmazhatók-e a jelen esetben. Mivel Lengyelország egyikre sem hivatkozott, ezért a Testület megállapította, hogy a kiskereskedelmi adó tiltott állami támogatásnak minősül.

Az Európai Bizottság határozata éles visszhangot váltott ki Lengyelországban, a kormány nem törődött bele a negatív döntésbe és az Európai Törvényszékhez fellebbezést nyújtott be. Habár az érintett nagy vállalkozások fellelegezhetnek, több szakértő is úgy vélte, hogy a Testület túl messzire ment és megsértette a tagállami adószuverenitás elvét.

Marek Rzotkiewicz megjegyezte, hogy az Európai Bizottság a lengyel kiskereskedelmi adó – valamint a magyar adójogszabályok – ügyében eltért a korábbi uniós esetjogtól. Ezt mi sem bizonyítja jobban annál, mint hogy a negatív döntést nem az adókulcsok mértéke vagy az adó nagysága okozta, hanem pusztán az a tény, hogy a szabályozás progresszív adószervezeten alapult. Ez viszont meglepő, hiszen más uniós tagállamban is találunk példát progresszív adókra, azok azonban mégsem kerültek az Európai Bizottság látókörébe. Természetesen a Testület eltérhet a korábbi döntéseitől, viszont ezt minden esetben részletesen meg kell indokolnia. Ez utóbbi azonban elmaradt, s ez kérdésessé teszi, hogy milyen célokat követ az állami támogatások vizsgálatakor. Éppen ezért úgy tűnik, hogy az Európai Bizottság visszaélés-szerűen alkalmazza az állami támogatások terén meglévő monopol jogkörét. Ezt az is alátámasztja, hogy az ominózus magyar és lengyel esetek előtt nincs arra példa, hogy a progresszív kulcsok létét az Európai Bizottság automatikusan szelektívnek minősítette volna.<sup>45</sup>

Ennél keményebb kritikát fogalmazott meg Marek Szydło, aki szerint az Európai Bizottság döntésével nyíltan beavatkozott a lengyel adópolitikába, korlátozva ezzel az ország gazdaságpolitikai mozgásterét. Tanulmányában több szempontot is felhoz ennek igazolására, melyek közül néhányat érdemes kiemelnünk. Ezek közé tartozik az, hogy az adókulcsok a referenciarendszer részét képezik, ezért helytelen az a megközelítés, amely egy egykulcsos hipotetikus adórendszerrel számol. E tekintetben rámutat arra, hogy az Európai Bizottság által kiadott 2016-os Közlemény<sup>46</sup> is a referenciarendszer alapjának tekinti az adókulcsokat. Jelen esetben például az adó redisztribúciós

<sup>45</sup> Marek RZOTKIEWICZ: Article 108(2) TFEU as a tool for the Commission to bypass Article 258 TFEU proceedings. *Yearbook of Antitrust and Regulatory Studies*, vol. 2018, 11(18). [http://www.yars.wz.wu.edu.pl/yars2018\\_11\\_18/2019.pdf](http://www.yars.wz.wu.edu.pl/yars2018_11_18/2019.pdf); 219-222.

<sup>46</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01). <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ%3AC%3A2016%3A262%3AFULL>; 134. pont

célkitűzéséhez elengedhetetlen a progresszív szerkezet. Emellett szerinte az sem elfogadható, hogy az Európai Bizottság mind a két adókulcsot kizárta a referenciarendszerből. Ugyanis az ilyen esetekben az uniós esetjog alapján azt a kulcsot kellene figyelembe venni, amely a legtöbb adózót érinti. Szintén vitatja, hogy a szabályozás a kiskereskedőket előnyben részesítené, mivel az adóalanyok két csoportja – az Európai Bizottság érvelésével szemben – nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben: többek között eltér a gazdasági erejük, illetve a fizetőképességük is. A nagyobb vállalkozások például a méretgazdaságosság folytán racionalizálni tudják a költségeiket, akár az adóoptimalizáció segítségével is. Erre viszont a kiskereskedőknek nincs lehetőségük. Még ha el is fogadjuk, hogy a szabályozás *prima facie* szelektív jellegű, Lengyelország akkor is ki tudja magát menteni azzal az indokkal, hogy az adóelkerülés elleni küzdelemhez ez szükséges. Ez utóbbi kapcsán hangsúlyozza, hogy a bevételalapú szabályozás miatt az adózók nagyon könnyen ki tudják számítani az adókötelezettségüket, ami elejét veszi annak, hogy különféle adóoptimalizációs trükkökkel éljenek, valótlan költségeket feltüntetve. Éppen ezért számára érthetetlen, hogy az Európai Bizottság – ismételten szembemelve az uniós esetjoggal – figyelmen kívül hagyta a lengyel kormány idevonatkozó érvét arra hivatkozva, hogy az nincs alátámasztva konkrét bizonyítékokkal.<sup>47</sup>

A fentiekén túl érdemes még megemlíteni Koós Gábor tanulmányát<sup>48</sup> is, melyben a szerző arra a következtetésre jut, hogy a Bizottság legfrissebb gyakorlata egyre inkább azzal fenyeget, hogy megbomlik a Szerződésekben lefektetett egyensúly a tagállamok és az uniós intézmények között a közvetlen adók tekintetében. Ugyanis a Testület megpróbálja beépíteni a Gibraltár ítéletben<sup>49</sup> megfogalmazott „önmagában hátrányosan megkülönböztető rendszer” elvét a háromlépcsős szelektivitási tesztbe, melynek következtében szétfeszíti annak kereteit. Ez pedig azt eredményezi, hogy a tagállamok mozgásterét tovább szűkíti, megnyílik az út a teljes harmonizáció előtt, ami ellentétes az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás filozófiájával. Ráadásul a helyzetet tovább nehezíti, hogy a Bizottság a két vizsgálati mód tekintetében következetlen, hiszen a legújabb ügyekben egyszerre alkalmazza mindkettőt, miközben a háromlépcsős tesztől látszólag szabadulna. Éppen ezért egyrészt fontos hangsúlyozni, hogy nem minden megkülönböztetést tartalmazó adóintézkedés minősül állami támogatásnak, csak azok, amelyeknél ez adópolitikai célokkal nem igazolható. Másrészt a Gibraltár ügyben alkalmazott technika – tekintettel a tagállamok adószuverenitására – csak kivételes jelleggel, akkor használható, ha az érintett intézkedés nyilvánvalóan szelektív és az az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megkerülésére irányul. Ha ez utóbbi valóban fennáll, akkor a kérdéses adóintézkedést a maga egységében kell vizsgálni, s a Bizottságot fokozott indoklási kötelezettség terheli.

<sup>47</sup> Marek SZYDŁO: Taxation of Retail Sales in Poland Vis-à-Vis EU Provisions on State Aid. *Forum Prawnicze*, 2018. <http://www.forumprawnicze.eu/attachments/article/279/Szydlo.pdf>, 58-72.

<sup>48</sup> Koós i. m.

<sup>49</sup> C-106/09 P. sz. Bizottság és Spanyolország vs. Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság ügy, [ECLI:EU:C:2011:732].

Mindezek fényében megállapíthatjuk, hogy a szakértők többsége erős kritikával illette az Európai Bizottság határozatát, amit a tagállami adószuverenitás elleni harc újabb fejezetének tekintett. Különösen azt sérelmezték, hogy a Testület automatikusan tiltott állami támogatásnak minősítette a progresszív adókat, s nem vette figyelembe azokat az adópolitikai szempontokat (pl. redisztribúció), amelyek indokoltá tehetik ezt az adószerkezetet. Emellett azt is vitatták, hogy a nagy vállalkozások és a kiskereskedők hasonló ténybeli és jogi helyzetben lennének.

Ez utóbbi – a többi hasonló üggyel együtt – alapján úgy tűnik, hogy az Európai Bizottság egyre inkább a nagy multinacionális vállalatok oldalára áll a tagállamokkal szemben. Nem véletlen tehát, hogy a Politico c. internetes portál már egyenesen arról ír, hogy kitört az „áruházháború” a tagállamok és az Európai Bizottság között.<sup>50</sup> Ennek viszont ugyanakkor ellentmond az, hogy 2013-2014 óta az Európai Bizottság átfogó vizsgálatot indított a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben, melynek során olyan óriások buktak el, mint az Apple vagy a Starbucks.<sup>51</sup>

Kezdetben azonban az Európai Bizottság kedvezőbb helyzetben érezhette magát, mivel a lengyel kiskereskedelmi adó előtt már több hasonló vizsgálatot is lefolytatott anélkül, hogy azt az uniós bíróságok felülbírálták volna. Azonban 2018 áprilisában a helyzet megváltozott: a spanyol tartományok ügyében – amelyet a tanulmány elején már elemeztünk – az Európai Bíróság az állami támogatásokkal összeegyeztethetőnek minősítette az érintett progresszív adókat, többek között kimondva, hogy a nagy és kis alapterületű kereskedelmi egységek nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben, valamint a konkrét szabályozások az adók által kitűzött célokkal koherensnek tekinthetők.

Az ítélet – noha annak nem volt közvetlenül részese – kellemtlenül érinthette a Bizottságot, mivel az Európai Bíróság enyhébb megközelítést alkalmazva lényegében véve „szembement” a Bizottság legfrissebb gyakorlatával. Ráadásul még a tagállamok adószuverenitását is kihangsúlyozta.

Mindezek ellenére az Európai Bizottságnak nem kellett túlságosan kétségbe esnie, ugyanis ebben az ügyben speciális – környezetvédelmi – indokok vezettek a tagállam számára kedvező ítélethez, továbbá a lengyel kiskereskedelmi adó által alkalmazott franchise-holding megkülönböztetésre is hivatkozhatott a fellebbezésben. Ez utóbbival kapcsolatban ráadásul egy nagyon hasonló, friss jogeset állt a rendelkezésére: a Hervis ügy.<sup>52</sup> A konkrét ügyben az Európai Bíróság a magyar kiskereskedelmi adót vizsgálta, melynek során megállapította, hogy a kapcsolt vállalkozásokat sújtó aggregált bevételken alapuló adóztatás diszkriminatív és a letelepedés szabadságába ütközik, mivel a független franchise-jogosultak tekintetében elkülönült árbevétel után kellett az adót megfizetni. A Testület szerint ez azt jelenti, hogy előbbieket fiktív árbevétel alapján

<sup>50</sup> Ennek keretében a Testület többek között aggodalmát fejezte ki Romániával és Szlovákiával szemben, hogy olyan jogszabályokat fogadtak el, amelyek az áruházakat arra kényszerítik, hogy több hazai termék legyen a polcaikon. Lengyelországgal és Magyarországgal szemben pedig eljárást indított a kiskereskedelmi adók bevezetése miatt. Erről részletesen ld. HANKE–CIENSKI i. m.

<sup>51</sup> Erről részletesen ld. [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/tax\\_rulings/index\\_en.html](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html)

<sup>52</sup> C-385/12. sz. Hervis Sport és Divatkereskedelmi Kft és Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága ügy, [ECLI:EU:C:2014:47].

adóztatják. A magyar kormány az ország gazdaságának védelmére, illetve a költségvetési egyensúlyra, mint közérdeken alapuló kényszerítő okra hivatkozva nem tudta kimenteni magát.

Vajon a fenti megállapítás jelen esetre is alkalmazható? A spanyol tartományok ügyében hozott ítélet csak kivételnek tekinthető? A következő alfejezetben ezekre a kérdésekre is keressük a választ.

#### 4.2. Európai Törvényszék

Az Európai Bizottság negatív határozatát a lengyel kormány is kritikával fogadta. Paweł Szalamacha pénzügyminiszter például a döntést egyenesen a nemzetközi lobbisikerének titulálta s kijelentette, hogy új törvényt fognak elfogadni a nagy áruházláncokra. Szerinte a Testület azon multinacionális cégek oldalára állt, amelyek nem fizetnek adót Lengyelországban.<sup>53</sup> Hozzátette, hogy Lengyelország továbbra is fenntartja azt az álláspontját, hogy a kiskereskedelmi adó nem tekinthető szelektívnek.<sup>54</sup> Ezt követően a lengyel kormány megkezdte a kérdéses jogszabály felülvizsgálatát, valamint ezzel párhuzamosan keresetet<sup>55</sup> nyújtott be az Európai Törvényszéken. Ebben három jogalapra hivatkozva kérte a határozat megsemmisítését, melyek az alábbiak voltak:

- az Európai Bizottság – a szelektivitás kritériumának helytelen alkalmazása miatt – tévesen minősítette a lengyel kiskereskedelmi adót tiltott állami támogatásnak;
- az Európai Bizottság megsértette az EUMSZ 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 2015/1589/EU tanácsi rendelet 13. cikkének (1) bekezdését, valamint az arányosság elvét azáltal, hogy azonnali hatállyal felfüggesztette a kiskereskedelmi adó progresszív kulcsainak alkalmazását;
- az Európai Bizottság hiányos és elégtelen indoklást fogalmazott meg a határozatában.

Az első jogalap tekintetében a lengyel kormány gyakorlatilag ugyanazokat az indokokat hozta fel, mint a bizottsági vizsgálat során. Így elsősorban azt hangsúlyozta, hogy a progresszív kulcsok elválaszthatatlan részét képezik a referenciarendszernek és nem biztosítanak előnyt egyes vállalkozásoknak. Másodsorban, abban az esetben, ha a két kulcsot együttesen nem lehet a referenciarendszer részének tekinteni, akkor azt az adómértéket kell figyelembe venni, amely a legtöbb vállalkozásra irányadó. Harmadrészt, mind az adómérték, mind az adóalapra vonatkozó küszöbérték összeegyeztethető az arányossággal.

A második jogalap tekintetében azt állította, hogy a jogszabály indokolatlanul került felfüggesztésre, mivel a szelektivitás értékelése során komoly kétségek merültek fel,

<sup>53</sup> HANKE–CIENSKI i. m.

<sup>54</sup> James SHOTTER: European Commission rules Poland retail tax unfair. *Financial Times*, 30 June 2017. <https://www.ft.com/content/89946dd6-5d89-11e7-9bc8-8055f264aa8b>

<sup>55</sup> 2016. november 30-án benyújtott kereset – Lengyel Köztársaság kontra Bizottság (T-836/16. sz. ügy), <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62016TN0836:HU:PDF>

továbbá az Európai Bizottság nem fejtette ki, hogy az intézkedésnek kellően negatív hatásai lennének.

A harmadik jogalap alátámasztására pedig a szelektivitás kritériumára vonatkozó értékelést, valamint a progresszív kulcsok azonnali hatállyal való felfüggesztését hozta fel.

A fentiek alapján jól látszik, hogy a lengyel kormány érdemben nem változtatott az érvelésén és továbbra is alapvetően az adószuverenitás oldaláról kívánta megvédeni a vitatott jogszabályt. Habár ez első látásra rossz taktikának tűnt, mégis logikus volt, hiszen – ahogy említettük – számos szakértő kiállt a kiskereskedelmi adó mellett, más tagállam is él(t) ezzel az eszközzel, valamint illeszkedett a kormány gazdaságpolitikai filozófiájához és a potenciális szavazótábor körében népszerű 500+ támogatási programhoz. Éppen ezért a lengyel kormány nem is tehetett mást, mint hogy megtámadta a negatív bizottsági határozatot.

Azonban az úgy lehetséges kimenetele előzetesen közel sem volt kedvező, hiszen eddig az Európai Bizottság idevonatkozó határozatai tekintetében az uniós bíróságok még nem foglaltak állást. Ráadásul a Hervis ügy ismeretében a franchise-jogosultaknak kedvező szabályozási elem is gyenge láncszemnek tűnt. Egyedül abban bízhatott a lengyel kormány, hogy az ügyben hasonló döntés születik, mint a spanyol tartományok ügyében, ahol a progresszív adókat – környezetvédelmi és területrendezési indokokra hivatkozva – összeegyeztethetőnek minősítették az állami támogatásra irányadó szabályozással.

Mindazonáltal az ítélet sorsdöntő jelentőségű volt. Ugyanis, ha a Törvényszék elutasítja a keresetet, akkor a Bizottság „hadjárata” egy komoly megerősítést kap, ami tovább sarkallhatja arra, hogy a tagállami adópolitikákat – adóharmonizáció híján is – egyre inkább összehangolja a közvetlen adók területén is, megkerülve ezzel a tagállami vétő intézményét. Ez utóbbinak pedig komoly politikai következményei is lehetnek hosszútávon.<sup>56</sup> Amennyiben viszont helyt ad a keresetnek, akkor reális lehetőség nyílik arra, hogy az uniós bíróságok fokozatosan tisztázzák a progresszív adókulcsok és az állami támogatások viszonyát, visszaszorítva annak szélesebb – a tagállami adószuverenitást fenyegető<sup>57</sup> – értelmezését. Vajon melyik szempont győzött? Az elkövetkezőkben ennek járunk utána.

Nos, e tekintetben elmondhatjuk, hogy a Törvényszék az ítéletében<sup>58</sup> a Bizottság érvrendszerét lényegében véve elutasította. Egyrészt kijelentette, hogy az egyes adókulcsok nem zárhatók ki az adórendszerből, mivel azok a szabályozás alapvető jellemzőjének minősülnek. Ehhez még hozzátette, hogy ezt korábban maga a Bizottság is elismerte a 2016-os Közleményének 134. pontjában. Ennek következtében az egységes

<sup>56</sup> Otmar ISSING: Az Európai Bizottság új adójavaslat. <https://www.vg.hu/velemeney/a-kozgazdaszok/az-europai-bizottsag-uj-adojavaslata-2-1342102/>

<sup>57</sup> Erről részletesen ld. pl. Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy. *Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*, March 2017. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory\\_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?__blob=publicationFile&v=2)

<sup>58</sup> T-836/16. és T-624/17. sz. Lengyelország vs. Európai Bizottság egyesített ügyek, [ECLI:EU:T:2019:338].

adókulcson alapuló hipotetikus rendszert nem lehet figyelembe venni, mivel az téves jogalkalmazásnak minősül. Ez pedig az jelenti, hogy a Bizottság a tagállam által meghatározott (adó)kereteket köteles tiszteletben tartani, azok helyett nem alkothat újat. Másrészt megállapította, hogy a Bizottság rosszul határozta meg a kérdéses adóintézkedés célkitűzését, ugyanis az nem az összes kiskereskedelmi szereplő megadóztatása volt, hanem – ez többek között a törvény indoklása is alátámasztja – a redistribúció. Harmadrészt megjegyezte, hogy az adó progresszív szerkezete annak ellenére koherens a célkitűzéssel, hogy azt a kiskereskedelemről származó árbevételre vetették ki, utalva a méretgazdaságossági szempontokra. Ezt követően azt vizsgálta meg, hogy a Bizottság igazolta-e azt, hogy jelen adózási szerkezet ellentétes a rendszer célkitűzéseiével. E tekintetben többek között rámutatott arra, hogy önmagában véve az adórendszer progresszivitásából nem lehet arra következtetni, hogy amiatt egyes vállalkozások szelektív előnyben részesülnek. Ugyanis az uniós gyakorlat több olyan esetet is ismer, ahol a tagállami jogalkotó olyan adórendszert vezetett be, amely többkulcsos volt és mentességet is tartalmazott, akár magas küszöbértékekkel és mégis összeegyeztethető volt az állami támogatásokra irányadó szabályokkal.

Ezt követően meghatározta azon szempontokat, melyeknek egyidejűleg kell teljesülniük, hogy az ilyen típusú intézkedések ne minősüljenek szelektívnek:

- az adózásbeli különbségek és az ebből esetlegesen származó előnyök a „normál” rendszer egyszerű, eltérés nélküli alkalmazásából erednek;
- az összehasonlítható helyzeteket hasonló módon kezeli;
- a modulációs rendelkezések nem sértik az adó célját.

Egyébiránt az ilyen intézkedések igazolhatók a rendszer természetével, illetve általános felépítésével.

Ezzel kapcsolatban kiemelte, hogy a Bizottság azon általános értelmezése,<sup>59</sup> hogy redistribúciós/negatív externáliákkal arányos célkitűzést csak a jövedelemre (nyereségre) kivetett progresszív adók tekintetében fogadja el, felülvizsgálatra szorul. Ugyanis az olyan adó sem minősül feltétlenül szelektívnek, amely bevételalapú és az előbb említettek helyett más célokat követ.

A fentiekben túl szintén komoly csapás volt a bizottsági érvrendszerre az a megállapítás, hogy az eltérő adóalappal rendelkező vállalkozások nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben, valamint az is, hogy nem talált kivetni valót a franchise-jogosultaknak kedvező szabályozási elemekben sem. Ráadásul utóbbival kapcsolatban egyenesen azt jegyezte meg, hogy az *„főszabály szerint mind jogi, mind pénzügyi síkon független a franchise-adótól, ami a holding vállalkozásra tekintettel nem igaz az integrált üzletre, függetlenül attól, hogy az leányvállalat vagy fióktelep a forgalmazási hálózaton belül”*.

Végezetül az Európai Bizottság már csak abban bízhatott, hogy sikerül bebizonyítania, hogy a kiskereskedelmi adót – a célkitűzésével szemben – úgy alakították ki, hogy az egyértelműen a külföldi vállalkozásokat sújtja. Habár e tekintetben több tény is felhozott (pl. 10 vállalkozás befizetése meghaladta a tervezett adóbevétel 70%-át,

<sup>59</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01). <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ%3AC%3A2016%3A262%3AFULL>; 139. pont

franchise-holding megkülönböztetés), azonban ezeket a Törvényszék megítélése szerint érdemben nem tudta alátámasztani.

Ennek következtében a Törvényszék megsemmisítette a Bizottsági korábbi, a lengyel kiskereskedelmi adót érintő határozatát.

Mindezek fényében megállapíthatjuk, hogy az ítélet az állami támogatások fogalmának kiterjesztő értelmezésével szemben megerősítette a tagállami adószuverenitást, amely a Bizottság szempontjából komoly vereségnek számít. Ugyanis a Testület többek között elutasította a hipotetikus rendszer alkalmazását, a progresszív adókat szinte automatikusan tiltott támogatásnak minősítő gyakorlatot, valamint azt is, hogy a különböző adósávokba tartozó vállalatok hasonló jogi és ténybeli helyzetben lennének. Emellett ráadásul azt a bizottsági érvelt is figyelmen kívül hagyta, hogy a kérdéses szabályozás a franchise-jogosultakat előnyben részesíti a holding társaságokkal szemben.

A nagy horderejű döntést az érintettek eltérően fogadták. A lengyel kormány például egyértelműen győztesnek érezhette magát, hiszen sikerült „megmentenie” a kiskereskedelmi adó lényegét, a progresszív szerkezetet, mely lehetővé teszi a redisztribúciós cél megvalósítását. Éppen ezért a kedvező ítélet után közvetlenül bejelentette, hogy újra bevezeti a korábban felfüggesztett adónemet. Mateusz Morawiecki miniszterelnök egyenesen úgy fogalmazott, hogy „*az ítélet értelmében a kiskereskedelmi adó kivethető, nincs szükség már a törvényi rendelkezések felfüggesztésére, biztosítani kell a bevételeket a költségvetés számára*”.<sup>60</sup> Ezzel szemben a legnagyobb, kiskereskedelemmel foglalkozó vállalatokat aggodalom töltötte el az ítélet. Szerintük a döntés ugyanis bátorítást jelent azon politikusok számára, akik a kiskereskedőket szeretnék előnyben részesíteni. Ennek nyomán pedig a piaci reakció is negatív volt: a legnagyobb lengyel vállalatok részvényei 4-10%-os zuhanással reagáltak az ítéletre.<sup>61</sup>

Habár a szakértők jelentős része – ahogy azt korábban láthattuk – elítélte a bizottsági fellépést, azonban voltak olyanok is, akik a törvényszéki ítélet kapcsán fogalmaztak meg kritikát. Közéjük tartozik Phedon Nicolaides, aki bírálta az ítélet azon megállapítását, hogy a méretgazdaságosság szempontjai miatt a nagyobb vállalkozások fizetőképessége jobb, ezért igazolható a forgalmi típusú progresszív adó. Ennek kapcsán megjegyezte, hogy:

- a „rendelkezésre álló jövedelem” az valójában profitot jelent, vagyis a Törvényszék érvelése a nyereségalapú adók progresszivitását támasztja alá (logikai tévedés);
- az, hogy két vállalkozásnak ugyanannyi bevétele van, még nem jelenti azt, hogy a rendelkezésre álló jövedelmük is ugyanannyi: a méretgazdaságosság ugyanis még egyazon szektorhoz tartozó vállalkozások esetében sem feltétlenül egyezik meg (közgazdaságtani tévedés);

<sup>60</sup> Dominik ISTRATE: Poland to reintroduce tax on large retailers. *Emerging Europe*, 3 July 2019. <https://emerging-europe.com/news/poland-to-reintroduce-tax-on-large-retailers/>

<sup>61</sup> Konrad KRASUSKI: Polish Retailers Drop as Court Ruling Renews Sales Tax Fears. *Bloomberg*, 16 May 2019. <https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-05-16/polish-retailers-drop-as-court-ruling-reignites-retail-tax-fears>

- a fentiekből pedig az következik, hogy a forgalmi típusú adók azonos módon kezelik az eltérő helyzetben levő vállalkozásokat, ami a diszkrimináció egyik formájának tekinthető (jogi tévedés).<sup>62</sup>

Másrészt az ítélet megnyithatja az utat az olyan típusú adók előtt is, amelyeket kifejezetten a nagyvállalatokra szabnak, megteremtve ezzel a legitim méretalapú diszkrimináció lehetőségét. Ugyanis, ha az érintett kulcsok összeegyeztethetők az adó célkitűzésével, akkor könnyen lehet, hogy az nem minősülne tiltott támogatásnak.<sup>63</sup>

Ez utóbbi vélemény azt mutatja, hogy habár az Európai Bizottság a csatát elvesztette, a háborút még nem feltétlenül. A Testület ebben bízva fellebbezést<sup>64</sup> nyújtott be az ítélet ellen az Európai Bírósághoz, melyben az alábbi jogalapokra hivatkozott:

- a Törvényszék megsértette az EUMSZ 107(1). cikkét azzal, hogy a lengyel kiskereskedelmi adó szelektivitását nem állapította meg;
- a Törvényszék megállapításával szemben szükséges volt a hivatalos eljárás megindítása, valamint a lengyel kiskereskedelmi adó alkalmazásának a felfüggesztése.

Az első jogalap tekintetében a Bizottság kiemeli, hogy az adókulcsok kizárása a referenciarendszertől összhangban áll az uniós esetjoggal, a vállalkozások összehasonlíthatóságának értékelési szakaszában a redisztribúciós célt elfogadó törvényszéki megállapítás ellentétes az uniós esetjoggal, valamint a lengyel kiskereskedelmi adó diszkriminatív elemeket tartalmaz, amelyeket redisztribúciós céllal nem lehet igazolni. Ráadásul utóbbi esetben a bizonyítási teher nem a Bizottságon, hanem a tagállamon van.

A második jogalap tekintetében pedig megjegyezte, hogy a Törvényszék ugyanolyan felülvizsgálati mércét alkalmazott az eljárást megindító határozattal szemben, mint a befejező határozat érvényességének értékelésére.

A fentiek alapján ismételten jól látszik, hogy a Bizottság továbbra is az állami támogatások fogalmának szélesebb értelmezését vallja. Emellett ugyancsak képtelen elszakadni a háromlépcsős szelektivitási teszt alkalmazásától annak ellenére, hogy a Gibraltár ügyben lefektetett „önmagában hátrányosan megkülönböztető rendszer” elvére is hivatkozhatna jelen esetben. Noha erre az uniós esetjog szerint csak szűk körben van lehetőség, érdemes lett volna ezt számításba vennie, mivel a progresszív adók tekintetében a hagyományos vizsgálati modell lefolytatása problematikus, több szakértő szerint is szétfeszíti a kereteket. Ugyanakkor viszont érdekes, hogy a Testület figyelmen kívül hagyta a Hervis ügyben megállapított letelepedés szabadságának sérelmét. Ugyanis – hasonlóan a magyar kiskereskedelmi adóhoz – a lengyel szabályozás

<sup>62</sup> Phedon NICOLAIDES: The Problem with Turnover Taxes. *State Aid Hub*, 30. 07. 2019. <http://www.stateaidhub.eu/blogs/stateaiduncovered/post/9543>

<sup>63</sup> Phedon NICOLAIDES: Is it OK to Tax Company Size? *State Aid Hub*, 18. 06. 2019. <http://stateaidhub.eu/blogs/stateaiduncovered/post/9523>

<sup>64</sup> A Törvényszék (kibővített kilencedik tanács) T-836/16. és T-624/17. sz., Lengyel Köztársaság kontra Európai Bizottság egyesített ügyekben 2019. május 16-án hozott ítélete ellen az Európai Bizottság által 2019. július 2-án benyújtott fellebbezés (C-562/19. P. sz. ügy), <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=218454&pageIndex=0&doclang=HU&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=7140241>



is előnyben részesíti a franchise-jogosultakat. Habár a Törvényszék – a Hervis ügygel ellentétben – ítéletében a holding vállalkozások tekintetében eltérő következtetésre jutott, mint az Európai Bíróság a kapcsolt vállalkozások esetében, a jogi háttér azt mutatja,<sup>65</sup> hogy a Bizottság – a külföldi adóalanyok sérelmének igazolása esetén – sikerrel hivatkozhatna erre.

## 5. Következtetések

Összességében véve megállapíthatjuk, hogy az Európai Bizottság a progresszív adókkal szembeni fellépése során a tagállamok adópolitikájába kíván beleszólni, megkerülve az adóharmonizáció tekintetében fennálló tagállami vétó intézményét. Erre pedig az állami támogatások joga egy alkalmas eszközt jelent számára, hiszen e téren a Testület monopól jogkörökkel bír, ami lehetővé teszi, hogy – bírósági felülvizsgálat mellett – a hagyományos kötelezettségszegési eljárásnál sokkal gyorsabban fellépjen a belső piac integritását fenyegető adóintézkedésekkel szemben. Azonban e lépéssel az állami támogatások fogalmának szélesebb értelmezése kerül előtérbe, amely hosszú távon azzal fenyeget, hogy – az uniós Szerződések ellenére – a közvetlen adók területén is harmonizáció következik be, megsértve ezzel az adószuverenitás elvét.

Éppen ezért döntő jelentősége volt annak, hogy az uniós bíróságok hogyan értékelik az Európai Bizottság legújabb gyakorlatát. E tekintetben a lengyel kiskereskedelmi adó ügye mérföldkőnek számít. Itt viszont annak ellenére, hogy kezdetben az Európai Bizottság kedvezőbb pozícióban érezhette magát, végül „sima” vereséget szenvedett: a Törvényszék az adószuverenitás pártjára állva megvédte a progresszív adó intézményét és kijelölte a jövőbeli felülvizsgálatok terjedelmét.

E döntésnek ezen túlmenően azonban még számtalan következménye lehet. Egyrészt, ahogy azt korábban már Phedon Nicolaides is megjegyezte, ezzel megnyílhat az út az olyan típusú adók előtt, amelyeket kifejezetten nagyvállalatokra „terveztek”. Ennek kapcsán érdemes megemlíteni, hogy nemsokkal az ítélet után, Franciaország első európai orszádként elfogadta az ún. digitális adót, mely csak vállalatokra vonatkozik, amelyek globális éves értékesítése meghaladja a 750 millió eurót és a franciaországi a 75 millió eurót, az adó mértéke 3%. Ez egyértelműen a külföldi – elsősorban amerikai – cégek ellen irányul. Nem véletlen, hogy Donald Trump amerikai elnök a jogszabály elfogadása után Franciaországot büntetővámmakkal fenyegette meg.<sup>66</sup> Így könnyen elképzelhető, hogy a nyilvánvaló diszkrimináció<sup>67</sup> ellenére ezek az intézkedések a jövőben összeegyeztethetővé válnak az állami támogatásokra irányadó jogszabá-

<sup>65</sup> Ennek kapcsán ld. T-836/16. és T-624/17. sz. Lengyelország vs. Európai Bizottság egyesített ügyek, [ECLI:EU:T:2019:338], 101. bekezdés, illetve JAKAB András – SONNEVEND Pál: A reklámadó és az európai jog. *Pázmány Law Working Papers*, 2014/14. [http://plwp.eu/docs/wp/2014/2014-14\\_JakabSonnevend.pdf](http://plwp.eu/docs/wp/2014/2014-14_JakabSonnevend.pdf), 1–2.

<sup>66</sup> Phedon NICOLAIDES: The Problem with Turnover Taxes. *State Aid Hub*, 30. 07. 2019. <http://www.stateaidhub.eu/blogs/stateaiduncovered/post/9543>

<sup>67</sup> Erről részletesen ld. Ruth MASON – Leopoldo PARADA: Digital Battlefield in the Tax Wars. *Virginia Law and Economics Research Paper*, No. 2018-16.

lyokkal. Azonban a vállalatok számára még ott áll az a lehetőség is, hogy a letelepedés szabadságának megsértésére hivatkoznak.<sup>68</sup>

Ugyanakkor azt sem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy az Európai Bizottság nem törődött bele a kedvezőtlen ítéletbe és az Európai Bírósághoz fellebbezett. A Testület pedig akár hatályon kívül is helyezheti a Törvényszék ítéletét. Ennek esélye viszont úgy tűnik, hogy egyre inkább csökken. Hiszen nemrégiben a Tesco ügyben megszületett főtanácsnoki indítvány<sup>69</sup> szerint a magyar kiskereskedelmi adó sem az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat, sem a letelepedés szabadságát nem sérti. A főtanácsnok többek között megjegyezte, hogy:

- az adóoptimalizálást végző cégek nem hivatkozhatnak arra, hogy az árbevétel-alapú progresszív adók visszaélészerűek lennének;
- az eltérő adókulcsok esetén a pénzügyi teljesítőképességre történő hivatkozás igazolhatja a letelepedés szabadságának a korlátozását;
- az alacsonyabb és a magasabb árbevétellel rendelkező vállalkozások – éppen pénzügyi teljesítőképességük okán – sincsenek hasonló jogi és ténybeli helyzetben.

Egy másik esetben – magyarországi élelmiszerlánc-felügyeleti díj és a dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulásának összevont ügyében – pedig a főtanácsnok indítványában megállapította, hogy az Európai Bizottság a felfüggesztő rendelkezés indoklása tekintetében nem tett eleget a jogszabályi követelményeknek. Ugyanis a tagállamoknak jogukban áll azzal védekezniük, hogy az adott intézkedés nem minősül támogatásnak, valamint nem kötelesek állást foglalni a tervezett felfüggesztő rendelkezésekkel kapcsolatban.<sup>70</sup>

Habár a főtanácsnoki indítvány nem köti az Európai Bíróságot, az esetek döntő többségében azonban követi az abban foglaltakat.<sup>71</sup> Éppen ezért a fentiek kedvezőtlen előjelnek tekinthetők az Európai Bizottság számára, mivel keresetlevele mindkét jogalapja vonatkozásában negatív precedens kialakulásával fenyeget. Mindez pedig a későbbiek során hivatkozási alapul szolgálhat, előrevetítve, hogy a lengyel kiskereskedelmi adó esetében is hasonló döntés fog születni.

Vajon mi lesz az ügy végkimenetele? Győznek az „adószuverenisták”, vagy végül mégis csak a Bizottság álláspontja kerekedik felül? A választ jelen pillanatban biztosan nem tudhatjuk. Ugyanakkor sokat mondó tény, hogy a lengyel kormány – a kiskereskedelmi adó alkalmazásának 2020. július 1-ig történő felfüggesztésével<sup>72</sup> párhuzamosan

<sup>68</sup> Isabel GOTTLIEB – Hamza ALI: Threat of Legal Challenges Hangs Over French Digital Tax. *Bloomberg Tax*, 11 July 2019. <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/threat-of-legal-challenges-hangs-over-french-digital-tax>

<sup>69</sup> Juliane Kokott főtanácsnok indítványa a C-323/18. sz. Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága ügyben, [ECLI:EU:C:2019:567].

<sup>70</sup> Juliane Kokott főtanácsnok indítványa a C-456/18. P. sz. Magyarország kontra Európai Bizottság ügyben, [ECLI:EU:C:2020:8], 81–102. bekezdés.

<sup>71</sup> Role of Advocates General at the CJEU. <http://www.statewatch.org/news/2019/oct/ep-briefing-a-g-cjeu.pdf>

<sup>72</sup> Poland suspends retail tax for another six months. *The first News*, 12 December 2019. <https://www.thefirstnews.com/article/poland-suspends-retail-tax-for-another-six-months-9208>

– egy újabb adót<sup>73</sup> kíván bevezetni a nagy áruházláncokkal szemben, az ún. dugó-adót (*congestion tax*). A tervezett intézkedés az áruházláncok alapterületéhez igazodna, arra hivatkozva, hogy minél nagyobb az alapterületük annál nagyobb mértékben gyakorolnak negatív hatást a környezetükre. Az ötletet a tanulmány elején említett, hasonló jellegű spanyol tartományi adók adták, amelyeket végül az Európai Bíróság összeegyeztethetőnek talált az állami támogatásokra vonatkozó szabályokkal. Éppen ezért a lengyel kormány nem számít e tekintetben bizottsági vizsgálatra. Azonban van egy fontos különbség a két jogszabály között: míg a spanyol szabályozás specifikus célokat szolgál (környezetvédelem, infrastruktúrafejlesztés), addig a lengyel esetben az egyedüli cél a költségvetési bevétel biztosítása. Tehát közel sem biztos, hogy az Európai Bizottság „tétlen” marad. Amennyiben így lesz, akkor a lengyel kormány újabb frontvonalat nyit az Európai Bizottsággal szemben. Ráadásul a lengyel „sikeren” felbuzdulva Litvánia is hasonló jellegű adó bevezetését fontolgatja:<sup>74</sup> a sajtóban megjelent tervezet szerint 1%-os adó sújtaná a kiskereskedelemből származó bevételeket, ha a forgalom meghaladja a havi 2 millió eurót. Nem véletlen, hogy a EuroCommerce vezérigazgatója aggodalmát fejezte ki a tervezett intézkedéssel szemben, felhívva arra a figyelmet, hogy ennek negatív hatása lesz a kiskereskedelmi szektorra, ami többek között a termékek árának drágulását vonhatja maga után.

Izgalmas időszaknak nézünk tehát elébe...

---

<sup>73</sup> Poland, brief agricultural news week 45, 2019. 11 December 2019. <https://www.agroberichtenbuitenland.nl/actueel/nieuws/2019/11/12/poland-brief-agricultural-news-week-45-2019>

<sup>74</sup> Retail taxes come with a price: DG EuroCommerce. *KashmirWatch*, 20 November 2019. <https://kashmirwatch.com/retail-taxes-come-with-a-price/>

