

JOGSZERŰ ELLENŐRZÉS VAGY REJTETT ADÓHARMONIZÁCIÓ?

*Régi vita, új fejlemények az uniós állami támogatási jog
legfrissebb esetjoga alapján*

SZÉLES Krisztina
PhD-hallgató (DE ÁJK)

1. Bevezetés

Az Európai Unió közös piacként való megalapítása óta a belső határok és kereskedelmi akadályok nélküli egységes piac előmozdítására törekszik. Az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan tagállami hatáskörben vannak, de a tagállamok e hatáskörüket csak az uniós jog tiszteletben tartásával gyakorolhatják. Igaz ez az állami támogatások uniós versenyjogának a területén is. Az Európai Bizottság kizárólagos hatáskörébe tartozik ugyanis, hogy ellenőrizze az EUMSZ (állami támogatásokról szóló) 107. cikkének érvényre juttatását. A Bizottság úgy véli, ennek keretében joga van adóintézkedéseket is állami támogatásnak minősíteni. A tagállamok azonban ezzel gyakran nem értenek egyet, szerintük a szubszidiaritás elve alapján a Bizottság hatásköre nem terjedhet ki a közvetlen adók vizsgálatára, és a Bizottság új megközelítésével valójában rejtett adóharmonizációra törekszik. Az állami támogatások és az adóintézkedések kapcsolata nem magától értetődő, versenyjogi szempontból mégis szorosan összekapcsolódnak.¹

Ebben a tanulmányban arra a kérdésre keressük a választ, hogy meddig terjed a Bizottság ellenőrzési jogosultsága a tagállami adóintézkedések kapcsán. A kérdés megválaszolásához a Bizottság, illetve az Unió Bíróságának legfrissebb esetjogát vizsgáljuk.

¹ ERDŐS Éva: Állami támogatások, adóverseny kontra szubszidiaritás az európai adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2017/2. különszám, 114.

2. Adóintézkedések mint állami támogatások

Az Európai Unióban főszabály szerint tilosak azok a tagállami intézkedések, melyek állami forrásból bizonyos vállalkozásokat vagy ágazatokat előnyben részesítenek oly módon, hogy torzítják (vagy torzíthatják) a tagállamok közötti kereskedelmet.

Az Európai Unió Bírósága a GEMO ügy kapcsán már a kétezres évek elején tisztázta, hogy:

„a támogatás fogalma nemcsak a szubvencióhoz, kölcsönhöz vagy a vállalkozás tőkéjében való részesedéshez hasonló pozitív juttatásokat foglalhatja magában, hanem azokat is, amelyek különböző formában enyhítik a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amelyek ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében támogatások lennének, azokkal azonos természetűek és hatásúak”²

Ebben az értelemben tipikusan egy adóintézkedés is állami támogatásnak minősülhet.

A Szudoczky–Miladinovic szerzőpáros szerint³ *de jure* és *de facto* állami támogatást valósíthat meg a szelektív adóalapszámítás, a szelektív adómértékmegállapítás, a szelektív előzetes vagy utólagos adómegállapítás, illetve a kedvezményes kikényszerítés, azaz adócsökkentés vagy adófizetés elhalasztása is. Állami támogatást jelenthetnek a tagállamok diszkriminatív adóztatási gyakorlatai is.

Különbség van az általános és az egyedi beavatkozások között. A Bíróság értelmezése szerint azok az adóintézkedések általánosak, melyek a tagállami „rendszer természetének vagy általános rendjének” megfelelnek.⁴ Hagyományosan az általános adóintézkedések nem minősülnek állami támogatásnak, csak a konkrétak.⁵ Mindamellett Erdős Éva felhívja a figyelmet arra is, hogy a Bizottság beavatkozási lehetősége nem kóvetkezik automatikusan a szubszidiaritás elvéből.⁶

Amikor a Bizottság egy tagállami hatóság által biztosított adójellegű támogatás jogszerűségét ítéli meg, a tagállami adórendszer egészével kell összevetnie a vizsgált intézkedést.⁷ Ez minden esetben egyedi mérlegelést jelent.⁸

² C-126/01. sz. ügy Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie kontra GEMO SA. [ECLI:EU:C:2003:622] 28. pont.

³ Alexandra MILADINOVIC – Rita SZUDOCZKY: Transfer Pricing and EU State Aid. In: Michael LANG et al. (eds.): *Fundamentals of Transfer Pricing*. Niederlande, Wolters Kluwer Law & Business, 2019. 505–542.

⁴ 173-73. sz. ügy Olaszország kontra Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:1974:71].

⁵ Phedon NICOLAIDES: Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy. *World Competition*, vol. 27., no. 3. (2004) 371.

⁶ ERDŐS Éva: Az adóversenyt korlátozó intézkedések egyes aspektusai. *Miskolci Jogi Szemle*, 2017/1. 69.

⁷ Ld. erről bővebben: András VIDMAR: Selectivity in European State Aid? – A comprehensive review of the selectivity criterion applied to tax measures. <https://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication/8908759>

⁸ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 kontra Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:2006:416] 137. pont.

Niilo Jääskinen főtanácsnok hangsúlyozta a 'normál' adórendszer meghatározásának nehézségeit: sem a Bizottságnak, sem a Bíróságnak nem sikerült pontosan meghatározni, hogy mit jelent az 'általánostól való eltérés' vagy az 'általános rendszer' kifejezés.⁹ Julianne Kokott főtanácsnok szerint a referenciakeret változó, ezért az 'általános' adórendszer nem meghatározható.¹⁰ A változó referenciabázis azonban bizonytalanságot eredményez a tagállamokban, miközben lehetővé teszi a Bizottság számára, hogy a választott referenciarendszernek megfelelően alakítsa vizsgálatának eredményt.

Az adóintézkedések állami támogatási szempontú értékelésekor a szelektív előny és a tagállami adórendszer általános jellemzőnek az elhatárolása rendkívül problematikus, az elhatárolás kiforratlansága a Bizottság önkényességének forrása lehet.

3. Az Európai Bizottság legfrissebb esetjoga

Az elmúlt években a Bizottság napirendjén szerepel az adóintézkedések vizsgálata. 2013 nyarán külön munkacsoportot állított fel, hogy nyomon kövesse az egyes társaságok (különösen adómegállapítások formájában biztosított) kedvező adózási bánásmódjának jogszerűségét. A Bizottság 2014 decemberében az összes tagállamtól bekérte az elmúlt években kiadott egyedi adómegállapításaik listáját.¹¹

A szokásos piaci ár előzetes megállapítása (*Advance Pricing Agreement*, vagy röviden *APA*) alapvetően teljesen jogszerű és hasznos eszköz, mellyel csökkenthető a jogbizonytalanság. Ezt a jogi instrumentumot ugyanis arra használják, hogy a vállalatcsoportok előzetesen bizonyosságot szerezhessenek a kapcsolt vállalkozásaikkal szemben használt ár piaci voltáról, ezzel elkerülve az utólagos megállapításokat.¹² Ez azt jelenti, hogy a nemzeti adóhatóságok előzetes feltételes adómegállapításokat végeznek a vállalatcsoporton belüli ügyletek várható adójogi megítélésére vonatkozóan, annak sajátos tényei és körülményei alapján.¹³

Ezek a megállapodások azonban nem nyilvánosak, így előfordulhat, hogy az adózó adóterheinek minimalizálásához vezethetnek. A Bizottság szerint ilyenkor az ármegállapítás már nem az eredeti célt szolgálja, sokkal inkább a multinacionális vállalatok adóelőnyét hivatott biztosítani.¹⁴

⁹ C-106/09 P and C-107/09 P sz. egyesített ügyek Jääskinen főtanácsnok indítványa: Európai Bizottság (C-106/09 P), Spanyol Királyság (C-107/09 P) kontra Gibráltár Kormánya és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:215] 184. pont.

¹⁰ C-66/14 sz. ügy Kokott főtanácsnok indítványa: Finanzamt Linz kontra Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, [ECLI:EU:C:2015:242] 88. pont.

¹¹ Az alábbi linken megtalálhatóak időrendi sorrendben a Bizottság 2014 óta hozott határozatai és a folyamatban lévő hivatalos vizsgálati eljárásai: https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings_en

¹² ERDŐS Gabriella – ÖRY Tamás – VÁRADI Adrienn: *Az Európai Unió adójoga*. Budapest, Wolters Kluwer, 2021. 413–417.

¹³ C/2016/2946 sz. Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, HL C 262., 2016.07.19., 1–50. o., 169. pont.

¹⁴ ERDŐS et al. i.m. 413–417.

A Bizottság tehát kiemelten foglalkozik a feltételes adómegállapításokkal, és jellemzően azok transzferár-szabályainak a jogszerűségével. Ezzel az eszközzel ugyanis a nagyvállalatok a csoporton belüli elszámolás révén nyereségük egy részét át tudják csoportosítani egy kedvezőbb adókulcsot biztosító tagállamba. A Bizottság a transzferárazási gyakorlatok feltárására során olyan tranzakciókat azonosított, melyek az egyes tagállamok által biztosított előnyöket használják ki, illetve olyanokat, melyek nem megfelelő transzferár-számítási módszereket alkalmaznak.¹⁵ A Bizottság eddigi vizsgálatai többek között olyan nemzeti rendszerekre vonatkoztak, melyek a multinacionális vállalatok csoporton belüli ügyleteit oly módon árazzák, hogy azok nem tükrözik a független vállalatok között szokásos piaci feltételeket. Márpedig a Bizottság szerint a tagállami hatóságoknak minden összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplőt egyformán kell kezelnie, függetlenül attól, hogy integrált vállalatcsoport részét képezi-e vagy önálló társaságként működik a piacon. Amennyiben a csoporton belüli profitmegosztási módszer kialakítása kizárólag csoporton belüli tényezőkön alapul, szelektív előnyt eredményezhet.¹⁶

Az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan tagállami hatáskörébe tartoznak, azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.¹⁷ A Bizottság szerint mivel az EUMSZ 107. cikk tiszteletben tartásának ellenőrzésére kizárólagos hatásköre van, így joga van adóintézkedéseket is állami támogatásnak minősíteni. A tagállamok azonban ezt nem fogadják el, s rejtett adóharmonizációnak tekintik. Az már világos tehát, hogy az adóharmonizáció és az adószuverenitás egymásnak feszülnek.¹⁸

3.1. A Starbucks-határozat

A Bizottság új megközelítését tükröző első határozatainak egyike a Starbucks vállalatcsoport szellemi tulajdon transzferárazása kapcsán született.¹⁹ A Bizottság álláspontja szerint egy 2008-as előzetes ármegállapodás lehetővé tette, hogy a Starbucks egyik leányvállalata alig fizessen adót Hollandiában. A szóban forgó leányvállalat egy, az Egyesült Királyságban található kapcsolt cégnek jelentős jogdíjat fizetett, de azután

¹⁵ A válságot követően a nemzetközi adózásban feltárt visszaélések (ld. pl. a Luxleaks ügy és a Panama-iratok) hatására az adóügyek napjainkban kiemelt figyelmet kapnak uniós szinten. Nemcsak a Bizottság, az Európai Parlament napirendjén is kiemelten foglalkoznak az adóügyi visszaélések kérdésével. Ld. erről bővebben: <https://tinyurl.com/26shhyvt>, illetve Directorate General for Internal Policies of the Union, Policy Department D for Budgetary Affairs: The Impact of Schemes revealed by the Panama Papers on the Economy and Finances of a Sample of Member States. Brussels, European Parliament, 2017. Elérhető: <https://tinyurl.com/st3hnbvr>

¹⁶ DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016, 2. https://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

¹⁷ Ld. T-516/18. és T-525/18. sz. egyesített ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 138. pont és az ott hivatkozott C-269/09 sz. ügy Bizottság kontra Spanyolország [EU:C:2012:439] 47. pont, valamint az abban hivatkozott ítélezési gyakorlat.

¹⁸ ERDŐS Éva: A káros adóverseny elleni fellépés egyik eszköze az európai adójogban: az állami támogatások joga. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica*, 2012/1. 269.

¹⁹ SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) sz. ügy (Starbucks), HL L 83., 2017.03.29., 381–115. o.

egyik tagállamban sem adózott. A leányvállalat a holland adóhatósággal kötött megállapodás révén a nyerskávét nem a piaci áron szerezte be, és a kávépörkölési know-how-ért cserébe a bevételei túlnyomó részét a kapcsolt cégnek átadta.

Ebben az ügyben a Bizottság azt vizsgálta, hogy az adóköteles nyereséget megállapító módszer előnyhöz juttatta-e a vállalatot. A Bizottság emlékeztetett arra, hogy adóügyi esetekben akkor beszélünk szelektivitásról, amikor az adott intézkedés egy olyan általános szabály alól mentesíti a vállalkozást (vagy vállalkozások egy bizonyos csoportját), amely az összes összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásra érvényes. A Bizottság szerint az olyan speciális rendszer létrehozása, amely csak az integrált vállalkozásokra alkalmazandó és eltér az általános holland társasági adószabályoktól, önmagában szelektív természetű.²⁰ A Bizottság úgy vélte, a szokásos piaci ár elvének meghatározása szükségszerű a vizsgált intézkedés 107. cikk szerinti értékeléséhez függetlenül attól, hogy a tagállam belefoglalta-e ezt az elvet a saját nemzeti jogába.²¹ A Bizottság vizsgálata alapján arra a következtetésre jutott, hogy a feltételes adómegállapítás szelektív előnyt biztosított, ezáltal a Starbucks-csoport 20-30 millió euróval kevesebb adót fizethetett az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest. A Bizottság ezt az adóelőnyt egyértelműen állami támogatásként azonosította.

3.2. A Fiat ügye

A Bizottság a Fiat ügyében²² pénzügyi szolgáltatások transzferárazását kifogásolta. A luxemburgi székhelyű Fiat Finance and Trade pénzügyi szolgáltatásokat nyújtott a csoporthoz tartozó vállalkozásoknak, azonban a fizetett kamatok jelentősen a piacon szokásos kamatok alatt maradtak. A Bizottság szerint a tagállam által alkalmazott referenciaalap ebben az esetben is téves volt, ugyanis a tagállami társasági adórendszer egészét kellett volna viszonyítási alapnak tekinteni, függetlenül attól, hogy a társasági adót vállalatcsoportra vagy független vállalatra rótták ki.²³ Tehát a Bizottság amellett érvel, hogy egy vállalatcsoporton belül biztosított kedvezmény is torzíthatja a belső piaci versenyt.

A Bizottság szerint a tagállami hatóság és a társaság között létrejött feltételes adómegállapítás rendkívül összetett és mesterséges számítási módszereken alapul, ami alábecsült nyereség utáni adózást biztosított a Fiat-nak. A Bizottság megállapította, hogy a vállalatnak hússzor magasabb adót kellett volna fizetnie, ha a számításokat a piaci feltételek mellett végezték volna el.²⁴ Mindezekre tekintettel a szóban forgó intézkedést állami támogatásként értékelte.

²⁰ Uo. 250. pont.

²¹ Uo. 264. pont.

²² SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) sz. ügy (Fiat), HL L 351., 2016.12.22., 11–67. o.

²³ Uo. 215. pont.

²⁴ European Commission Press Release: Statement by Commissioner Vestager on Commission state aid decisions regarding illegal tax advantages granted by Luxembourg (Fiat) and the Netherlands (Star-

3.3. A belga többletnyereségadó-megállapítási rendszer

A Bizottság 2016 januárjában a belga többletnyereségadó-megállapítási rendszert is megvizsgálta.²⁵ A Bizottság szerint a tagállam által bevezetett rendszer *de facto* szelektív, mivel a többletnyereség adómentessége csak a nagy, de legalább közepes multinacionális vállalatok számára érhető el ténylegesen, a kisebbek valójában ki vannak zárva ebből a lehetőségből. Mivel a jogosultak a belga adóhatóság által vélelmezett, a ténylegesnél alacsonyabb adóalap után adóztak, a Bizottság úgy véli, hogy ez a rendszer állami támogatásnak minősül. Tehát ebben az esetben a Bizottság egy általános tagállami adóintézkedésről állapította meg a tiltott állami támogatási jelleget.

3.4. Az Apple-ügy

2016 augusztusában a Bizottság az Apple ügyében²⁶ két feltételes adómegállapítást minősített jogellenes állami támogatásnak. A kedvezményekben az Apple két ír leányvállalata (röviden ASI, AOE) részesült. Az Apple említett leányvállalatai Írországban vannak bejegyezve, de ott nem adóalanyok, az amerikai anyavállalat száz százalékos tulajdonában állnak. Adóügyi szempontból hontalanok.²⁷

A Bizottság szerint az ír hatóságokkal kötött megállapodások transzferárazási és nyereségmegosztási számításai rendkívül összetettek. Az alkalmazott módszerek lehetővé tették, hogy a leányvállalatok adóköteles nyeresége jelentősen lecsökkenjen. Számszerűsítve ez azt jelentette, hogy 2014-re mindössze 0,005 %-os adókulccsal adóztak.²⁸

A Bizottság ebben az ügyben sem vitatta, hogy az adómegállapítások alkalmazása teljesen jogszerű, de emlékeztetett arra, hogy a tagállami hatóságokat köti az EUMSZ 107. cikke. A tagállami hatóság ezt a tilalmat bizonyos vállalkozás kedvezőbb adóügyi elbírálásával is megsértheti. A Bizottság vizsgálta, hogy az alkalmazott nyereségfelosztási módszer tükrözi-e a gazdasági valóságot, megfelel-e a szokásos piaci feltételeknek. A Bizottság a vizsgált intézkedést összehasonlította a független vállalkozások közötti elosztási rendszerrel. Ez alapján kimutatta, hogy a vizsgált adómegállapítások lehetővé tették a nyereség csoporton belüli mesterséges, ténybeli gazdasági indokokat mellőző felosztását. Ennek eredményeként az Apple cégcsoport tényleges nyereségének jelentős része mentesült az ír adókötelezettség alól. Mivel az ír adóhatóság az adómegállapítások révén az Apple-től származó adóbevételei jelentős részéről lemondott, ezáltal a cégcsoportot a versenytársaihoz képest kedvezőbb hely-

bucks) and on the optical disk drives cartel. 20 October 2015. https://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-15-5881_en.htm.

²⁵ SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) sz. ügy (Belgium), HL L 260., 2016.9.27., 611–103. o.

²⁶ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) sz. ügy (Apple), HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o.

²⁷ Uo. 52. pont.

²⁸ European Commission Press Release: State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion. 30 August 2016. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923

zetbe hozta, ami a Bizottság szerint tiltott állami támogatást jelent. A Bizottság szerint a be nem fizetett adó a 13 milliárd eurót is eléri.²⁹

3.5. Az Amazon-határozat

2017 áprilisában a Bizottság az Amazonnak biztosított adómegállapításokat is állami támogatásként azonosította.³⁰ Az amerikai nagyvállalat két luxemburgi leányvállalatot hozott létre. Az egyik az uniós kereskedelmi tevékenységet bonyolította (Amazon EU), a másik az Amazon-licenszek tulajdonosa (Amazon Europe Holding Technologies). A feltételes adómegállapítás lehetővé tette, hogy a kereskedelmi tevékenységet folytató cég a nyeresége jelentős részét átcsoportosíthassa a holdinghoz. A Bizottság szerint azonban a holdingtársaság egy „üres cég”, mely csupán a szellemi tulajdonhoz kapcsolódó jogokat továbbította az anyavállalatnak, miközben (*limited partnership* formája miatt) mentesült a tagállami társasági adó alól. Tevékenysége tehát nem indokolta a számára folyósított jogdíj mértékét.³¹ Az átcsoportosítás lehetővé tette, hogy az Amazon adóköteles nyereségének mindössze egynegyede után adózzon. A Bizottság szerint ebben az esetben is téves a tagállam érvelése, miszerint a referenciarendszer a vállalatcsoport tagjaira korlátozódik. A Bizottság úgy vélte, referenciarendszerként az általános adórendszert kellett volna alkalmazni, mivel a csoport tagjai ugyanazokat a tevékenységeket végzik mint a független társaságok és e két társaságtípus versenyben áll.³² A Bizottság szerint a vizsgált cégek közötti megoldások nem tükrözték a gazdasági realitást, így a feltételes adómegállapítások révén más vállalkozásoknál jóval kevesebb adót fizettek. A Bizottság ezért állami támogatásnak minősítette a kifogásolt adóintézkedéseket.

3.6. Az Engie-csoport ügye

2018 júniusában bizottsági határozat született az Engie-csoport luxemburgi feltételes adómegállapításairól is.³³ A kifogásolt intézkedések lényegében lehetővé tették az Engie-csoport leányvállalatai közötti kamatmentes átváltoztatható kölcsönt. A kölcsön hozamát ugyanis az egyik fél az adóalapból levonható kamatként kezelte, a másik fél adómentes osztalékként tartotta nyilván.³⁴ A kialakított finanszírozási struktúra a Bizottság szerint visszaélészerű, hiszen a kölcsön adóköteles nyereségét semlegesítve a

²⁹ Mivel Írország nem hajtotta be a be nem fizetett adót, a Bizottság az Európai Unió Bíróságához fordult. A későbbiekben látni fogjuk, hogy elsőkön milyen döntés született.

³⁰ SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) sz. ügy (Amazon), HL L 153., 2018.06.15., 1–142. o.

³¹ European Commission Press release: State aid: Commission finds Luxembourg gave illegal tax benefits to Amazon worth around €250 million. 4 October 2017. https://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_en.htm

³² SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) sz. ügy (Amazon), HL L 153., 2018.06.15., 1–142. o., 587–599. pont.

³³ SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) sz. ügy (ENGIE), HL L 78., 2019.03.20., 1–62. o.

³⁴ ERDŐS et al. i. m. 413-417.

luxemburgi Engie-csoport adóterhét minimálisra csökkentette.³⁵ A Bizottság szerint semmiféle jogi vagy gazdasági indok nem támasztja alá az eltérő adóügyi bánásmódot, ezért állami támogatásnak minősítette.

Az Engie-határozat több szempontból is jelentős. Egyrészt a felek itt már nem vitatták, hogy referenciarendszerként az általános luxemburgi társasági adórendszer alkalmazandó.³⁶ Másrészt Békés szerint egy új vizsgálati irány is felfedezhető, hiszen a Bizottság a korábbi esetekben az adóoptimalizáló intézkedéseket vizsgálta, most azonban az Engie-csoport luxemburgi egységei között folytatott pénzügyi tranzakciók által kihasznált adókedvezményekre fókuszált.³⁷

3.7. A McDonald's mint „kakuktkojás”

2018 szeptemberében a McDonald's ügyében³⁸ hozott bizottsági határozat az első olyan határozat, amelyben a Bizottság a kifogásolt adóügyi intézkedést nem minősítette állami támogatásnak. A Bizottság azt vizsgálta, hogy a luxemburgi adóhatóságok helytelenül alkalmazták-e a Luxemburg és az Egyesült Államok közötti kettős adóztatási egyezményt, ezáltal a McDonald's érintett leányvállalatának adómentessége tiltott állami támogatásnak minősül-e.

A bizottsági határozat a McDonald's Europe Franchising-ra összpontosít, amely a vitatott feltételes adómegállapítások odaítélésekor luxemburgi adóügyi illetőségű, illetve egy franchise fiókteleppel rendelkezik az USA-ban (Franchise Branch) és egy szolgáltatói fiókteleppel (Services Branch) Svájcban.³⁹

A stratégiai döntéshozatal a luxemburgi székhelyű vállalat kezében van, a svájci fióktelep korlátozott tevékenységet végez, míg az amerikai társaság tényleges tevékenységet egyáltalán nem folytat. A luxemburgi és a svájci leányvállalatok mégis az amerikai cégnek továbbítják az Európában, Ukrajnában és Oroszországban beszedett jogdíjakat. A luxemburgi hatóságokkal kötött megállapodások révén a McDonald's nyereségei után minimális adót fizetett Luxemburgban. Emiatt a Bizottságnak aggályai támadtak, hogy a szóban forgó adómegállapítások állami támogatásnak minősülnek-e. A Bizottság kiemelte, hogy kételyei a referenciarendszer előzetes meghatározásán alapultak, mely szerint a referenciarendszer az általános luxemburgi társaságiadó-rendszer, melybe beletartozik a Luxemburg és USA közötti kettős adóztatási egyezmény is.⁴⁰ A kettős adóztatási egyezmény korlátozza Luxemburg adóztatási jogát, amelyben bizonyos, hogy a vállalat nyeresége az Egyesült Államokban adóköteles.⁴¹ Az

³⁵ Ld. erről SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) sz. ügy (ENGIE), HL L 78., 2019.03.20., 1–62. o., 289–312 pontját.

³⁶ Uo. 177. pont.

³⁷ BÉKÉS Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban*. Budapest, Wolters Kluwer, 2019. 217–219.

³⁸ SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) sz. ügy (McDonald's Europe), HL L 195., 2019.07.23., 20–39. o.

³⁹ Uo. 22. pont.

⁴⁰ Uo. 107. pont.

⁴¹ Uo. 110. pont.

egyezmény értelmében a szóban forgó amerikai fióktelep jövedelme adóköteles az USA-ban. Ugyanakkor az egyezmény rendelkezéseinek értelmezése a felek nemzeti joga alapján történik. A probléma forrása, hogy az Egyesült Államok joga másként értelmezi az „üzleti tevékenység” és az „állandó telephely” kifejezést, ami miatt az említett vállalat ténylegesen az USA-ban sem adózik.

A Bizottság határozata visszautal a *La Coasta-ítéletre*⁴², mely rögzítette, hogy egy kettős adóztatási egyezmény helyes alkalmazása ellenére is előfordulhat az adóztatás kettős elmaradása, mivel a szerződő felek egymástól függetlenül értelmezhetik az egyezmény rendelkezéseit. A kettős adóztatási egyezmények elsődleges célja a tényleges és potenciális kettős adóztatás felszámolása, ez azonban nem minden esetben biztosítja a tényleges adóztatást.⁴³ A Bizottság emiatt megállapította, hogy az egyezmény szövege alapján a luxemburgi adóhatóság jogszerűen biztosított adómentességet a McDonald's szóban forgó leányvállalatának.

Érdemes észrevennünk, hogy jelen ügyben a Bizottság egy joghézag miatt nem bizonyíthatta, hogy jogellenesen járt el a luxemburgi adóhatóság. Tehát egy jogi kiskapu révén nem állapíthatta meg az állami támogatást, de valójában a McDonald's adózási magatartásának tisztességessége vitatható.

Mindazonáltal Vestager biztos üdvözölte, hogy a bizottsági határozat hatására a luxemburgi kormány indítványozta az adótörvény módosítását a kettős nem adózás megakadályozására. A javasolt módosítás lehetővé teszi, hogy a tagállami adóhatóság igazolást kérjen arról, hogy a társaságok valóban adókötelesek-e a másik országban. Vestager szerint ez is azt mutatja, hogy az elmúlt néhány évben nemzetközi szinten is előrelépések tapasztalhatóak az adóelkerülés kezelésében. Úgy látja, hogy megindult a nemzeti adótörvényekben lévő kiskapuk bezárása.⁴⁴

3.8. A Bizottság esetjogához kapcsolódó dilemmák

Az előbbieken tárgyalt bizottsági gyakorlat azt sugallja, hogy a Bizottság, a korábbi esetjogát túllépve, kompetenciáit szélesíteni kívánja. Egyes szerzők szerint a Bizottság az állami támogatási szabályok által a közvetlen adózás területére is kiterjeszteni el-
lenőrzési jogosítványait.⁴⁵ Mások úgy gondolják, hogy a Bizottság új irányvonala sérti

⁴² Uo. 32. lábjegyzet: Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg, Jugement du 3 décembre 2001, no. 12831 du rôle followed by Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg, Jugement du 23 avril 2002, no. 14442c du rôle.

⁴³ Uo. 116. pont.

⁴⁴ Ld. erről: Statement by Commissioner Vestager on Commission decision that the non-taxation of certain McDonald's profits in Luxembourg is not illegal State aid, 19 September 2018. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/STATEMENT_18_5833

⁴⁵ Ld. erről bővebben: Eugene STUART – Iana ROGINSKA-GREEN: *Sixty Years of EU State Aid Law and Policy*. Alpen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2018.; valamint Nicola CHESAITES: Tax incentives as State Aid. In: Vesna TOMJENOVIC et al. (eds.): *EU Competition and State aid Rules. Public and Private Enforcement*. Heidelberg, Springer-Verlag, 2017. 253–272.

a tagállami szuverenitást és szembe megy a kialakult belső piaci szabályozó gyakorlattal is.⁴⁶

A tagállami ellenállás és a Bizottsági aktivitás szűk keresztmetszetét az Európai Unió Bírósága adhatja meg, amennyiben meghatározza a tagállami szuverenitás és a Bizottság kompetenciáinak határvonalát.

4. Az Európai Unió Bíróságának esetjoga

A következő néhány évben talán a Törvényszék és a Bíróság ítélkezési gyakorlatától várható, hogy meghatározza az uniós állami támogatási szabályok és a tagállami adóztatási autonómia jogi kereteit. A tanulmány megírásakor csupán az első esetek állnak rendelkezésünkre, így kiforrott ítélkezési gyakorlatról még nem beszélhetünk. Azonban ezek az ügyek jól tükrözik az adóintézkedések állami támogatási szempontú vizsgálatának problematikáját, legújabb kihívásait és a Bíróság kezdeti megállapításait.

4.1. A belga többletnyereségadó-megállapítási rendszer

A kompetencia-határok vitájában az első bírósági döntés 2019. február 14-én született a belga többletnyereségadó-megállapítási rendszer kapcsán.⁴⁷ *Bár az elsőfokon eljáró Törvényszék megsemmisítette a Bizottság határozatát, az ítélet több fontos megállapítást tesz a Bizottság jogosítványait illetően.*

A Törvényszék a tagállamok és az Unió közötti hatáskörmegosztás kiegyensúlyozottságát vizsgálva rögzítette, hogy az állami támogatási szabályok hatálya a nem harmonizált területekre, így a közvetlen adókra is kiterjed. A Törvényszék szerint mivel a Bizottság hatásköre az EUMSZ 107. cikk tiszteletben tartásának ellenőrzése, ezért nem róható fel neki, hogy túllépte a hatáskörét, amikor megvizsgálta a szóban forgó intézkedést.⁴⁸ A Törvényszék úgy véli, a Bizottság vizsgálhatja azokat a tagállami adóintézkedéseket, melyek esetlegesen sérthetik az EUMSZ 107. cikkében rögzített tilalmat. A Törvényszék ezzel egyértelműsítette, hogy a Bizottságnak joga van vizsgálni az adóintézkedéseket is az állami támogatások uniós szabályai szerint.

Az ügyben másodfokon eljáró Bíróság ugyan hatályon kívül helyezte a Törvényszék ítéletét,⁴⁹ de a Bizottság kompetenciái kapcsán tett állításait megtartotta. A Bíróság érvelésében a legfrissebb ítélkezési gyakorlatára hivatkozva megerősíti, hogy a nem harmonizált területeken nincs kizárva a Bizottság ellenőrzési lehetősége.⁵⁰ Ezt a meg-

⁴⁶ BÉKÉS i. m. 223–229.

⁴⁷ T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91].

⁴⁸ Uo. 67. pont.

⁴⁹ C-337/19. P. sz. ügy Európai Bizottság kontra Belga Királyság és Magnetrol International [ECLI:EU:C:2020:990].

⁵⁰ Ld. az ítélet 161. pontját, melyben a Bíróság a C-562/19 P sz. ügy Bizottság kontra Lengyelország [ECLI:EU:C:2021:201] 26. pontjára, valamint C-596/19 P sz. ügy Bizottság kontra Magyarország [ECLI:EU:C:2021:202] 32. pontjára hivatkozik.

állapítását rögzíti a közvetlen adózást illetően is.⁵¹ A Bíróság úgy véli, vonatkozó uniós szabályozás hiányában kétségtelen, hogy a tagállamok (vagy az adóügyi autonómiával rendelkező tagállami hatóságok) hatáskörébe tartozik az adó tárgyának meghatározása és az adóteher különböző termelési tényezők és gazdasági ágazatok közötti megosztása. Ugyanakkor az ítélezési gyakorlat⁵² kimondja, hogy e hatáskörük gyakorlása során tartózkodniuk kell az állami támogatásnak minősíthető intézkedések elfogadásától, aminek ellenőrzése a Bizottság kizárólagos hatáskörébe tartozik.⁵³ Figyelemreméltó, hogy az itt hivatkozott ítélezési gyakorlat a közelmúltban többszörösen megerősítette a Bizottság ellenőrzési jogosítványait.

4.2. A Fiat- és a Starbucks-ítélet

2019 szeptemberében a Starbucks- és a Fiat- ítéletekben bár különböző döntések születtek, mindkét esetben újfent megerősítést nyert, hogy a Bizottság hatáskörrel rendelkezik az állami támogatások ellenőrzésére a közvetlen adóztatás területén is.

A bizottsági határozatokat megtámadó felek a Starbucks és a Fiat ügyében is azzal érveltek, hogy a Bizottság az adómegállapítások vizsgálatával, kompetenciáit túllépve, egy rejtett adóharmonizációra törekszik, és ezzel megsérti a szubszidiaritás elvét. Ezt az érvelést azonban a Törvényszék továbbra sem ismerte el.

A Starbucks-ítélet⁵⁴ alapját az a (fentebb tárgyalt) bizottsági határozat képezte, melyben a Bizottság állami támogatásnak minősítette a holland adóhatóságok Starbucks-nak biztosított adómegállapításait. A Bizottság kifogásolta a tagállami hatóságok által alkalmazott számítási módszereket és a kávépörkölési jogdíjak túlértékelését.

A Törvényszék ugyan egyetértett a Bizottsággal abban, hogy referenciarendszerként a tagállami általános adórendszert kell meghatározni, azonban úgy véli, a Bizottság nem tudta megfelelően alátámasztani a referenciarendszertől való eltérést, ezért megsemmisítette határozatát. Bár a Törvényszék a Bizottságra nézve negatív ítéletet hozott, elismerte a vizsgálatának jogszerűségét, illetve megerősítette, hogy a transzferárazás akár az agresszív adótervezés eszköze is lehet.⁵⁵

A Starbucks-ítélettel egy napon született a Fiat-ítélet⁵⁶ is, melyben kettős sikert aratott a Bizottság, hiszen amellet, hogy a Törvényszék elfogadta érvelését, ismételten visszaigazolta kompetenciáit is. A Törvényszék ugyanis megállapította, hogy a Fiat esetében alkalmazott nettó ügyleti nyereség-módszer hipotetikus tőkekalkuláción alapult, mivel nem foglalt magába minden tőkeelemet, és egyes kapcsolt vállalkozásokat

⁵¹ Ld. az ítélet 162. pontját, melyben a Bíróság a C-362/19 P sz. ügy Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona [ECLI:EU:C:2021:169] 105. pontjára hivatkozik.

⁵² Ld. erről C-106/a 09 P és C-107/09 P sz. egyesített ügyek Bizottság és Spanyolország kontra Gibraltár Kormánya és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732] 97. pontját.

⁵³ C-337/19. P. sz. ügy Európai Bizottság kontra Belga Királyság és Magnetrol International [ECLI:EU:C:2020:990] 166. pont.

⁵⁴ T-760/15. sz. ügy Holland Királyság kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669].

⁵⁵ BÉKÉS i. m. 229–233.

⁵⁶ T-755/15. és T-759/15. sz. egyesített ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670].

kihagyott a számításból. Önmagában ez a tény is azt mutatja, hogy az ármegállapítás nem a szokásos piaci áron alapult. A Törvényszék ez alapján osztotta a Bizottság véleményét, miszerint ez a számítási módszer valójában az adóterheket oly módon csökkentette, hogy az állami támogatásnak minősül.

4.3. Az Apple-ítélet

Az Apple esetében a Törvényszéknek ismét arról kellett döntenie, hogy a kifogásolt adómegállapítások állami támogatásnak minősülnek-e.⁵⁷ Ahogyan arról már korábban szó volt, a Bizottság szerint az ír adóhatóság feltételes adómegállapításai lehetővé teszi, hogy az Apple adóköteles nyereségének jelentős része után (adóügyi szempontból hontalan kapcsolt vállalkozásnak fizetett jogdíjak révén) ne adózzon Írországból (és az Egyesült Királyságban sem).

Írország és az Apple leányvállalatai ebben az ügyben is felrötták a Bizottságnak, hogy hatáskörét túllépve, a tagállami adójogi autonómiát megsértve vizsgálta a szóban forgó adómegállapításokat. Ám a Törvényszék ezúton is megerősítette a Bizottság hatáskörét.⁵⁸

A Törvényszék szerint a Bizottság helyesen járt el, amikor a szokásos piaci ár elvét alkalmazva az ír társasági adórendszerhez viszonyította az adómegállapításokat. Azonban úgy vélte, nem sikerült megfelelő módon bizonyítani, hogy a jogdíjak és a kereskedelmi tevékenység nyeresége eltér a szokásos piaci ártól. Azt sem tudta kellően alátámasztani, hogy a stratégiai döntéshozatal csoporton belüli megosztása visszaélészerű. A Törvényszék mindezekre tekintettel megsemmisítette a Bizottság határozatát.

4.4. Az Amazon-ítélet

2021 májusában az Európai Unió Bíróságnak az Amazon luxemburgi feltételes adómegállapítását kellett megítélnie. A kifogásolt intézkedés jogosultja az Amazon két luxemburgi leányvállalata. Az egyik kereskedelmi tevékenységet folytat, a másik a licencet adja ehhez. A Bizottság kifogásolta a köztük alkalmazott nyereségmegosztási módszert, a licencdíj túlzott mértékét, valamint magának a licencet adó fiktív vállalkozásnak a tényleges szerepét is.

A Bizottság vizsgálata során az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert alkalmazta. Azonban a Törvényszék szerint a Bizottság nem tudta kellően bizonyítani, hogy a leányvállalatok közötti transzferárazási módszer miért nem alkalmas arra, hogy piaci árat adjon és azt sem, hogy az általa kiválasztott módszer alkalmas lenne a szokásos piaci ár meghatározására. A Törvényszék egyértelművé tette, hogy az állami támogatás fennállását a Bizottságnak kell bizonyítani és nem fordítva, a tagállamnak annak a hiányát. Tisztázta, hogy a bizonyítási teher nemcsak azt jelenti, hogy a Bizottság

⁵⁷ T-778/16. és T-892/16. sz. egyesített ügyek Írország és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338].

⁵⁸ Uo. 103–124. pont.

megállapítja, hogy az alkalmazott számítási módszer nem megfelelő, meg kell találni a megfelelő módszert is és az alapján számszerűsíteni kell a szelektív előnyt.⁵⁹

4.5. Az Engie-ítélet

A Törvényszék 2021 májusában az Engie-csoport ügyében elfogadta a Bizottság érvelését és megerősítette az adóelőny és ezáltal az állami támogatás fennállását.⁶⁰

Az ügy újszerűsége, hogy a tagállam már a hivatalos vizsgálati eljárásban elismerte, hogy a Bizottság vizsgálhatja, hogy egy adójogi rendelkezés nem sérti-e az EUMSZ 107. cikkét, azonban úgy vélte, ez a jogosítványa nem járhat a hatáskörrel való visszaéléssel.⁶¹

A Törvényszék nem látta megalapozottnak, hogy a hatáskörrel való visszaélés bizonyítéka lenne, hogy a bizottsági határozat hatására a luxemburgi kormány az adótörvény módosítását indítványozta. Ítéletében ismételten rögzítette, hogy a Bizottság eljárása továbbra sem tekinthető burkolt adóharmonizációnak.⁶²

A Törvényszék szerint a luxemburgi adóhatóság a szóban forgó adómegállapításokkal lehetővé tette, hogy az érintett holdingtársaságok bizonyos részesedésekből származó jövedelmeik után ne adózzanak. Másként fogalmazva, az említett intézkedések enyhítették azokat a terheket, amelyek főszabály szerint a vállalkozást terhelik.⁶³ A Törvényszék szerint a Bizottságnak sikerült a ténybelileg és jogilag megkövetelt módon bizonyítania, hogy a szóban forgó intézkedések tiltott állami támogatásnak minősülnek.

5. Magyar kontextus

A Bizottság 2014 óta kiemelten foglalkozik az adómegállapítások vizsgálatával. Ennek megfelelően minden tagállam adóhatóságától bekéri az erre vonatkozó határozatokat. Természetesen a magyar hatóságok sem jelentenek ez alól kivételt. A Bizottság a beérkező információ alapján ezidáig nem tartotta indokoltnak, hogy formális eljárást indítson valamely magyar intézkedéssel szemben. Mindazonáltal ez nem zárja ki, hogy a jövőben erre sor kerülhet. Így a magyar hatóságoknak is figyelemmel kell lenniük az uniós jogi keretekre.

6. A tárgyalt ügyek újdonságai

A tagállamok által felhozott jogalapokból kiolvasható, hogy adóztatási autonómiájukat egyre inkább veszélyben érzik a Bizottság új irányú vizsgálódásai miatt. A tagállamok

⁵⁹ ERDŐS et al. i. m. 413–417.

⁶⁰ T-516/18. és T-525/18. sz. egyesített ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251].

⁶¹ Uo. 101. pont.

⁶² Uo. 160. és 161. pont.

⁶³ Uo. 221. pont.

ugyanis rendre felrötták a Bizottságnak, hogy az adóintézkedések vizsgálatával túllép- te a hatáskörét és megsértette a tagállami adószuverenitást.

A Bíróság fentebb elemzett ítélkezési gyakorlata következetes, hiszen minden eset- ben elismerte a feltételes adómegállapítást mint jogszerű tagállami eszközt. Azonban nyomatékositotta, hogy a tagállami adóhatóságok által alkalmazott eszközöknek meg kell felelniük az EUMSZ 107. cikkében rögzített feltételeknek, melyet a Bizottság el- lenőriz. Az uniós bíróság egyértelműsítette (és úgy tűnik, meg is szilárdítja), hogy az EUMSZ 107. cikkéből az következik, a Bizottságnak van hatásköre állami támogatási szempontú vizsgálatot végezni az adóintézkedések kapcsán is.

A tagállamok az ítélkezési gyakorlat nyomására ugyan kezdik elismerni a 107. cikk szerinti ellenőrzési jogosultságot (ld. Engie-ítélet), de továbbra sem fogadják el, hogy a Bizottság – hatáskörével visszaélve – az adóztatási autonómiájukba beavatkozzon.

A legfrissebb esetek a bizonyítási teher kérdését is tisztázzak. A Bíróság szerint az előny meglétét a Bizottságnak kell bizonyítania, és nem a tagállam feladata az előny hiányának alátámasztása. A megsemmisítő ítéletekből jól kiolvasható, hogy a Bizott- ságnak minden kétséget kizáróan kell bizonyítania, hogy a vizsgált adóügyi intézkedés szelektív előnyt biztosít, sőt az Amazon-ítélet alapján ezt megfelelő számítási mód- szerekkel számszerűsíteni is kell. Ellenkező esetben a Bíróság kellő bizonyítottság hiányában meg fogja semmisíteni a Bizottság döntését.

7. Összegzés

A tárgyalt esetjog alapján úgy tűnik, a Bizottságnak jogában áll a közvetlen adók ter- rületén is vizsgáldni, azonban továbbra is nyitva marad a kérdés, hogy ezt milyen mélységig teheti meg. Véleményem szerint az elemzett bizottsági gyakorlat azt su- gallja, hogy a Bizottság a belső piacra negatívan ható tagállami hatáskörök, így a tag- állami adórendszerek egyes területeit is közelítené az állami támogatások ellenőrzése révén. Történelmileg azonban a közvetlen adóztatás a tagállami szuverenitás lényeges eleme. Igaz ugyan, hogy a Szerződésekkel a tagállamok megállapodtak a szuverenitá- suk bizonyos korlátozásában, azonban nem adtak teljhatalmat egyik uniós intézmény kezébe sem. Rendkívül érzékeny (és továbbra is megválaszolatlan) kérdés tehát, hogy a Bizottság az uniós jog végrehajtására hivatkozással meddig nyúlhat bele a tagállami autonómiába.