

3. Az adóelkerülés elleni fellépés állami támogatási eszközökkel – Az Európai Bizottság és az Európai Bíróságok vonatkozó gyakorlata¹²⁵

3.1. Bevezetés

2013 körül jelentek meg nyilvános, mindenki számára elérhető információk arról, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlata világszinten milyen mértékű adókiesést eredményez.¹²⁶ Ezen információk a különböző sajtóorgánumokban is nagy port kavartak, és az – amúgy adószabályozási téren rendkívül korlátozott jogkörrel bíró – Európai Parlament (a továbbiakban: Parlament) határozatában is hatékony fellépést sürgetett az adóelkerülés ellen.¹²⁷ 2014-ben az úgynevezett LuxLeaks-botrány során nyilvánossá vált dokumentumok világítottak rá arra, hogy multinacionális vállalatok milyen megállapodásokat kötnek adóhatóságokkal annak érdekében, hogy fizetendő adójuk mértékét jelentős mértékben csökkentsék.

Amellett, hogy adót fizetni egyetlen vállalkozás sem szeret, az adóelkerülés és agresszív adótervezés gyakorlata különösen az interneten keresztül nyújtott szolgáltatásokra specializálódott cégek esetében volt szembetűnő. E vállalkozások világszinten jelentős nyereséget értek el, azonban az Egyesült Államokban – adóilletőségük országában – kivetett igen magas, 35%-os társasági adót a nemzetközi jelenléttel bíró vállalkozások külföldről származó jövedelmeik után nem kívánták megfizetni, és e jövedelmeiket inkább megpróbálták máshol kimutatni vagy „parkoltatni” arra várva, hogy valamelyik USA-kormányzat majd csökkenti az adó mértékét, és ezt követően a bevételek alacsonyabb adókulcs alkalmazása mellett lesznek repatriálhatók¹²⁸ vagy az adófizetés előtt befektethetők. Ugyanakkor a nemzetközi bevételek kimutatása vagy „parkoltatása” során sem kívántak adót fizetni, és keresték azokat a lehetőségeket, amelyekkel ezt a célt el tudták érni.

Az Európai Bizottság (a továbbiakban: Bizottság) mint az uniós szabályozás előkészítője és mint hatóság is komoly munkába kezdett a helyzet kivizsgálása terén, és megoldási javaslatokat is kidolgozott. A Bizottság előkészítő munkájának eredményeként uniós jogszabályok sorát fogadták el 2013 óta annak érdekében, hogy a nemzetközi jelenléttel rendelkező vállalatcsoportok ne tudják a különböző államok adószabályai közötti eltéréseket kihasználni,¹²⁹ illetve – akár az adóhatóságok bevonásával – az államok közötti adóversenyt különböző adótervezési praktikákkal a maguk javára fordítani. Emellett a Bizottság mint a tagállamok által nyújtott állami

¹²⁵ A tanulmány a szerző *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat (SzAKma)* folyóiratban 2014–2021 között megjelent cikkeinek felhasználásával készült.

¹²⁶ Permanent Subcommittee on Investigations: *Subcommittee to Examine Offshore Profit Shifting and Tax Avoidance by Apple Inc.* 2013. május 20.

¹²⁷ European Parliament: B7-0550/2013.

¹²⁸ Erre 2018-ban sor is került, és az adó mértéke szövetségi szinten 21%-ra csökkent. Ami az Egyesült Államokban adóilletőséggel bíró cégek nemzetközi bevételeinek azonnali és jelentős mértékű hazautalását eredményezte 2018-tól. Lásd Michael Smolyansky – Gustavo Suarez – Alexandra Tabova: U.S. Corporations’ Repatriation of Offshore Profits: Evidence from 2018. *FEDS Notes*, 2019. augusztus 6.

¹²⁹ European Commission: *Company Tax*.

támogatások felügyelője az állami támogatási jog rendelkezéseit és az erre a területre vonatkozó jogkörét is felhasználta egyes tagállami szabályok, illetve cégek gyakorlatának elemzésére, és adott esetben az adóelkerüléssel, agresszív adótervezéssel megtakarított összegek utólagos megfizetésére.

A nyilvánossá vált információk alapján a Bizottság már 2013-ban megkeresett több tagállamot, hogy az előző években elfogadott feltételes adómegállapításait (*tax rulings*) küldjék meg számára, és a kapott információk alapján indította meg az első hivatalos vizsgálati eljárásait is 2014 során.¹³⁰ Majd szintén még 2014-ben a Bizottság a feltételes adómegállapítások általános vizsgálatát kiterjesztette az összes tagállamra.¹³¹ 2015-ben pedig a Parlament különbizottsága is jelentést készített e jogintézmény visszaélészerű használatáról.¹³²

Bár a Bizottságot többször érte az a vád, hogy csak az amerikai, különösen amerikai internetóriások adótervezési gyakorlatát vizsgálja,¹³³ látható lesz, hogy európai gyökerekkel bíró vállalkozások is célpontjai voltak e vizsgálatoknak.

Ez a fejezet a Bizottság nemzetközi vállalatok adózási gyakorlatainak állami támogatási szempontú értékelését tartalmazó határozatainak és a kapcsolódó bírósági eljárásoknak a bemutatására vállalkozik, előre jelezve, hogy a Bizottság vizsgálatai¹³⁴ és az Európai Bíróságok előtti felülvizsgálati eljárások egyes esetekben még nem zárultak le (például Apple-, Amazon-, Engie-ügyek), így jelenleg csak egy pillanatkép mutatható be.

A Bizottság adóelkerülést vizsgáló eljárásait érdemes két csoportba osztani. Az első csoport azon eljárásokat öleli fel, ahol a Bizottság értelmezése szerint maga a tagállam által kialakított adószabályozás biztosít kedvezményt a multinacionális vállalkozások részére, és az adóhatóság értékelése kisebb szerepet kap. A második csoportba tartozó eljárások az adózó és a tagállam illetékes hatósága(i) között kötött megállapodások (feltételes adómegállapítások, előzetes ármegállapítási megállapodások) vizsgálatára irányultak. Az utóbbi esetkörben is megjelennek kifejezetten a vállalatcsoporton belüli klasszikus transzferárazási ügyek, illetve ezeken belül is jellemző, hogy a nemzetközi vállalatcsoportok európai leányai szellemi tulajdonjogokat kaptak az anyavállalattól, és ezekért fizettek a Bizottság által túlzottnak minősített ellentételezést.

¹³⁰ European Commission: *State Aid: Commission Investigates Transfer Pricing Arrangements on Corporate Taxation of Apple (Ireland), Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg)*. Press release, 2014. június 11.

¹³¹ European Commission: *State Aid: Commission Extends Information Enquiry on Tax Rulings Practice to All Member States*. Press release, 2014. december 17.

¹³² European Parliament: A8-0317/2015. Online: www.europarl.europa.eu/docoe/document/A-8-2015-0317_HU.html

¹³³ U.S. Department of the Treasury: *The European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. White Paper*. 2016. augusztus 24.

¹³⁴ Jelenleg a Bizottság vizsgálata folyamatban van például az IKEA (SA.46470. sz. ügy), a Nike (SA.51284. sz. ügy) és a Huthamäki (SA.50400. sz. ügy) cégek esetében, és a Bizottság továbbra is vizsgálja a tagállamok gyakorlatát a feltételes adómegállapítások tekintetében is, ami újabb eljárások indítását eredményezheti.

3.2. A Bizottság általános megközelítése a feltételes adómegállapításokkal kapcsolatosan

A vizsgálatok első tapasztalatait leszűrendő, a bizottsági vizsgálatokat lefolytató Versenypolitikai Főigazgatóság 2016-ban foglalta össze értelmezését egy munkadokumentumban a feltételes adómegállapítások állami támogatási szempontú értékeléséről.¹³⁵ A Bizottság a feltételes adómegállapításokkal kapcsolatos megközelítését egyébként pár héttel korábban az állami támogatás fogalmát összefoglaló 2016-os közleményében is ismertette.¹³⁶

A dokumentumban a Bizottság kiemeli, hogy a tagállamok adószuverenitása csak az állami támogatási szabályok betartásával gyakorolható. Továbbá ismerteti, hogy milyen esetben valószínűsíthető az adóintézkedések állami támogatást. A Bizottság arra is visszautal, hogy az 1998-ban elfogadott közleménye¹³⁷ alapján már a 2000-es évek elejétől vizsgálja egyes tagállamok adóztatási gyakorlatát, és állapította meg bizonyos adóintézkedésekről, hogy állami támogatást valószínűsíthető. Az adóintézkedések állami támogatási elemzése jellemzően az intézkedés szelektivitásának és az előny nyújtásának kérdése körül forog. A piaci versenyben részt vevő adófizető vállalkozások esetében az állami támogatás az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 107. cikk (1) bekezdésében található fogalma többi elemének (állami források felhasználása, a verseny torzulásának vagy a tagállamok közötti kereskedelem érintettségének lehetősége) teljesülése nem igazán vitatható, illetve igényel alaposabb bizonyítást.

A feltételes adómegállapítások állami támogatási szempontú vizsgálatának általános bemutatása előtt tehát érdemes kitérni arra, hogy az adóintézkedések állami támogatási szempontú vizsgálata milyen logika mentén épül fel. Tekintettel arra, hogy a közvetlen adóztatás az Európai Unióban nem harmonizált jogterület, a joggyakorlat egy három lépésből álló tesztet alakított ki¹³⁸ annak vizsgálatára, hogy a tagállam különbséget tesz-e azonos vagy hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adózók között, és ezzel szelektív módon előnyt nyújt-e egyeseknek, amikor más-ként adóztatja őket. Első lépésként, mivel a szelektivitás vizsgálatának tárgya mindig valamilyen eltérés az általános adórendszerrel, meg kell határozni, hogy mi az általános szabály (az úgynevezett referenciakeret). Ezt követi a vizsgálat második lépése, annak elemzése, hogy az adott intézkedés eltérő bánásmódot alkalmaz-e a referenciakeret által kitűzött célokat figyelembe véve összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között (úgynevezett *prima facie* szelektivitás). A harmadik lépésben az igazolhatóság vizsgálata alapján nem minősülnek állami támogatásnak azok az intézkedések, amelyek bár különbséget tesznek összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, a tagállam bizonyítani tudja, hogy a különbségtétel igazolt, mivel az az intézkedést magában foglaló referencia-rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered. E tekintetben a gyakorlat csak igen szűk körben, csak a referenciakeret belső logikájából fakadó érveket fogad el.

¹³⁵ DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016.

¹³⁶ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, HL C 2016/2946, különösen a közlemény 169–174. pontjai.

¹³⁷ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, HL C 98/C 384/03.

¹³⁸ Lásd Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló közlemény (2016/C 262/01) 128. és azt követő pontjait.

Bár az állami támogatás fogalmának elemeit egyenként kell vizsgálni, az megállapítható, hogy az adóintézkedések esetében a szelektivitás és az előny (alacsonyabb adófizetés mint mások esetében) összekapcsolódik. Amennyiben az intézkedés szelektív, akkor egyben előnyt is nyújt egyes adózóknak.

A feltételes adómegállapítások állami támogatási szempontú vizsgálata a háromlépéses teszt, vagyis a szelektivitás vizsgálata mellett az előny fennállására vonatkozóan is részletes elemzést igényelt. A szelektivitást illetően a legfontosabb kérdés az volt, hogy a multinacionális vállalatok tagjai az egymás közötti ügyleteik adóztatása szempontjából azonos helyzetben vannak-e a többi adózóval. A joggyakorlat eddig megerősíteni látszik a Bizottság értelmezését, miszerint – hacsak a tagállam nem alkalmaz cégcsoportadózási rendelkezéseket – azonosan kezelendő minden adózó. Az előny fennállása terén a vizsgálat arra összpontosít, hogy a felek mennyiben viselkednek úgy, mintha egymástól függetlenek lennének. Ennek az oka az, hogy a feltételes adómegállapítások jellemzően egy cégcsoporton belüli ügyleteket és adózók kapcsolatait értékelik abból a szempontból, hogy a csoport tagjai között alkalmazott árak, ügyleti feltételek megfelelnek-e a szokásos piaci ár (*arm's length principle*, a továbbiakban: ALP) kívánalmainak. Amennyiben a felek – annak ellenére, hogy egymástól nem függetlenek – a szokásos piaci árat alkalmazva számolnak el egymás közötti ügyleteikben, akkor egyikük adóalapja sem csökken vagy növekszik indokolatlan mértékben, így olyan mértékű adót fizetnek, mintha függetlenek lennének egymástól. Ez tehát egy új aspektusa a vizsgálatnak, hiszen a piaci ár, illetve a piacihoz hasonló magatartás kérdését ezt megelőzően a Bizottság általában az állam magatartása során vizsgálta.¹³⁹

A Bizottság bizonyítási feladatát nehezíti, hogy a transzferárazási előírások megfelelő alkalmazása sem eredményez általában pontos árat, hanem egy, a piaci szereplők által elfogadott ársávot. Így a Bizottságnak azt kellett az eljárások során vizsgálnia, hogy a feltételes adómegállapítás által szentesített üzleti kapcsolatokat azonos feltételek mellett független felek megkötötték volna-e (amit meglehetősen nehéz bizonyítani), illetve hogy az esetlegesen egyes termékekre vagy szolgáltatásokra a feltételes adómegállapításban, vagy a hatóság által elfogadott előzetes ármegállapításban (*advance pricing agreement*) szereplő ár ebbe az ársávba esik-e. A Versenypolitikai Főigazgatóság a 2016-os, feltételes adómegállapításokra vonatkozó munkaanyagában jelezte is, hogy kizárólag az ALP-t alapvetően sértő, tehát a tényleges piaci ártól vagy feltételektől messze álló megoldásokat jóváhagyó ügyleket kívánja érdemben vizsgálni.

A szokásos mértékű piaci ár vagy piaci feltételek meghatározására több módszer is létezik. A Bizottság az eljárások során általában az OECD nem kötelező transzferárazási iránymutatásaihoz¹⁴⁰ (a továbbiakban: irányelvek) fordult, amelyek öt módszert ismernek el: (1) az összehasonlítható független árak módszerét; (2) a költség és haszon módszerét; (3) a viszonteladási árak módszerét; (4) az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert (*transactional net margin method*, a továbbiakban: TNMM); valamint (5) a nyereségmegosztásos módszert. Az irányelvek különbséget tesznek a hagyományos ügyleti módszerek (az első három módszer) és az ügyleti nyereségen alapuló módszerek között (az utolsó két módszer). Az irányelvek – amennyiben az alkalmazásukhoz szükséges információk rendelkezésre állnak – a hagyományos módszerek alkalmazását részesítik előnyben. A multinacionális vállalatok emellett szabadon alkalmazhatnak a szóban forgó irányelvekben nem ismertetett módszereket a transzferárak meghatározására, feltéve, hogy azok eleget tesznek a szokásos piaci ár elvének. E transzferárazási módszerek

¹³⁹ Lásd az állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény 4.2. fejezetében leírt piacgazdasági szereplő tesztjét.

¹⁴⁰ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010.

tehát arra szolgálnak, hogy a multinacionális vállalatok ne abban az országban mutassák ki a jövedelmüket, ahol az a legalacsonyabb kulccsal adózik.

Mivel a Bizottság is érezte, hogy e vizsgálatok során új vizekre evez, próbálta az újonnan kialakítandó döntéshozatali gyakorlatát döntéseiben és a 2016-os nyári munkadokumentumában is a már meglévő bírósági joggyakorlattal összekötni. E tekintetben a Bizottság hivatkozási alapja a belga koordinációs központok ügye volt,¹⁴¹ amelyet a Bizottság úgy értelmezett, hogy a Bíróság kimondta, hogy a multinacionális vállalatok egymás közötti ügyleteikre gyakorlatilag az ALP-t alkalmazni kell.¹⁴²

A Bizottság másik újítása e vizsgálatok során az volt, hogy annak ellenére, hogy az OECD transzferárazási szabályait tartalmazó előírások nem kötelező jellegűek (illetve egyes tagállamok nem is tagjai az OECD-nek), megállapította, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből is levezethető az adózók egyenlő adóügyi kezelésének kötelezettsége.

Összefoglalva, a Bizottság megítélése szerint a feltételes adómegállapítás akkor biztosít szelektív előnyt a címzettjei javára:

- ha az adómegállapítás helytelenül alkalmazza a nemzeti adószabályokat, és alacsonyabb adóösszeget eredményez;
- az adómegállapítás más, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozás által nem vehető igénybe (a társasági nyereségadó rendszerének célját és logikáját nézve az egyéni adófizetők a csoportokkal azonos vagy összehasonlítható helyzetben lévő adózóknak minősülnek); vagy
- a hatóság „kedvezőbb” adóügyi megítélést alkalmaz, mint a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő többi adófizető esetében, mert a transzferárazási módszert nem megfelelően alkalmazzák.

E kérdések, valamint az alkalmazott transzferárazási módszerek helyénvalósága és alkalmazásuk helyessége az adott ügyben természetesen fontos kérdései voltak a Bizottság határozatai elleni fellebbezési eljárásoknak.

Mindazonáltal a Bizottság a vizsgálatok megkezdése óta folytatott kommunikációjában folyamatosan hangsúlyozza, hogy önmagában a feltételes adómegállapítások jogintézményét nem kívánja kétségbe vonni, vagy nem tartja jogellenesnek, sőt egy jó eszköze lehet az adózói jogbiztonság erősítésének.

¹⁴¹ Commission Decision 2003/755/EC of 17 February 2003 on the Aid Scheme Implemented by Belgium for Coordination Centres Established in Belgium (HL L 282., 2003.10.30., 25.). A Bizottság érvelését megerősítő döntést a Bíróság a C-182/03. és C-2017/03. sz. Belgium és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítéletben (EU:C:2006:416) mondta ki.

¹⁴² Az ítélet 96. és 97. pontjai szerint: „annak eldöntésére, hogy az adóköteles jövedelem megállapításának egyik módja, mint például a koordinációs központok adózási rendszere értelmében lefektetett módja, előnyhöz juttatja-e őket, szükséges [...] összehasonlítani a szóban forgó rendszert a rendes adórendszerrel a tevékenységét a szabad verseny feltételei mellett folytató vállalkozások nyereségei és kiadásai közötti különbsége alapján. [...] a [személyi jellegű kiadásoknak és a pénzügyi ráfordításoknak] a központok adóköteles bevételeinek meghatározását szolgáló kiadásokból való kizárásának az a hatása, hogy a transzferárak nem hasonlítanak azokra az árakra, amelyeket szabad verseny feltételei mellett számítanának fel”.

3.3. Az Európai Bizottság vizsgálatainak eredménye egyes tagállamok általános, multinacionális vállalatokat előnyös helyzetbe hozó szabályait illetően

3.3.1. A belga túlzottnyereség-szabályozás

A Bizottság 2014 februárjában hivatalos vizsgálati eljárást indított Belgium ellen,¹⁴³ mivel álláspontja szerint a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikk (2) bekezdés b) pontja és a kapcsolódó hatósági döntéshozatali gyakorlat szelektív előnyben és így állami támogatásban részesít egyes adózókat. A 2004-ben bevezetett szabály lehetővé tette, hogy hatósági engedély alapján egyes multinacionális csoportba tartozó belga adóalanyok adóalapjuk meghatározása során ne a Belgiumban elkönyvelt tényleges számviteli nyereséget vegyék figyelembe – ami az összes többi adózóra vonatkozó főszabály –, hanem azt csökkentsék a tényleges nyereség és azon nyereség különbözetével, amely a becslések szerint „elégésesnek minősülne”, amennyiben a csoport különböző tagjai közötti feltételezett transzferárazást a szokásos piaci ár elve alapján végezték volna el.

A Bizottság álláspontja szerint a cégcsoportok adókötelezettségének és fizetendő adójának meghatározásakor alkalmazott, csoporton belüli szolgáltatásokért fizetendő ellenérték meghatározására szolgáló transzferár alkalmazása nem hozhatja kedvezőbb helyzetbe a csoport tagjait ahhoz a helyzethez képest, mint ha egymástól független szereplőként piaci áron nyújtanák szolgáltatásaikat. Vagyis a transzferár alkalmazása nem eredményezhet az adózó számára túl alacsony bevételt és ebből következően alacsony adóalapot.

Az eljárás során a Bizottság megállapította, hogy a kérdéses rendelkezést alkalmazó adóalanyok esetében a multinacionális jellegből fakadó szinergiákból és mérhető hatékonyságból származó többletnyereséget kiveszik az adóalapból. Így az érintett cégek jelentős mértékben (50–70%-kal) csökkenteni tudták az adóalapjukat. Ugyanakkor a szabályt nem indokolta például a kettős adóztatás elkerülése, mivel ez a nyereség más országban sem adózik. Tehát a Bizottság szerint a belga szabály rendszerszinten lehetővé teszi a nemzetközi vállalatoknak a valóságnál kedvezőbb transzferárazási gyakorlat kialakítását. Sőt valójában ellentétes a transzferárazás tényleges céljával, mivel azt csak hiányzó és megbízhatónak tekinthető (piaci szintű) árak esetében lehet alkalmazni, ami jelen esetben nem teljesül, mert az érintett belga vállalatok valós árakat és nyereséget csökkentettek. Belgium érvelése szerint a szabályozás csak az OECD transzferárazási szabályainak koherens átültetését valósítja meg, és csak a belga adóalanyok be nem tudható nyereség adóztatását zárja ki. Belgium szerint az illetékes hatóság a döntés meghozatala előtt alapos elemzést végez az adóalany tevékenységét illetően, továbbá Belgium a multinacionális vállalatokat nem tekinti a többi adózóval azonosan kezelendő adóalanyoknak, így a pozitív megkülönböztetés megvalósulását is tagadja. A Bizottság nem fogadta el, hogy a megkülönböztetés indokolt lenne, valamint a belga hatóság konkrét ügyek eldöntése során alkalmazott diszkréciós jogkörét is kiemelte, ami a szelektivitást megalapozza.¹⁴⁴ A Bizottság szerint az adóalap csökkentését semmilyen indok (visszaélés vagy kettős adóztatás elkerülése) nem támasztja alá. Pont ellenkezőleg, a szabály lehetővé teszi és gyakorlatilag azt célozza, hogy a nyereség egy részét

¹⁴³ Az SA.37667. (2015/C) (ex 2015/NN) számú állami támogatás – A belgiumi többletnyereségadó-megállapítási rendszer [a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény 185. cikke (2) bekezdésének b) pontja] (HL C 188., 2015.06.05., 24–65.).

¹⁴⁴ A hatósági diszkréció gyakorlatilag szelektívvá teszi az állami intézkedéseket, hiszen nem minden vállalkozás élhet velük automatikusan. Lásd a C-6/12. sz. P Oy-ügyben hozott ítéletet (ECLI:EU:2013:525).

sehol se adóztassák. A belga hatóságok nem követelik meg annak bizonyítását, hogy az érintett nyereséget más államban megadóztatják, vagy kettős adóztatás tárgya lenne, épp ellenkezőleg a döntésekben a hatóságok vállalják, hogy tartalmát más államok felé nem közlik. Emellett a kivétel alkalmazását a belga hatóságok Belgiumban való letelepedéshez vagy belgiumi beruházások megvalósításához kötötték, ami pedig a tevékenység nemzetközi jellegével és ebből következően bizonyos tekintetben a transzferárazás alkalmazásának szükségességével is ellentétesnek tűnik.

A Bizottság azt is kritizálta, hogy a szabály alapján Belgium mellett egy másik államban megvalósuló gazdasági jelenlét is elegendő ahhoz, hogy az adózó nemzetközinek minősüljön, és a nyeresége a kivétel segítségével csökkenthető legyen. A Bizottságot Belgium és az érintett cégek beadványai a hivatalos vizsgálati eljárás során sem győzték meg, így a szabályt az általános adórendszertől való eltérésnek, azaz szelektív előnyt nyújtó támogatásnak minősítette, és utasította Belgiumot, hogy az 55 érintett cégtől az adókülönbözetet kamattal növelten (körülbelül 800 millió eurót) szedje be.

A Bizottság döntését természetesen Belgium és az érintett cégek többsége is megtámadta a Törvényszék előtt. A Törvényszék így először hozott ítéletet kifejezetten a nemzetközi adóalanyokra vonatkozó adószabályok állami támogatási vonatkozásairól.¹⁴⁵ E tekintetben a Törvényszék fontos megállapításokat tett az ítéletben, amikor kimondta, hogy egyes vállalkozások másokhoz képest kedvezőbb adózási kezelése a tagállami hatóságok részéről állami támogatást valósít meg, és a Bizottság jogosult az ilyen eseteket, szabályokat állami támogatási szempontból kivizsgálni. Ugyanakkor a Törvényszék szerint a konkrét esetben a Bizottság tévesen kezelte a szabályt támogatási programként, mivel a hatósági döntéshozatal miatt annak nem minden fontos eleme és a támogatás alanyi köre sem volt magában a szabályban általánosan rögzítve. E miatt az eljárási hiba miatt a Törvényszék megsemmisítette a Bizottság határozatát. A Bizottság fellebbezett az ítélet ellen, de egyúttal 39 érintett cég esetében egyesével új vizsgálati eljárást is indított,¹⁴⁶ hogy a fellebbezés eredményétől függően gyorsan tudjon majd újabb, eljárást lezáró határozatokat hozni.

A Bizottság fellebbezését az Európai Bíróság már elbírálta,¹⁴⁷ így a belga túlzottprofit-ügy az egyetlen ügy, amelyben mindeddig az Európai Bíróság is ítéletet hozott. A másodfokú ítélet azonban leginkább a támogatási program fogalmának értelmezésével foglalkozik. A Bíróság megsemmisítette a Törvényszék ítéletét, mert az rosszul értékelte a támogatási program fogalmát, amely a jelen esetben a törvény mellett a belga hatóságoknak e szabályok alkalmazása során kialakított rendszerszintű gyakorlatát is takarja, és amelyet a Bizottság határozatában értékelt is. A Bíróság szerint a Törvényszék elmulasztotta figyelembe venni azt a tényt, hogy a szóban forgó programnak a Bizottság által a vitatott határozatban azonosított egyik lényegi jellemzője abban rejlik, hogy a belga adóhatóságok rendszeresen biztosították a többletnyereség adómentességét, amikor ennek feltételei teljesültek. Ezt követően a Bíróság visszautalta az ügyet a Törvényszék elé a Belgium és a cégek által felhozott többi érv elbírálása céljából.

¹⁴⁵ A T131/16. sz. Belga Királyság és Magnetrol International kontra Európai Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2019:91).

¹⁴⁶ European Commission: *State Aid: Commission Opens In-Depth Investigations into Individual "Excess Profit" Tax Rulings Granted by Belgium to 39 Multinational Companies*. Press release, 2019. szeptember 16.

¹⁴⁷ C-337/19 P. sz. ügyben hozott ítélet Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2021:741).

3.3.2. Az Egyesült Királyság és Gibraltár szabályainak bizottsági értékelése

Amíg az Egyesült Királyság még az Európai Unió tagja volt, az Európai Bizottság két esetben is vizsgálta a multinacionális vállalatokra vonatkozó szabályozását állami támogatási szempontból. A Bizottság egyrészt megállapította, hogy a gibraltári társasági adó alóli mentesség egyes kamat- és jogdíjbevételek tekintetében, valamint egyes vállalatoknak adott feltételes adómegállapítások tiltott támogatást valósítottak meg.¹⁴⁸ Másrészt megállapította, hogy az Egyesült Királyság ellenőrzött külföldi vállalkozásoktól származó jövedelem esetében alkalmazandó szabályozása részben tiltott támogatást valósít meg.¹⁴⁹

3.3.3. A gibraltári kamat- és jogdíjbevételek vizsgálata

A Bizottság már évtizedek óta foglalkozik a gibraltári társasági adózási szabályozással jellemzően az offshore társaságok kedvezőbb adóztatását kifogásolva. Az Európai Bíróság – fenntartva a Bizottság korábbi döntését – végül 2011-ben állapította meg a Törvényszék ítéletét felülírva, hogy az offshore vállalatokat nem lehet a többi adózótól eltérően, kedvezőbben kezelni, mivel ez állami támogatást valósít meg.¹⁵⁰

A Bizottság legutóbb 2013-ban kezdett vizsgálatot annak felmérésére,¹⁵¹ hogy a 2010-ben bevezetett új gibraltári jövedelemadó-előírások állami támogatást valósítanak-e meg. A Bizottság azt vizsgálta, hogy a törvény – származásuktól függetlenül – mentesítette-e a passzív bevételeket (hitelkamat, jogdíj, osztalék) a társasági jövedelemadó alól, amit főszabály szerint a territorialitás elve alapján vetnek ki, vagyis akkor volt adóköteles a jövedelem, ha Gibraltárban keletkezik, vagy onnan származik. A Bizottság vizsgálatát 2014-ben kiterjesztette a gibraltári hatóságok feltételes adómegállapítási gyakorlatára is.

A Bizottság végül arra a következtetésre jutott, hogy az említett jövedelmek adózás alóli mentesítésére bármilyen elfogadható indok nélkül került sor. Ebből következően a szabályozás szelektív előnyt biztosított a multinacionális vállalatcsoportok egyes, finanszírozási vagy szellemi tulajdonjogokat hasznosító gibraltári egységeinek, és egyedüli célja e tevékenységek Gibraltárra való vonzása volt. Bár a szabályozást 2013-ban a vizsgálat megkezdésének következményeként Gibraltár módosította, és a mentességet megszüntette, 2011 és 2013 között alkalmazta. A Bizottság ezért elrendelte az ezen időszak alatt meg nem fizetett adó kamattal növelt visszafizettetését.

A Bizottság emellett megvizsgálta az érintett időszakban a gibraltári hatóságok által kiadott 165 feltételes adómegállapítást is. Ezek közül öt esetben jutott arra a következtetésre, hogy a gibraltári adóilletőséggel rendelkező adózók kamat- és jogdíjbevételek után nem fizették meg az őket terhelő adót, bár a 2013-as szabálmódosítás alapján ez már egyértelműen kötelezettségük lett volna. Ezen öt adózónak egyrészt a jövőben az általános szabályok alapján kell adót

¹⁴⁸ SA.34914 sz. (korábbi 2013/NN) számú állami támogatás – Gibraltári társaságiadó-rendszer (HL C 348., 2013., 184.).

¹⁴⁹ SA.44896. (2017/C) (korábbi 2017/NN) számú állami támogatás – Az egyesült királyságbeli csoportfinanszírozási mentességre vonatkozó lehetséges állami támogatási program (HL C 400, 10.).

¹⁵⁰ A C-106/09. P. és C-107/09. P. sz. Európai Bizottság és Spanyol Királyság kontra Government of Gibraltar és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2011:732).

¹⁵¹ A SA.34914. sz. eljárás.

fizetnie, továbbá a korábban a feltételes adómegállapítás alapján meg nem fizetett adót, valamint a Bizottság által elvárt kamatot is meg kell fizetniük (körülbelül 100 millió euró). Az eljárást követően Gibraltár módosította szabályozását.

3.3.4. Az ellenőrzött külföldi vállalkozásoktól származó jövedelemre vonatkozó szabályozás (Egyesült Királyság) vizsgálata

A Bizottság 2013-ban kezdett előzetes vizsgálatot az Egyesült Királyság ellenőrzött külföldi társaságok (*controlled foreign company*, a továbbiakban: CFC) esetében alkalmazandó adózási szabályai tekintetében. A CFC-szabályok alapvetően visszaélés elleni céllal bírtak azzal a céllal, hogy az Egyesült Királyságban megadóztathatók legyenek azok a nyereségek, amelyeket az egyesült királyságbeli társasági adó elkerülése érdekében az Egyesült Királyságból egy másik, alacsony adókulccsal adózó külföldi leányvállalathoz továbbítottak.

A CFC-szabályozás a belföldi vállalkozás által ellenőrzött, az Egyesült Királyságban adóilletőséggel nem rendelkező vállalkozások nyereségét a belföldi ellenőrző vállalkozáshoz telepíti abban az esetben, amennyiben az adott nyereséget mesterségesen, megfelelő indok nélkül „irányították el” az Egyesült Királyságból. Ezen „elirányított” nyereségek a CFC-szabály alapján a belföldi adózó adóalapját növelik.

A Bizottság a hivatalos vizsgálatát¹⁵² egy olyan rendelkezés miatt indította meg 2017-ben, amely egyes ügyletek tekintetében kifejezetten a CFC-szabályozás alkalmazásának mellőzését írta elő. Az úgynevezett csoportfinanszírozási mentesség részleges (75%) vagy teljes mentességet biztosított az adóhatóság előzetes jóváhagyása nélkül azon kamattjévedelmek tekintetében, amelyeket a csoportba tartozó offshore cégek a csoporton belüli finanszírozási tevékenységük eredményeként kapnak. Az adómentességet minden olyan egyesült királyságbeli multinacionális vállalkozás igénybe vehette, amely a csoportjához tartozó külföldi vállalkozásnak kölcsönt nyújtott.

Annak meghatározásához, hogy az egyes bevételeket hol kell adóztatni, a CFC-szabály két tesztet tartalmazott. Az első arra irányult, hogy a hitelezési tevékenység, amelyből a kamatbevétel származik, mennyiben kapcsolódik az Egyesült Királysághoz (*UK activity test*). A második pedig, hogy a hitelezés során felhasznált összegek mennyiben kapcsolódnak az Egyesült Királysághoz köthető tőkéhez (*UK connected capital test*). A Bizottság által vizsgált kivétel tehát akkor is mentességet írt elő az Egyesült Királyságban a társasági nyereségadó megfizetése alól, ha a szóban forgó nyereségek a CFC-szabály értelmében egyébként mesterségesen átirányítottak minősülnek.

A Bizottság az 2019 áprilisában lezárt vizsgálatában¹⁵³ végül arra a következtetésre jutott, hogy a mentesség részben indokolt és elfogadható. A Bizottság indokoltnak tekintette a mentességet az offshore vállalkozásoktól származó csoporton belül finanszírozáshoz köthető kamatbevételek esetében, amennyiben nem volt jelen semmilyen, az Egyesült Királysághoz köthető tevékenység, csak esetlegesen a tőke származott innen, mivel ennek nyomon követése túlságosan összetett és indokolatlan adminisztrációs terhet jelentene az adózóknak (a hitel mögötti, csoporton belüli

¹⁵² Az SA.44896. sz. eljárás.

¹⁵³ A Bizottság (EU) 2019/1352 határozata (2019. április 2.) az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról (HL L 216., 2019.08.20., 1.).

tőke mekkora hányada ered az Egyesült Királyságból). A Bizottság azonban nem fogadta el a mentesítést, amennyiben van a hitelezéshez kapcsolódó, az Egyesült Királyságot érintő tevékenység (UK activity test), mivel ennek ellenőrzése nem túlságosan bonyolult és időigényes. A vizsgálat eredményeként a UK activity test alapján mentesített kamatjövedelmek után meg nem fizetett adó összegegyeztetetetlen és jogellenes támogatásnak minősül, amit az érintett adózóknak meg kell fizetniük. Az eljárást követően az Egyesült Királyság módosította a szabályozást.

3.3.5. A kettős nem adóztatás jogszerű lehetősége, a McDonald's-ügy (Luxemburg)

Bár a McDonald's gyorsétteremlánc számára nyújtott feltételes adómegállapítás vizsgálata első ránézésre a bizottsági vizsgálatok második csoportjába (konkrét adózó számára kiállított adómegállapítás) tartozik, az eljárás eredményét és az alapjául szolgáló tényeket áttekintve mégis inkább a szabályozási problémákat feltáró első csoport részét képezi.

A gyorséttermeket világszerte franchise-rendszerben működtető amerikai McDonald's Corporation az európai jelenlétét a McDonald's Europe Franchising cég létrehozásával alakította ki. Ez a cég luxemburgi adóilletőséggel rendelkezik, és két fióktelepe is van. Az egyik fiók az Egyesült Államokban, a másik Svájcban. Az európai vállalat franchise-jogokat kapott az amerikai anyavállalatától, majd továbbadta ezeket a szintén amerikai fióknak. Az európai vállalat számára Luxemburg 2009-ben – a két ország közötti kettős adóztatás elkerülését szolgáló egyezmény alapján – feltételes adómegállapításban rögzítette, hogy nem kell társasági nyereségadót fizetnie, mivel nyeresége az Egyesült Államokban adózik. Az európai cégnek minden évben bizonyítékot kellett bemutatnia a luxemburgi adóhatóság felé, hogy jövedelmét az USA-ban (illetve a másik fiók után Svájcban) bevallotta, és az adóalap részét képezte. Ezt követően annak érdekében, hogy az adóztatás továbbra is az Egyesült Államokba történjen, de ne kelljen évente bizonyítékokkal szolgálni, a McDonald's Europe Franchising a luxemburgi adóhatóság felé azzal a kéréssel fordult, hogy egy másik feltételes adómegállapításban az adószempontú illetőségének kérdését is kezeljék. A cég szerint bár az egyesült államokbeli telephelye nem volt állandó telephelynek (*permanent establishment*)¹⁵⁴ tekinthető az USA adószabályai alapján, megfelelt a luxemburgi jog erre vonatkozó előírásainak. Ebből következően a két ország közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján a fióktelepnél keletkező jogdíjbevételek nem tartoznak a luxemburgi társaságiadó-szabályok hatálya alá, így azok után nem kell Luxemburgban nyereségadót fizetni. 2009-ben a luxemburgi hatóságok ezt az értelmezést egy második feltételes adómegállapításban is megerősítették. E második adómegállapítás alapján a McDonald's európai cégének már nem is kellett bizonyítania, hogy a jogdíjbevételek után az USA-ban ténylegesen fizet-e adót.

2015-ben az Európai Bizottság ezen információk birtokában indított hivatalos vizsgálati eljárást¹⁵⁵ a cég ellen annak felderítésére, hogy a feltételes adómegállapításokkal a cég mások számára nem elérhető adóelőnyhöz jutott-e, mivel 2009 óta végül egyik országban sem fizetett adót a jogdíjbevételek után.

Bár egyértelmű volt, hogy az egész cégstruktúra kialakítása és a franchise-jogok többszörös átadása az adóelkerülést szolgálta, a Bizottság végül arra a következtetésre jutott, hogy a luxem-

¹⁵⁴ Az állandó telephely fogalma az adóilletőség meghatározására szolgál, általában jövedelem- vagy hozzáadottérték-adókötelezettséget keletkeztet egy adott joghatóság területén.

¹⁵⁵ Az SA.38945. (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatás – A McDonald'snak nyújtott állami támogatás (HL C 258., 2016.07.15., 11.).

burgi feltételes adómegállapítások a nemzeti jog helyes értelmezését tartalmazták. A cég kihasználta a két állam adószabályai közötti eltérést, de az adófizetésének elmaradása nem a luxemburgi hatóságok indokolatlan szabályértelmezésére volt visszavezethető. A Bizottság következtetése szerint a cég ugyan kihasználta a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény adta lehetőségeket, de a hatóságok helyesen értelmezték a szabályokat, és nem nyújtottak a cég számára szelektív előnyt. A kialakított gyakorlat kettős „nem adóztatást” eredményezett. Mivel a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezménynek nem célja a kettős „nem adóztatás” kizárása, a Bizottság nem tudta megállapítani, hogy a hatóságok visszaélősszerű jogalkalmazást követtek volna el. A cég az USA és Luxemburg adószabályainak eltérő definícióját használta ki, de az így megszerzett előny nem minősült az uniós állami támogatási fogalmak szerint szelektív előnyt biztosító támogatásnak. Az eljárás következtében Luxemburg módosította nemzeti szabályozását. A részben állami támogatásnak nem minősülő CFC-intézkedés mellett a McDonald’s ügye volt egyébként mindeddig az egyetlen, amelyikben a Bizottság nem állapította meg összeegyeztethetetlen állami támogatás nyújtását.¹⁵⁶

3.4. Az Európai Bizottság vizsgálatainak eredménye egyes multinacionális vállalatok feltételes adómegállapításait illetően és a kapcsolódó ítéletek

Mindamellett, hogy az alábbi egyedi ügyekben folytatott bizottsági vizsgálatok jelentős nyilvánosságot kaptak a sajtóban, érdemes rámutatni, hogy ezek voltak az első esetek, amelyekben az Európai Bizottság a 2013-ban az állami támogatási eljárási szabályok módosításával¹⁵⁷ kapott új információszerzési jogait alkalmazta. Az úgynevezett piaci információs eszközökkel a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás során kiléphet az addig bilaterális eljárásnak minősülő állami támogatási eljárásból, és harmadik feleket, piaci szereplőket kérdezhet meg egyes kérdésekben. A válaszadás elmaradása vagy félrevezető válaszadás pedig pénzbírsággal szankcionálható, így a Bizottság erős eszközt kapott a kezébe. Ez a jogosítvány igen hasznos volt például nem nyilvános információk, egyes termékek előállítási költségei, az azokon szerzett nyereség és hasonló üzleti titkok megismeréséhez, amelyek alapján a Bizottság meg tudta állapítani, hogy a feltételes adómegállapításban szereplő módszerek valóban piaci árat eredményeznek-e az adott iparágban tevékenykedő versenytársak által alkalmazott árakhoz képest.

3.4.1. Starbucks

A Starbucks európai leányvállalata (Starbucks Manufacturing EMEA BV) számára Hollandia által kiadott feltételes adómegállapítás volt az egyik első ügy, amelyikben 2014-ben a Bizottság hivatalos vizsgálati eljárást indított.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Wágner Tamás Zoltán: Kiskapu az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozásban, különös tekintettel a McDonald’s-ügyre. *Iustum Aequum Salutare*, 15. (2019), 4. 181–204.

¹⁵⁷ Az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet módosításáról szóló 734/2013/EU rendelettel módosított 659/1999/EK rendelet.

¹⁵⁸ Az SA.38374. (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatás – A Starbucksnak nyújtott állítólagos támogatás (HL C 460., 2014.12.19., 11.).

A leányvállalat kávépörköléssel és a kávéfogyasztáshoz kapcsolódó termékek (kávéspoharak, csomagolt termékek stb.) értékesítésével foglalkozik. Vevői a Starbucks kávézói. A Bizottság vizsgálata arra kereste a választ, hogy egyrészt indokolt-e a leányvállalat által a cégcsoporthoz tartozó (az Egyesült Királyságban bejegyzett) vállalatnak a Starbucks kávépörkölési *know-how*-jáért kifizetett jogdíj mértéke; másrészt hogy megfelelő árat fizetett-e a leányvállalat a cégcsoport Svájcban bejegyzett másik leányának a nyers (zöld) kávéért. A vizsgálat mindkét esetben arra a következtetésre jutott, hogy a feltételes adómegállapítással engedélyezett számítások nem követik a piaci racionalitást. Többek között a *know-how*-ért csak ez az európai leányvállalat fizetett, más hasonló tevékenységet végző (hasonló helyzetben lévő) leányok vagy független kávépörkölők nem. A Bizottság értékelése szerint tehát a leányvállalat indokolatlanul mozgatta bevételeinek és adóalapjának jelentős részét az Egyesült Királyságba, ahol az ottani vállalat ez után nem fizetett adót. A vizsgálat során a Bizottság azt is kimutatta, hogy a holland leányvállalat jelentősen túlárazva vásárolta a svájci cégtől a nyers kávé. Az összeg pár év alatt megháromszorozódott, míg a piaci árak esetében ilyen elmozdulás nem volt tapasztalható. A magas árak hatására a hollandiai leányvállalat saját nyereségéből nem is volt képes a jogdíjat kifizetni. Így a konstrukció tulajdonképpen a Starbucks cégcsoport egyéb forrásokból származó bevételeinek az Egyesült Királyság felé történő csatornázását eredményezte. Az általános holland adószabályok alapján kiszámított és a feltételes adómegállapítás alapján Hollandiában ténylegesen fizetett adó különbözetét a Bizottság 20-30 millió euróra becsülte, és elrendelte ennek visszatéríttetését. A Bizottság döntését Hollandia és a Starbucks is megtámadta.

Az ügyben hozott ítéletében a Törvényszék több tekintetben sem fogadta el a Bizottság érvelését.¹⁵⁹ Egyrészt nem látta bizonyítottnak, hogy az egyik OECD transzferárképzési módszertan (TNMM) alkalmazása miért eredményezne szükségszerűen túl alacsony piaci árat a másik, a Bizottság által indokoltnak tartott módszertanhoz (az összehasonlítható független árak módszere) képest, ami miatt e másik módszertant kellett volna alkalmazni. A Törvényszék szerint az OECD által kidolgozott mind az öt módszertan célja a piaci ár meghatározása, és általánosságban egyikről sem mondható ki, hogy ne járna megfelelő, megbízhatónak tekinthető eredménnyel. Vagyis bár az OECD az iránymutatásaiban leírt öt módszertan közül az egyszerűbb megoldások alkalmazását preferálja, úgy tűnik, hogy az európai állami támogatási jogban ez a különbségtétel nem vehető át, mivel mindegyik megoldás célja a piaci ár meghatározása, és egyik módszertanról sem lehet előzetesen kimondani, hogy bizonyosan nem a piaci ár lesz az eredménye. Tehát a Bizottság bizonyítási terhe meglehetősen magas, ha csak az alkalmazott módszer kiválasztását támadja a Bizottság.

A Törvényszék nem fogadta el a Bizottság érvelését a tekintetben sem, hogy a kifizetett jogdíj túl magas volt, mivel a Bizottság által felhasznált és bemutatott érvek és bizonyítékok a feltételes adómegállapítás kiadását követően keletkeztek. Végül a Törvényszék szerint a Bizottság nem bizonyította megfelelően, hogy a nyers kávéra vonatkozó transzferár nem volt piaci. A Törvényszék kiemelte, hogy a 2008-as feltételes adómegállapítás nem tartalmazta ennek meghatározási módját, hanem erre évente külön döntéssel került sor, ami nem volt része a vizsgált feltételes adómegállapításnak. A Törvényszék azt is hiányolta, hogy a Bizottság a piaci ár vizsgálata során nem végezte el a nyers kávé árának független cégek által alkalmazott árával való összevetését. A Törvényszék ezen hibák miatt megsemmisítette a Bizottság határozatát.

¹⁵⁹ A T-760/15. sz. és a T-636/16. sz. Hollandia és mások kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2019:669).

Mivel a Bizottság úgy értékelte, hogy a feltételes adómegállapítások jogi értékelését illetően a Törvényszék elfogadta a megközelítést, és csak a tények bizonyítása során feltárt hiányosságok miatt semmisítette meg a határozatát, ezért nem fellebbezett az ítélet ellen.¹⁶⁰

3.4.2. Fiat

Az FFT egy luxemburgi székhellyel rendelkező cég, amely a Fiat, majd a fúziót követően a Fiat–Chrysler autógyártó cégcsoport tagjai számára nyújt vállalkozásfinanszírozási szolgáltatásokat. Az FFT tehát a cégcsoporton belül és a piacról gyűjt forrásokat, és helyez ki hiteleket a csoport tagjai számára.

Mivel az FFT tevékenysége egy bankhoz hasonló, a cégcsoporton belüli tevékenységeiből származó, adózás alá eső nyeresége is egy bankhoz hasonlóan állapítható meg. A Bizottság 2014-ben indított vizsgálatot az FFT számára Luxemburg által 2012-ben kiadott feltételes adó-megállapítás tárgyában.¹⁶¹ A Bizottság azt kifogásolta, hogy egyrészt a feltételes adó-megállapítás gyakorlatilag egy fix adóalapot engedélyezett a cég számára, másrészt a módszer, amelyet az FFT adótanácsadója az FFT által ellátott feladatok árának becslésére használt, nem tűnt megfelelőnek. Az adótanácsadó transzferárazási elemzése során a TNMM indirekt módszert használta az említett ár kiszámítására. Ezzel kapcsolatban a Bizottság azt is megjegyezte, hogy Chrysler, a Fiat-csoport amerikai vállalata, közvetlenül tőkepiaci finanszírozást vesz igénybe a műveleteihez, és e tranzakciók közül néhány összehasonlítható az FFT által teljesített tranzakciókkal. Végül a Bizottság kétségeit fejezte ki az FFT luxemburgi hatóságok által elfogadott cégértékelésének módszere tekintetében.¹⁶² A Bizottság szerint a cég tőkéje szándékosan és valós indoklás nélkül alul lett becsülve (a cég adótanácsadójának számításait a hatóságok fenntartások nélkül elfogadták), hogy ennek következtében alacsonyabb adót fizessen. A határozatában a Bizottság kiemelte, hogy a cégcsoportok adóztatását az önálló vállalkozásokhoz azonos módon kell megvalósítani. Ennek fényében az FFT esetében a feltételes adó-megállapítás több tekintetben is eltért az általános luxemburgi adószabályoktól, és szelektív előnyt biztosított a cég számára az általános társaságnyereségadó-szabályok alapján kivetettnél alacsonyabb mértékben megállapított adó útján. A Bizottság megállapítása szerint a feltételes adó-megállapítás lehetővé tette, hogy az FFT indokolatlan és mesterséges módon csökkentse a nyereségszámítás alapját képező tőkéjének mértékét, és erre a tőkére is a piaci szint alatti jövedelmezőségi szint alkalmazását biztosította. A kialakított megoldás jelentős mértékben eltért a piaci szereplők, bankok gyakorlatától, ezért állami támogatást valósít meg. A Bizottság a meg nem fizetett adó összegét 20–30 millió euróra becsülte, és elrendelte ennek Luxemburg általi visszafizetetését.¹⁶³ A Bizottság határozatát Luxemburg és a Fiat is megtámadta a Törvényszéken.

¹⁶⁰ Dimitrios Kyriazis: Why the EU Commission Won't Appeal the Starbucks Judgment? *MNE Tax*, 2019. december 10.

¹⁶¹ Az SA.38375. (2014/C) (ex 2014/NN) számú állami támogatás – Az FFT-nek nyújtott állítólagos támogatás (HL C 369., 2014.10.17., 37.).

¹⁶² A cégértékelés ebben az esetben azért volt fontos, mert az FFT bankokhoz hasonló tevékenységet végzett, így a tőkéjének mértéke alapján adóztatták meg.

¹⁶³ A pontos összeg meghatározását a Bizottság által megadott metodika alapján a határozat az uniós joggyakorlattal összhangban Luxemburg kötelezettségének nyilvánítja.

A Starbucks-ítélettel azonos napon elfogadott, Fiat-ügyre vonatkozó ítéletében a Törvényszék elutasította a keresetet, és helybenhagyta a Bizottság döntését,¹⁶⁴ miszerint az FFT Luxembourg az uniós joggal összeegyeztethetetlen támogatásban részesült feltételes adómegállapítás útján. A Törvényszék elutasította azt az állítást, miszerint a Bizottság a feltételes adómegállapítás állami támogatási szempontú vizsgálatával bűjtatott adóharmonizációt valósítana meg, mivel a vizsgálat a luxemburgi általános adószabályozáshoz képest elemzi a feltételes adómegállapítás alapján fizetendő adó összegét. Az ítélet megerősítette, hogy amennyiben a nemzeti jog egyaránt alkalmazandó az önálló vállalkozásokra és a cégcsoportokra is, a nem független felek közötti viszonyokat adószempontból úgy kell kezelni, mintha piaci feltételek között működő független felek lennének. A Törvényszék az ALP-t megfelelő eszköznek találta ezen vizsgálat és értékelés elvégzésére, és ez nem eredményezi automatikusan az összes feltételes adómegállapítás állami támogatásként való minősítését.

Az ítéletben a Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy a TNMM-módszer alkalmazására nem megfelelő módon került sor. A Törvényszék egyetértett a Bizottsággal abban, hogy az adó megfizetése szempontjából az FFT számviteli kimutatások szerinti tőkéjét – beleértve egyes, a cégcsoportba tartozó leányvállalatokban végrehajtott tőkebefektetéseit – kellett volna figyelembe venni, nem pedig a feltételes adómegállapítás szerinti feltételezett, a működéséhez jogszabályok szerint előírt tőkéjét, amire a feltételes adómegállapítás a cég megtérülését vetítette. A két érték között tízszeres volt az eltérés, ezáltal az FFT adókötelezettsége a feltételes adómegállapítás alapján jelentősen csökkent.

Az ítélet következtetése tehát, hogy a feltételes adómegállapítás nem felelt meg a piaci logikának, és így indokolatlanul csökkentette a cég adófizetési kötelezettségét, ezért a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a feltételes adómegállapítás az FFT számára szelektív előnyt, vagyis állami támogatást valósított meg. A Törvényszék elutasította, hogy a támogatás visszatérítése ellentétes lenne a jogbiztonsággal. Az ítélet ellen a cég és némileg meglepő módon a cég mellett nem Luxemburg, hanem Írország fellebbezett az Európai Bíróságon.¹⁶⁵ Luxemburg egyébként nemzeti jogszabályainak módosításával 2012-ben hivatalosan is átvette az OECD transzferárazási módszertanait.

3.4.3. Amazon

A Bizottság 2014-ben indított hivatalos vizsgálatot, és 2017-ben hozott döntést arról, hogy az amerikai anyavállalattal rendelkező Amazon két európai leányvállalata egymás közötti bevételmegosztását jóváhagyó luxemburgi feltételes adómegállapodások állami támogatást valósítanak meg.¹⁶⁶ A Bizottság kamatokkal együtt 285 millió euró megfizetésére kötelezte a céget.

A vizsgálat idején az Egyesült Államokban alapított Amazon cégcsoportnak két európai leányvállalata volt. Az Amazon EU (az első cég), amelyik a cég tényleges tevékenységét (internetes kiskereskedelem, kapcsolattartás az eladókkal stb.) végezte, és az Amazon Europe Holding

¹⁶⁴ A T-755/15. sz. és T-T-759/15. sz. Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2019:670).

¹⁶⁵ A C-885/19. P. sz. Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság és a C-898/19. P. sz. Írország kontra Bizottság és társai eljárások.

¹⁶⁶ Az SA.38944.2014/C (2014/NN) számú állami támogatás – az Amazonnak nyújtott állítólagos támogatás (HL C 44., 2015.02.06., 13.).

Technologies (holdingcég), amelynek tényleges alkalmazottai, üzleti helyisége és tevékenysége nem volt. Az Amazon minden európai bevételét és nyereségét az első cégnél, Luxemburgban mutatta ki. A holdingcég kizárólag az amerikai anyavállalattól kapott szellemi tulajdonjogokat értékesítette ellenszolgáltatásért a kereskedelmi tevékenységet végző első cégnek, és hajtott végre kifizetéseket ezért cserébe az amerikai anyavállalat számára évente egy úgynevezett költség-megosztási megállapodás alapján. E kifizetések mértékét egy egyesült államokbeli adóbíróság állapította meg. Ellentétben az első céggel a holdingcég jogi formája miatt Luxemburgban nem volt adóköteles. Az általa elért eredményt csak az amerikai tulajdonosok szintjén terhelte adó, akik adófizetési kötelezettségük elhalasztásával éltek.

A luxemburgi hatóságok által 2003-ben elfogadott és 2011-ben meghosszabbított adómegállapítás engedélyezte az első cég részéről a holdingcég felé történő kifizetéseket. A tényleges gazdasági tevékenységet végző vállalat nyereségének átlagosan 90%-a került kifizetésre a holdingtársaság felé, ami általában 50%-kal haladta meg a holding által az amerikai anyavállalat felé a költségmegosztási megállapodás alapján vállalt kifizetéseket. Ily módon az Amazon európai bevételeiből származó nyereség háromnegyedét a tényleges tevékenységet nem végző holdingcégnél mutatták ki, ahol az nem volt adóköteles.

A Bizottság határozatában azt kifogásolta, hogy a Luxemburg által elfogadott adómegállapítás indokolatlan és a piaci logikát nem követő nyereségmegosztást tett lehetővé a cégek számára, és a kifizetett jogdíjak mértékét mesterségesen megnövelte. Hasonló megoldás független felek között a Bizottság szerint nem lett volna elfogadható, és ez a megoldás a cég nyereségadó-fizetési kötelezettségének megalapozatlan számítását eredményezte. A Bizottság elemzése szerint a holdingvállalat gyakorlatilag csak egy üres cég volt, amelyik érdemi tevékenységet nem folytatott, így hozzáadott értéket (adatgyűjtés, marketing, kapcsolattartás az ügyfelekkel) a kezelt szellemi tulajdon tekintetében nem hozott létre. A Bizottság szerint a feltételes adómegállapításokkal az Amazon adófizetési kötelezettségét Luxemburgban az általános szabályokhoz képest negyedére csökkentette. A Bizottság az általános luxemburgi adószabályok alapján fizetendő és a feltételes adómegállapítások alapján fizetett adókülönbözetet minősítette tiltott állami támogatásnak. A Bizottság határozata nem kérdőjelezte meg a luxemburgi adószabályozás uniós összhangját vagy azt, hogy szellemi jogok tulajdonosai e jogokat licenciaszerződések útján hasznosíthatják. A Bizottság döntését természetesen az Amazon és Luxemburg is megtámadta a Törvényszéken.

A Törvényszék az ítéletében¹⁶⁷ megerősítette, hogy adóintézkedések – például feltételes adómegállapítások – vizsgálata esetében az általános adózási szabályokhoz képest fizetendő adó összege alapján állapítható meg, hogy egy vállalkozást az állam előnyben részesít-e. A Törvényszék azzal is egyetértett, hogy a cégcsoportokon belüli ügyleteket lehet, hogy nem a piaci feltételek mentén hajtják végre, aminek hatása lehet a tagok adófizetésére. Azonban ha a nemzeti jog a cégcsoportokat és az önálló vállalatokat azonos módon adóztatja, indokolt lehet a társasági nyereségadó mértékének meghatározásánál a kapcsolt felek közötti ügyletekre is a piaci logikát (azaz az ALP-t) alkalmazni és eszerint megállapítani az adóalapot, majd kiszabni a megfizetendő adót.

Tehát a Törvényszék szerint a Bizottság jogosult a tényleges és a piaci viszonyoknak megfelelő helyzet szerinti adókötelezettség összehasonlítására. Ugyanakkor a Törvényszék azt is hangsúlyozta, hogy a Bizottság kizárólag akkor állapíthatja meg, hogy egy cégcsoport belső ügyleteire vonatkozóan kiadott feltételes adómegállapítás előnyt biztosít, ha a hatóság a transzferárazás

¹⁶⁷ A T-816/17. és T-318/18. sz. Luxemburg és mások kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2021:252).

kialakítása vagy alkalmazása során metodikai hibákat vét, és így az ALP által elvárt piaci árak, illetve azokhoz bizonyíthatóan közel álló árak alkalmazása nem valósul meg. Amennyiben ennek következtében az általános adózási szabályok alapján adózókhoz képest az adott vállalkozás adóalapja csökken, állami támogatásban részesül.

E megállapítások fényében vizsgálta a Törvényszék a Bizottság határozatát és következtetéseit, és azt állapította meg, hogy a Bizottság ebben az esetben nem bizonyította megfelelően az előny létezését. A Törvényszék nem fogadta el azt a megállapítást, hogy az Amazon európai holdingvállalata valós tevékenységet nem végzett, csak az Amazon szellemi tulajdonának kezelésére, hasznosítására hozták létre, és semmilyen – ellentételezést érdemlő – kockázatot nem viselt. A Bizottság a Törvényszék szerint figyelmen kívül hagyta a holdingvállalat szellemi tulajdon értékét növelő tevékenységét. Az ítélet alapján a holdingvállalat nem csak alacsony hozzáadott értékű tevékenységet végzett, ahogyan azt a Bizottság állította. Így magasabb haszonkulcsra és bevételre volt jogosult a kapcsolt féllel kötött megállapodás alkalmazása során, mint amit a Bizottság indokoltnak tekintett. A Bizottság nem tudta bizonyítani, hogy az Amazon EU adóterhét a szellemi jogok túlárázása mesterségesen és indokolatlanul csökkentette.

A Törvényszék szerint a Bizottság nem tudta bizonyítani, hogy a feltételes adómegállapítás kialakítása során a luxemburgi hatóságok olyan hibákat vétettek, amelyek a cégcsoporton belüli egyik tag bevételeinek és ezzel az adófizetési kötelezettségének szükségszerű alul- és ezzel együtt a másik tag bevételeinek felülértékelését eredményezték volna, ezért megsemmisítette a Bizottság határozatát. A Bizottság az ítélet ellen fellebbezett.¹⁶⁸

3.4.4. *Apple*

A bizottsági vizsgálatok közül kiemelkedik az érintett összeg nagysága miatt az Apple gyakorlatának vizsgálata. Az ügy a szóban forgó összeg miatt történelmi jelentőségűnek is nevezhető, mivel a Bizottság 13 milliárd euró és késedelmi kamatai, vagyis több mint 14,3 milliárd euró visszafizetésére kötelezte az Apple-t.¹⁶⁹

Az Apple minden Amerikán kívüli értékesítésekből származó bevételét két Írországi bejegyzett, de ír adóilletőséggel nem rendelkező fióktelepénél (Apple Sales International és Apple Operations Europe) mutatta ki. Az ír adószabályok ugyanis lehetővé teszik, hogy az Írországi bejegyzett és ott kereskedelmi tevékenységet folytató érintett vállalatok, amelyek központi irányítása és ellenőrzése Írországon kívül történt, ne rendelkezzenek adóügyi illetőséggel Írországi. A fióktelepek értékesíthették az Apple termékeket, és megállapodást kötöttek az anyavállalattal a kutatás-fejlesztési költségek megosztásáról, de a kapcsolódó szellemi tulajdonjogok az anyavállalatnál maradtak. Azonban e vállalatok más államban sem rendelkeztek adóalanyisággal ebben az időszakban, és a más joghatóságokban folytatott tevékenységeik és különösen – a fizikai jelenléttel és munkavállalókkal nem rendelkező – központi irodáik tevékenységei az alkalmazandó adószabályok alapján nem eredményeztek adóköteles jelenléteket az Amerikai Egyesült Államokban vagy bármely más államban. Írország 2015-ben adószabályainak módosításával ezt a lehetőséget az állami támogatási vizsgálat miatt megszüntette.

¹⁶⁸ A C-457/21. P. sz. Bizottság kontra Amazon.com és társai eljárás.

¹⁶⁹ Az összeg nagyságát jelzi, hogy a Bizottság statisztikái szerint 2000-től 2012-ig az összes tagállam tekintetében 13,5 milliárd euró összeegyeztethetetlen támogatás visszatéríttetését érte el. Lásd a 2012-es State Aid Scoreboard 5.2. fejezetét.

Az Apple kérelmére Írország 1991-ben és 2007-ben feltételes adómegállapításban a cég által javasolt módon elfogadta a fióktelepek tekintetében kimutatható nyereségmeghatározás módszerét. A Bizottság kritikája¹⁷⁰ szerint a fenti cégháló kialakításával az Apple egyrészt nem ott mutatta ki a nyereségét, ahol az földrajzilag a termékek értékesítésével keletkezett, hanem írországi fióktelepeinél, ott viszont a feltételes adómegállapítások következtében társasági nyereségadót nem fizetett. A Bizottság következtetése szerint a feltételes adómegállapítások nem feleltek meg a szokásos piaci ár elvének. Továbbá az ír hatóság által feltételes adómegállapítások útján jóváhagyott konstrukciót semmilyen ténybeli vagy gazdasági indok nem támasztotta alá, és azok kizárólag a cégesoporton belül a nyereség mesterséges, adóelkerülési célú allokációját szolgálták. A Bizottság ezért az általános ír adószabályok alapján fizetendő és a feltételes adómegállapítások alapján fizetett adó különbségét az uniós joggal összeegyeztethetetlen és így visszafizetendő támogatásnak minősítette.

A negatív határozatot Írország és az Apple is megtámadta a Törvényszék előtt. A Törvényszék ítéletében a Bizottság mindhárom, az állami támogatás fennállását megállapító érvelését elutasította.¹⁷¹

A Törvényszék elvi alapon ismételt kimondta, hogy a tagállamoknak a közvetlen adóztatás terén fennálló hatáskörüket az állami támogatási szabályokkal összhangban kell gyakorolniuk. Mivel a közvetlen adóztatás területén nincsenek uniós előírások, állami támogatás akkor áll fenn, ha a feltételes adómegállapítás útján az adózó a hasonló helyzetben lévő, az adott tagállamban adót fizető adózókhoz képest valós indok nélkül csökkentheti az adóalapját. Tehát az általános ír adószabályokhoz kell viszonyítani az Apple fióktelepeinek helyzetét, mintha a feltételes adómegállapítások nem léteznének. A Törvényszék ebben az ítéletben is megerősítette, hogy a Bizottságnak joga van vizsgálni, hogy a feltételes adómegállapítások alapján fizetett adó kevesebb-e, mint amennyit a fióktelepeknek az általános ír szabályok alapján kellett volna fizetni. Vagyis – ellentétben azzal, amivel a cég érvelt – a feltételes adómegállapítások nem képeznek külön szabályrendszert, azokat az állami támogatási vizsgálat során az általános adószabályok keretei között kell értékelni.

Az ír adószabályok vizsgálata alapján a Törvényszék arra jutott, hogy az adójogi illetőséggel nem rendelkező cégek fióktelepen keresztül kereskedelmi tevékenységéből csak a közvetlenül vagy közvetve Írországban megvalósuló tevékenységből származó nyeresége képezi az ír adóalap részét. A szabályok továbbá nem rendelkeznek semmilyen konkrét módszerről (mint például az ALP) a fióktelepek és anyavállalataik közötti nyereségmegosztásra vonatkozóan.

A Bizottság első érve szerint azáltal, hogy a fióktelepek az anyavállalat tulajdonában lévő, de általuk hasznosított jogokból keletkező nyereségből – a feltételes adómegállapítások következtében – nem részesültek, azt nem náluk mutatták ki, Írország eltért az ALP-től, és támogatást nyújtott. A Bizottság szerint az állami támogatási szabályok megkövetelik, hogy a cégesoportok belső elszámolásai és viszonyai kialakítása során úgy viselkedjenek, mintha független felek lennének, és piaci viszony állna fenn közöttük.

Bár a Törvényszék általánosságban elfogadta ezt az érvelést, ebben az esetben az ír jog alapján (mivel az semmilyen nyereségmegosztási módszert nem írt elő) nem tartotta megalapozottnak a Bizottság azon állítását, miszerint az ír adójogi illetőséggel nem rendelkező fióktelepeknél

¹⁷⁰ A Bizottság (EU) 2017/1283 határozata (2016. augusztus 30.) az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról (HL L 187., 2017.07.19., 1.).

¹⁷¹ A T-778/16. sz. és T-892/16. sz. Írország és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2020:338).

kell a szellemi jogokat és az azokból származó nyereséget kimutatni, amelyekkel nem rendelkeznek, hiszen az anyavállalat döntése alapján csak használhatják azokat. A Törvényszék szerint tehát a Bizottság megközelítése általánosságban helyes, azonban azt az adott tagállam nemzeti adójogának kontextusában kell alkalmaznia. Ez a viszonyítási alap, a referenciakeret, amikor az adózók közötti szelektivitást (megkülönböztetés) és előnyt (alacsonyabb adófizetés) vizsgálja. A Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy az ír jog alapján a Bizottság helytelen következtetést vont le.

A Bizottság határozatában a nyereségmegosztás elvi kérdése mellett másodlagosan azzal érvelt, hogy még ha nem is tévedtek az ír hatóságok, amikor elfogadták, hogy a fióktelepek által használt szellemi jogokat ne a fióktelepeknél tartsák nyilván, a feltételes adómegállapítások a nyereségmegosztást illetően így sem eredményeztek piaci eredményt, eltértek az ALP-től, és alulértékelték a fióktelepeknél kimutatandó nyereséget. A Bizottság arra is utalt, hogy a feltételes adómegállapítás módszertanát, ami hasonlított az OECD transzferárazási iránymutatásai közül az ügyleti nettó nyereség módszertánához (TNMM), nem megfelelően alkalmazták. Írország ugyan hivatalosan nem alkalmazta az OECD módszertanait, de a Törvényszék elviekben elfogadta, hogy a Bizottság a kapcsolt entitások közötti ügyletek piaci jellegét akár ezek segítségével elemezze. Ugyanakkor a Törvényszék arra jutott, hogy a Bizottság határozata nem tartalmaz a kimondott módszertani hibák tekintetében megfelelő és elegendő bizonyítékot, és nem is alkalmazta a módszertant megfelelően. Bár a feltételes adómegállapítások kiadása során az Apple nem nyújtott elegendő bizonyítékot a piaci jelleg alátámasztására a hatóságok számára, és javaslatait az ír hatóságok elfogadták, a Törvényszék szerint e „sajnálatos módszertani hiányosságok” önmagukban viszont nem elegendők, amikor a Bizottság állami támogatási ellenőrzési jogával él. A Bizottságnak ennél részletesebb bizonyítási eljárást kell elvégeznie a tagállam által alkalmazott módszertan hibáinak és az abból következő eredmény (adóalap-csökkenés) kimutatására. A Törvényszék e tekintetben felrótta a Bizottságnak, hogy állításainak forrásait nem jelölte meg, nem bizonyította megfelelően a tagállam által elkövetett hibát, és feltételezésekre építette érvelését. Így a Bizottság másodlagos érvelését a vitatott feltételes adómegállapítások hiányos és néhány esetben inkohereus jellege ellenére is elutasította.

A Bizottság harmadik érve szerint közvetett módon az ír adójog részét képezi az ALP, és ettől a feltételes adómegállapítások a cég javára eltértek. Azonban, még ha az ALP nem is része az ír jognak, az adómegállapítások elfogadásával az ír adóhatóságok diszkrecionális döntést hoztak, ami szelektív előnyt jelentett az Apple fióktelepeinek. E tekintetben a Törvényszék arra jutott, hogy még ha feltételezhető is a diszkrecionális döntés, amit a Törvényszék szerint a Bizottság nem igazolt, ez önmagában nem jelenti automatikusan az általános adószabályok alapján adózókhoz képest szelektív előny nyújtását. A Bizottság csak azt mutatta ki, hogy az ír szabályok nem tartalmaztak objektív előírásokat az adóilletőséggel nem rendelkező cégek nyereségmegosztására vonatkozóan, és ebből hibás következtetést vont le a diszkreció és abból következően a szelektív előny „automatikus” fennállására vonatkozóan.¹⁷² A Törvényszék ezzel elutasította a Bizottság harmadik érvét is.

A Törvényszék a Bizottság érveinek elutasítása miatt tehát megsemmisítette a Bizottság határozatát. A Bizottság azonban természetesen fellebbezett az Európai Bírósághoz az ítélet ellen,¹⁷³ így az Apple gyakorlatának állami támogatási szempontú megítélése még nyitott kérdés-

¹⁷² A diszkrecióból csak a szelektivitásra lehet következtetni, az előnyre nem.

¹⁷³ A C-465/20 P. sz. Bizottság kontra Írország eljárás.

nek minősül. A cég ugyanakkor egy elkülönített számlára átutalta a pénzt,¹⁷⁴ hogy az esetleges visszatéríttetés esetén a késedelmi kamatok összege ne növekedjen. Ezzel a megoldással Írország is megmenekült a kötelezettségszegési eljárástól, amit a Bizottság azért indított,¹⁷⁵ mert nem ígyekezett a határozat által előírt visszatéríttetés végrehajtásával.

3.4.5. Azonos ügylet kétféleképpen történő nyilvántartása, az Engie-ügy

Az Európai Bizottság 2016-ban indított vizsgálatot az Engie energetikai cécsoport (korábban GDF Suez) feltételes adómegállapításai ügyében.¹⁷⁶ Az Engie cécsoportnak két, 100%-ban tulajdonolt luxemburgi leányvállalata is van. Az egyik folyékony gázzal való kereskedelmet folytat (Engie LNG Supply), a másik a cécsoporton belüli finanszírozást szervezi (Engie Treasury Management). 2008-ban a cécsoport egy közvetítőn keresztül egy összetett finanszírozási struktúrát alakított ki, amelynek során az Engie LNG Supply az anyavállalat által adott, részvénné alakítható hitelből megvásárolta a cécsoport luxemburgi gázkereskedelmi cégeit. Az Engie LNG Supply hitelként tartotta nyilván a finanszírozást, és adóalapját jelentős mértékben (99%-ban) csökkentette az anyavállalati finanszírozásért cserébe kifizetett kamatkiadásaival. Ugyanakkor tényleges kamatfizetésre sem a közvetítő, sem az anyavállalat felé nem került sor. A „kamatkiadásokat” az Engie LNG Supply elkülönítve kezelte mindaddig, amíg az anyavállalat a hitel részvényekké konvertálásáról nem döntött, amely részvények a szintén a cécsoporthoz tartozó Engie LNG Holdinghoz kerültek. A holding ezt követően a részvényeket bevonta, és gyakorlatilag realizálta az Engie LNG Supply által termelt nyereséget. Az Engie által kialakított módszer tehát lehetővé tette, hogy az ügyletet a cécsoporton belüli tagok egyike hitelként, míg egy másik cécsoporttag befektetésként kezelje. Ennek következtében az Engie LNG Supply nyereségének csak 1%-a után fizetett társasági adót, mivel a részvényekből származó nyereség Luxemburgban nem adóköteles. A konstrukciót a luxemburgi hatóságok egy 2008-ban kiadott, majd többször módosított feltételes adómegállapítással hagyták jóvá. Az Engie 2010-ben egy hasonló ügyletet hagyatott jóvá a luxemburgi hatóságokkal az Engie Treasury Management részvételével.

Az Európai Bizottság a két Engie leányvállalat számára kiadott, a fentiekben leírt megoldást jóváhagyó feltételes adómegállapítások állami támogatási vizsgálata során arra a következtetésre jutott, hogy a luxemburgi hatóságok nem megfelelő módon értékelték az ügyleteket, amikor lehetővé tették, hogy ugyanazt az ügyletet a csoport egyik tagja hitelként, a másik pedig tőkeként kezelje, és ezzel minkét fél mentesüljön az adófizetés alól. A Bizottság értékelése szerint ez az inkonzisztens jogalkalmazás az Engie cécsoport tagjai számára az adórendszer logikájával nem indokolható, szelektív előnyt biztosított más luxemburgi adófizetőkhez képest. Valamilyik félnek, vagy az Engie LNG Supply-nak, vagy az Engie LNG Holdingnak (a másik esetben az Engie Treasury Managementnek vagy az Engie LNG Holdignak) adót kellett volna fizetnie az ügylet vonatkozásában. Tehát a Bizottság nem azt értékelte, hogy az Engie leányvállalatai olyan megállapodást kötöttek-e, amelyet független felek nem tettek volna, hanem arra alapozta a döntését, hogy az Engie a szabályok igen rugalmas, visszaélősszerű értelmezésével kijátszotta

¹⁷⁴ Minister Donohoe Confirms the Recovery of the Alleged State Aid from Apple. *gov.ie*, 2018.

¹⁷⁵ European Commission: *State Aid: Commission Refers Ireland to Court for Failure to Recover Illegal Tax Benefits from Apple Worth up to €13 Billion*. Press release, 2017. október 4.

¹⁷⁶ Az SA.44888. (2016/NN) (korábbi 2016/EO) számú állami támogatás – Luxemburg – A GDF Suez számára nyújtott lehetséges állami támogatás (HL C 36., 2017.02.03., 13.).

azokat, és minimalizálta az adófizetését. A többi esettől eltérően itt nem az adózók hasonló helyzetben lévő adózókhoz képest valamilyen módon történő kezelése, hanem az eredmény oldaláról közelítette meg a Bizottság a kérdést. A Bizottság azt is felrórta Luxemburnak, hogy a visszaélés elleni adószabályait nem alkalmazta ebben az esetben. A Bizottság ezért elrendelte, hogy Luxemburg az Engie által meg nem fizetett adót és késedelmi kamatát fizettesse vissza. A cégcsoport fizetési kötelezettsége körülbelül 120 millió eurót tett ki.

A Bizottság határozatát Luxemburg és az Engie is megtámadta az Európai Unió Törvényszéke előtt. A Törvényszék ítéletében¹⁷⁷ viszont a Bizottságnak adott igazat, és elfogadta, hogy jelen esetben a tranzakciókat nem egyesével, izoláltan, hanem összességükben a teljes ügyletet szemlélve kell a gazdasági racionalitás alapján értékelni. A Törvényszék elutasította, hogy a Bizottság a vizsgálatának eredményével bújtatott adóharmonizációt valósítana meg, és nem lépte túl hatáskörét, mivel csak az általános luxemburgi adószabályokat értékelte. Fontos kiemelni, hogy a Törvényszék ebben az ítéletben kifejezetten megemlítette, hogy az előny és a szelektivitás fennállásának vizsgálata a feltételes adómegállapítások adóvonzata miatt összekapcsolódik, és emiatt a két fogalmi elem egyszerre is vizsgálható. Hiszen a feltételes adómegállapítás által engedélyezett megoldás, az általános szabályoktól való indokolatlan eltérés más – azonos ténybeli és jogi helyzetben lévő – adózókhoz képest előnyösebb adózást eredményezett az Engie számára. A Törvényszék azt is elutasította, hogy a Bizottság tévedett volna a szelektivitás vizsgálatának első lépésében, a referenciakeret meghatározásában, amikor az anya- és a leányvállalat helyzetére vonatkozó szabályokat – mivel ezek összekapcsolódnak – együttesen vette figyelembe. Ilyen összetett finanszírozási konstrukciók alkalmazása esetén a Törvényszék indokoltan látta a formalisztikus, csak az egyes ügyletekre koncentrálni megközelítés helyett a gazdasági és adózási racionalitás mentén a teljes konstrukció elemzését, mivel az egymást követő és egymásra épülő lépésekből állt össze. A Bizottság tehát nem követett el hibát, amikor az együttes hatásukat vizsgálta. A Törvényszék elutasította azt az érvelést is, miszerint más vállalkozások is hasonló megoldást választottak volna hasonló esetben, illetve nem utasították volna el ezt a megoldást. Ami a luxemburgi adószabályok megsértését és az általános visszaélés elleni előírásokat illeti, a Törvényszék megállapította, hogy ezek a luxemburgi adójog integráns részét képezik, és a Bizottság megfelelően bizonyította azt, hogy a luxemburgi jog szerinti visszaélés törvényben meghatározott feltételei fennálltak. Ebből következően olyan feltételes adómegállapítások elfogadása, amelyeket a visszaélés elleni szabályok megsértésével fogadtak el, adóelőnyt és kedvezőbb elbírálást eredményezett az Engie számára. A Törvényszék ebben az ítéletben is megerősítette, hogy a holdingvállalatok a többi adózóval azonos ténybeli és jogi helyzetben vannak, így előnyösebb elbírálásra és a visszaélés elleni szabályok alkalmazásának elkerülésére nem jogosultak. A Törvényszék tehát elutasította a kereseteket. Luxemburg és az Engie is fellebbezett az elsőfokú ítélet ellen.¹⁷⁸

¹⁷⁷ A T-516/16. sz. és T-525/18. sz. Luxemburg és mások kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2021:251).

¹⁷⁸ A C-451/21. P. Luxemburg kontra Bizottság és a C-454/21. P. Engie Global LNG Holding és társai kontra Bizottság számú eljárások.

3.4.6. A Bizottság vizsgálati és eljárásindítási jogai – a Nike/Converse-ügy

A feltételes adómegállapítások vizsgálatának egy érdekes aspektusára világít rá a Nike/Converse sportszergyártók ügye, mégpedig arra a kérdésre, hogy a Bizottság mikor indíthat az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást egy ilyen összetett kérdések elemzésére irányuló ügyben. A Nike és a Converse amerikai sportszergyártók európai leányvállalatai, a Hollandiában bejegyzett Nike European Operations Netherlands BV és a Converse Netherlands BV hirdetik és értékesítik a cégek termékeit az EMEA régióban (Európa, Közel-Kelet, Afrika) a cégcsoportba tartozó, szintén Hollandiában honos, de ott adót nem fizető vállalatoktól kapott licenciák alapján. A licenciákért a leányvállalatok jogdíjat fizetnek, ami csökkenti a hollandiai adóalapjukat. 2006 és 2015 között a holland hatóságok öt feltételes adómegállapítást bocsátottak ki a két leányvállalat számára, amelyekben a jogdíj számításának módszertanát engedélyezték. A feltételes adómegállapítások eredményeként a leányvállalatok 2–5%-os nyereséggel működtek, és bevételeik fennmaradó részét jogdíjként fizették ki az amerikai anyavállalat részére. A holland adóhatóságok szerint a megállapodások a szokásos piaci ár logikájára épültek, és arra tekintettel, hogy az európai cégek nem végeznek jelentős kockázattal járó tevékenységet, jóváhagyták a megállapodásokat. Az Európai Bizottság viszont – a holland hatóságokkal folytatott információcserét és többéves előzetes vizsgálatot követően – arra az előzetes következtetésre jutott, hogy a transzferárazási megállapodásokat jóváhagyó feltételes adómegállapítások valószínűleg állami támogatást valósítanak meg, mivel a jogdíjszámítás a független felek között szokásos piaci árnál magasabb jogdíjat eredményez, aminek következtében a leányvállalatok adóalapja indokolatlan mértékben csökken. A Bizottság előzetes értékelése szerint a cégek magasabb hozzáadott értéket állítanak elő, mint ahogy azt a feltételes adómegállapítások tartalmazzák, aminek következtében a bevételek magasabb aránya kellene, hogy náluk maradjon, az anyavállalat csak alacsonyabb jogdíjra lehetne jogosult. Mindemelllett a jogdíjat kapó, a cégcsoportba tartozó vállalatok semmilyen gazdasági tevékenységet nem végeznek. A Bizottság ezért 2019-ben hivatalos vizsgálati eljárást indított az ügyben.¹⁷⁹

Anélkül, hogy bevárták volna a hivatalos vizsgálati eljárás lezárását, és a Bizottság végleges határozatát megismerhették volna, az érintett cégek már ezt az eljárást megindító határozatot is megtámadták az Európai Unió Törvényszéke előtt arra hivatkozással, hogy a Bizottság indoklási kötelezettségét megszegte, eljárási hibákat vétett, és nem megfelelően értékelte a rájuk vonatkozó feltételes adómegállapításokat. A sportszergyártó szerint a Bizottság nem bizonyította megfelelően, hogy az intézkedések miért minősülnek állami támogatásnak, ezért indokolatlan, illetve túl korai volt vizsgálati eljárást indítania.

A Törvényszék az ítéletben¹⁸⁰ kiemelte, hogy az eljárás megindításának célja pontosan további információk beszerzése volt az intézkedések végleges értékelése céljából – például piaci szereplőktől –, amelyeket a Bizottság Hollandiától az eljárás előző szakasza alatt nem tudott volna beszerezni.¹⁸¹ Az uniós eljárási szabályok a hivatalos vizsgálati eljárást illetően azt írják elő a Bizottság számára, hogy a tények ismertetése mellett mutassa be előzetes értékelését a tekintetben, hogy miért tűnik az intézkedés állami támogatásnak, és kétségeit is, hogy miért nem tűnik

¹⁷⁹ Az SA.51284. sz. eljárás.

¹⁸⁰ A T-648/19. sz. Nike European Operations Netherlands BV és Converse Netherlands BV kontra Európai Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2021:428).

¹⁸¹ Fontos jelezni, hogy a Bizottság a piaci információs eszközét, amellyel piaci szereplőket közvetlenül megkereshet, csak a hivatalos vizsgálati eljárás megindítását követően alkalmazhatja.

a belső piaccal összeegyeztethetőnek. A Bizottság határozata tartalmazta ezeket az információkat, így a felperesek állítása nem megalapozott a tekintetben, hogy a Bizottság értékelése nem volt mindenre kiterjedő. Az eljárásnak ebben a szakaszában a Törvényszék szerint ez természetes. Ugyanakkor, ha a tagállamtól nem szerezhető be minden az ügy eldöntéséhez szükséges információ, és a Bizottságnak kételyei merülnek fel az összeegyeztethetőséget illetően, meg kell indítania a hivatalos vizsgálati eljárást.

A felperesek további több érdekes állítást is tettek a keresetükben arra vonatkozóan, hogy a Bizottság nem megfelelően kezelte az ügyet. Egyrészt kifogásolták, hogy a Bizottság miért nem más, szintén feltételes adómegállapítással bíró cégekhez viszonyítja az általuk megfizetett adó mértékét, miért az általános holland adószabályok képezik az elemzés alapját. A Törvényszék elutasította ezt az érvet, és kiemelte, hogy jelen esetben a kérdés, hogy a megállapodások alapján piaci ár alkalmazására került-e sor, vagy indokolatlanul csökkentették-e a cégek az általuk fizetendő adó mértékét (az általános adószabályok alapján fizetendő adó összegéhez képest). Az a tény, hogy más társaságok esetében a feltételes adómegállapítást helyesen alkalmazták-e, a Törvényszék szerint irreleváns. Ugyanezen megközelítés alapján utasította el a Törvényszék a Nike és a Converse azon érvelését, miszerint a megállapodások nem szelektívek. A feltételes adómegállapítások szelektivitása független attól, hogy más vállalatok élnek-e ezzel a lehetőséggel, vagy nem. Jelen esetben egyedi, a cégekre vonatkozó állami intézkedéseket vizsgál a Bizottság. Ezen intézkedések szelektivitása vélelmezett,¹⁸² illetve a Bizottság a vizsgálat megindításakor élhetett ezzel a vélelemmel. Harmadrészt a felperesek azt is kifogásolták, hogy a Bizottság miért pont az ő esetükben indított eljárást, amikor több tucat cég rendelkezett a holland adóhatóságok által jóváhagyott feltételes adómegállapodással, és több száz Hollandiában bejegyzett cég struktúrája is hasonló. A felperesek szerint a Bizottság önkényesen lépett ebben az ügyben, valamint nem vizsgálta meg és nem értékelte a teljes szabályozást mint támogatási programot. A Törvényszék ezt az érvet is elutasította, és megállapította, hogy a Bizottság nem köteles egy egyedi intézkedés vizsgálata során annak felderítésére, hogy létezik-e nemzeti szinten egy támogatási program, aminek az intézkedés a részét képezi. Az eljárás megindításának célja pontosan ezeknek a konkrét, egyedi intézkedéseknek az alapos kivizsgálása és végleges értékelése. A Törvényszék szerint jelen esetben nem sérült a diszkriminációmentesség elve, mivel nem állapítható meg, hogy minden feltételes adómegállapítással vagy hasonló cégszerkezettel bíró nemzetközi vállalkozás azonos helyzetben lenne, ami miatt azonosan kellene kezelni őket, és mindegyikük esetében egyszerre kellene a Bizottságnak vizsgálati eljárást indítania vagy egységesen támogatási programként kezelnie a holland feltételes adómegállapításokra vonatkozó szabályozást és gyakorlatot.

A Törvényszék azt is kiemelte, hogy egy potenciális jogsértést elkövető vállalkozás nem hivatkozhat mások esetleges jogsértésére, vagyis arra, hogy mások is részesülhettek összeegyeztethetetlen állami támogatásban feltételes adómegállapítás útján, annak érdekében, hogy az őket érintő jogellenes helyzet és az abból fakadó előnyök fenntartását kérjék.¹⁸³ A Törvényszék csak azt minősítette elfogadható érveknek, ha a Bizottság egy ténybelileg és jogilag hasonló esetben egy másik vállalat feltételes adómegállapításáról megállapította volna, hogy nem valósít meg állami

¹⁸² Az egy vállalkozásra vonatkozó állami intézkedések szelektivitásának vélelmét különösen az előny azonosítása esetén az Európai Bíróság a C-15/14 P. sz. MOL kontra Bizottság (EU:C:2015:362) ügyben hozott ítélet 60. pontjában mondta ki.

¹⁸³ Ez a megállapítás gyakorlatilag a *venire contra factum proprium* és a jóhiszemű joggyakorlás elveinek az állami támogatási jogban való újabb megjelenítését jelenti.

támogatást. Erre természetesen nem került sor. A Törvényszék így a Nike/Converse minden, a Bizottság határozata ellen felhozott jogalapját és a teljes keresetet elutasította.

A Nike/Converse-ügyben hozott ítélet tehát tovább erősítette a Bizottság illetékességét a feltételes adómegállapítások állami támogatási szempontú vizsgálata tekintetében. Egyértelmű, hogy a Bizottságnak az előzetes vizsgálat egy pontján döntenie kell, hogy lezárja a vizsgálatot, vagy ha ez nem lehetséges, hivatalos vizsgálatot kell indítania. Ez utóbbi esetben, mivel csak ideiglenesen és nem véglegesen értékeli a Bizottság az adott céget érintő feltételes adómegállapítás(oka)t, nem szükséges az állami támogatási jelleg minden aspektusáról – például arról, hogy a megállapodás alapján indokolatlanul csökkentette-e az adófizetési kötelezettségét a cég más adózókhoz képest – véglegesen és kimerítő jelleggel döntenie, hiszen pontosan e döntés megalapozása a hivatalos vizsgálati eljárás célja.

Az ítélet másik jelentős aspektusa, hogy rögzítette a Bizottság jogát a feltételes adómegállapítások egyenként történő állami támogatási szempontú vizsgálatára. Ezen intézkedések értékelése során nem releváns más cégek feltételes adómegállapítása, vagy hogy éltek-e egyáltalán ezzel a lehetőséggel. A kérdés mindig az, hogy az adott feltételes adómegállapításban foglalt, valamilyen módon meghatározott, piacnak tekinthető ár alkalmazásával az adómegállapítás megfelelően szimulálja-e, hogy a kapcsolt adózók, ha független felek lennének, egymás közötti ügyleteikből mekkora bevételt vagy kiadást könyvelnének el. Ha a feltételes adómegállapítás nem megfelelően határozza meg a piaci árat, és az adózó emiatt kevesebb adót fizet, mint amennyit az ügylet alapján egy hipotetikus, az általános adószabályok szerint adózó tenné, akkor támogatás nyújtására került sor.

3.5. Konklúzió

A fenti esetek értékelése előtt nem lehet említés nélkül hagyni a tágabb környezetet, amelyben e határozatokat és ítéleteket elfogadták, illetve amely szabályozási környezet változásához, szigorodásához hozzájárultak. A Bizottság fellépésének szükségességét bizonyította, hogy tényfeltáró újságírók újabb és újabb szivárogtatásai (LuxLeaks, Panama Papers, Paradise Papers stb.) rámutattak az adóelkerülési gyakorlatok volumenére és arra, hogy egy egész iparág épült az egyes (tag)államok adószabályai közötti eltérések kihasználására.

Ami a szűkebb, uniós szabályozási környezetet és az előző évek uniós adózási szabályalkotását illeti, ennek jelentős része irányult a feltárt adóoptimalizációs gyakorlatok közvetlen vagy közvetett módon történő kizárására például a tagállami adóhatóságok közötti együttműködés és információcsere megerősítése útján.¹⁸⁴

Emellett a Bizottság 2018-ban nem félt nemzetközi hatással bíró javaslatot is megfogalmazni a digitális szolgáltatást nyújtó multinacionális vállalkozások egységes megadóztatására.¹⁸⁵ Ez utóbbi javaslat valószínűleg sohasem fog hatályba lépni, mivel – részben az EU határozottságának is köszönhetően – időközben az OECD keretében a napokban körvonalazódott az a meg-

¹⁸⁴ Lásd például a Tanács 2014/107/EU irányelvét a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról (HL L 359/1., 2014.12.16.), és a Tanács 2015/2376 irányelvét a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról (HL L 332/1., 2015.12.18.).

¹⁸⁵ Európai Bizottság: Fair Taxation of the Digital Economy. Online: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_hu

állapodás,¹⁸⁶ amelyet a G20-ak is támogattak,¹⁸⁷ és amely világszinten tudná a társasági nyereségadó szintjére vonatkozó szabályok bevezetésével az adóelkerülést és az agresszív adótervezést jelentősen visszavetni, továbbá az adóalapok „mesterséges”, államok közötti mozgását kevésbé előnyössé tenni. Ennek eredményeként – ugyan hosszabb távon – a multinacionális vállalatok által tevékenységük helyszínén megfizetendő adó biztosan növekedni fog. Időközben az is felmerült, hogy a Bizottság az OECD-megállapodás alapján irányelvet javasol elfogadni a minimum-adómértéket illetően.¹⁸⁸ Ez a megoldás egyébként vélhetőleg végleg „eltemeti” a Bizottság által már többször – legutóbb 2016-ban¹⁸⁹ – felvetett, az Európai Unión belüli közös, konszolidált társaságiadó-alapra irányuló megoldást.

A fenti adószabályozási eredmények mellett jelentős fejlemény, hogy a Bizottság 2016-os, a 750 millió eurós árbevételű elérő multinacionális vállalatok társaságiadó-fizetésre vonatkozó adatainak országonkénti közzétételére vonatkozó javaslatáról¹⁹⁰ hosszú előkészítést követően a társjogalkotó Tanács és Európai Parlament 2021-ben megállapodásra jutott.¹⁹¹ Így az adóelkerülés lehetőségeit az uniós szabály tagállami átültetését követően a nyilvánosság által is ellenőrizhető információk mennyisége is nehezíteni fogja.

Természetesen nem kizárt, hogy ezen fejlemények ellenére is előfordulnak egyedi esetek a jövőben, és a Bizottság az állami támogatás terén fennálló ellenőrző funkcióját használva fog fellépni egyes vállalkozásokkal szemben. Mindazonáltal a szabályozási környezet változása és az adóelkerülés témájának nyilvánosságban való megjelenése miatt idővel erre egyre kisebb az esély.

Fontos megemlíteni, hogy az az adóelkerülés elleni bizottsági fellépés egy másik (az adómegállapodásoktól független) vetülete, hogy a Bizottság megpróbálja arra szorítani a tagállamokat, hogy ne adjanak állami támogatást olyan vállalkozásoknak, amelyek adóparadicsomokkal állnak kapcsolatban. A Bizottság 2020. július 14-én egy ajánlást fogadott el¹⁹² arra vonatkozóan, hogy a tagállamok tartózkodjanak állami támogatás nyújtásától azon vállalkozások esetében, amelyek az Európai Unióval adózási szempontból nem együttműködő harmadik államok és területek (úgynevezett fekete lista)¹⁹³ valamelyikével kapcsolatban vannak. A Bizottság szerint jelenleg nem kizárt, hogy a tagállamok által nyújtott állami támogatások végül egy adóparadicsomban kötnek ki, és hatásukat nem az EU-n belül fejtik ki. Mivel a Covid-19 miatt a tagállamok

¹⁸⁶ OECD: *130 Countries and Jurisdictions Join Bold New Framework for International Tax Reform*. 2021. július 1.

¹⁸⁷ European Commission: *Statement by Commissioner Gentiloni on the G20 Endorsement of the Agreement on International Taxation Reform*. 2021. október 13. Online: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement_21_5247

¹⁸⁸ Ammann, János: EU Directive on Minimum Corporate Tax Expected before End of Year. *Euractiv*, 2021. október 14.

¹⁸⁹ European Commission: *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. 2016. október.

¹⁹⁰ European Commission: *Proposal for a Directive on Corporate Tax Transparency (Country-by-Country Reporting)*. 2016. április.

¹⁹¹ European Council: *Public Country-by-Country Reporting by Big Multinationals: EU Co-Legislators Reach Political Agreement*. Press release, 2021. június 1.

¹⁹² Európai Bizottság: A Bizottság ajánlása az uniós vállalkozásoknak nyújtott állami pénzügyi támogatásnak a nem együttműködő országokkal és területekkel való kapcsolatok hiányától való függővé tételéről. Brüsszel, 2020.07.14. C(2020) 4885 final.

¹⁹³ A rendszeresen felülvizsgált lista megtekinthető: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxcom-mon-eu-list_en

a korábbi mértékhez képest rendkívül jelentős összegű támogatásokat nyújtottak a gazdaságaik megerősítése és a vírus okozta válság hatásainak csökkentése céljából, az adóparadicsomokkal fennálló esetleges kapcsolat miatt fennáll a veszélye annak, hogy e forrásoknak az EU-ból való „kicsatornázásával” az EU érdekei és a tagállamok gazdaságpolitikai céljai sérülhetnek, és végső soron a belső piac működése is hátrányt szenved. A Bizottság ezért szükségesnek látja, hogy a tagállamok e tekintetben is koordinálják az adóalapok erodálása elleni politikai lépéseiket, hogy védjék a nemzeti és uniós források eredeti céloknak megfelelő felhasználását. A fenti célok elérése érdekében a Bizottság ajánlása három szakpolitika, az adószabályozás, a pénzmosás elleni szabályozás és az állami támogatások szabályozása elemeinek és eszközeinek együttes felhasználását javasolja a tagállamoknak. Az ajánlás azt írja elő a tagállamok részére, hogy bármilyen támogatás nyújtását megelőzően vizsgálják meg, hogy a leendő kedvezményezett vállalkozás nincs-e valamilyen kapcsolatban az EU feketelistáján¹⁹⁴ szereplő állammal. Támogatás alatt az ajánlás minden típusú pénzügyi támogatást ért, beleértve a mindenki számára elérhető általános intézkedéseket, de a csekély összegű (*de minimis*) támogatásokat is.

Visszatérve a Bizottság határozatainak és a Törvényszék ítéleteinek áttekintésére elmondható, hogy bár a Bizottság nagy fába vágta a fejszéjét, amikor ezeket a tagállami intézkedéseket állami támogatási szempontból elkezdte vizsgálni, mivel a szelektivitás és az előny fogalmának egy-egy újabb aspektusból való meghatározását (önálló vállalatok kontra cégcsoport tagjai közötti ügyletek, csoporton belüli tagok ügyleteinek piaci árszint szerinti vizsgálata) vállalta magára.¹⁹⁵ Az is látható, hogy mivel a Bizottságnak az állami támogatások ellenőrzése terén sokkal erősebb jogosítványai vannak, mint az uniós adópolitikában¹⁹⁶ (amit a Bizottság emiatt módosítani is javasolt),¹⁹⁷ nem véletlen, hogy ezt az eszközt is bevetette, hiszen itt sokkal hamarabb ért el jelentős eredményt.

Ami e határozatoknak a bírói felülvizsgálatát illeti, az a tény, hogy a Bizottság határozatai közül elégtelen indoklásra hivatkozva a Törvényszék többet is megsemmisített,¹⁹⁸ ennyire összetett és egyedi háttérrel bíró, valamint részben új érvelési elemeket tartalmazó határozatok esetén talán természetesnek is vehető. Ugyanakkor úgy tűnik, hogy bár a Bizottság egyes csatákat elvesztett a Törvényszéken, a feltételes adómegállapítások és a multinacionális nagyvállalatok számára kedvező szabályozás útján megvalósuló adóelkerülés elleni háborút megnyeri.

Összefoglalva, a Bizottság határozatai és a Törvényszék ítéletei alapján az alábbiak állapíthatók meg.

A Bizottság hatásköre és a szelektivitás fennállása bizonyításának szempontjából jelentős fegyvertény, hogy a Törvényszék elfogadta a Bizottság megközelítését, miszerint a cégcsoportok

¹⁹⁴ A listán szereplő államok listáját a Bizottság felhatalmazáson alapuló rendeletben állapítja meg. A lista elérhető: European Commission: *EU Policy on High-Risk Third Countries*.

¹⁹⁵ Mint látható volt, a C-182/03. és C-2017/03. sz. Belgium és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítéletre (EU:C:2006:416) hivatkozással a Bizottság is próbálta az érvelését a már létező esetjogra alapítani és nem mint teljesen új elgondolást megvédeni.

¹⁹⁶ Az adózás terén a Bizottság javaslatairól csak az Európai Unió Tanácsa dönt egyhangúsággal, nem minősített többséggel. Továbbá az Európai Parlamentnek csak véleményezési jogköre van.

¹⁹⁷ European Commission: *Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council. Towards a More Efficient and Democratic Decision Making in EU Tax Policy*. Strasbourg, 15.1.2019. COM(2019) 8 final.

¹⁹⁸ A belga túlzottprofit-ügyben a másodfokú ítélet a Bizottságnak adott igazat, és elfogadta az intézkedés állami támogatási programként kezelését.

tagjai az önálló vállalkozásokkal azonos ténybeli és jogi helyzetben lévő adózóknak minősülnek,¹⁹⁹ és a nemzeti jog alapján is azonosan kell kezelni az adózókat.²⁰⁰ Ebben a felfogásban kell a három lépésből álló vizsgálatot elvégezni. Ebből következően a cégesoportoknak az egymás közötti ügyleteiket olyan módon – az ALP-nek megfelelően – kell árazniuk, hogy adóalapjukat és a fizetendő adó mértékét indokolatlanul ne csökkenthessék. Tehát az adózók közötti megkülönböztetésmentesség valóban a nem független felek közötti piaci megközelítés bizonyítását várja el, legalábbis az adóztatás szempontjából. Továbbá egyedi esetekben a Bizottság feltételezheti is a szelektivitást, legalábbis az eljárás megindításakor. Ugyanakkor a Bizottság kisebb hibákra vagy az adott esetben szerinte nem megfelelő módszertan alkalmazásának tényére nem hivatkozhat az állami támogatás fennállásának értékelése során, ennél sokkal részletesebb bizonyítékokat kell határozatában bemutatnia.

Az ALP egy elfogadható módszer ezekben az esetekben az előny fennállásának megállapítására. Azonban a Bizottságnak megfelelő mennyiségű és meggyőző erővel bíró bizonyítékot kell bemutatnia a döntésében az előny bizonyítására, különösen, ha transzferárazási megoldások, módszerek helytelen alkalmazását akarja bizonyítani. Emellett a Törvényszék, úgy tűnik, hogy – szemben az OECD iránymutatásaival – nem állít fel a különböző módszerek között prioritási sorrendet. Így csak az adott transzferárazási módszertan kiválasztása várhatóan a jövőben nem lesz elegendő az előny bizonyítására. Ugyanez igaz az egyes módszertanok alkalmazása során jelentkező kisebb hibákra és eltérésekre. Mivel a transzferárazás során meghatározott piaci ár mindig egy intervallumot eredményez, a Bizottságnak azt kell bizonyítania, hogy az adott esetben valamelyik módszertan ettől jelentős eltérést eredményez.

Mivel az Európai Bíróság még nem hozott ítéletet az érdemi kérdéseket illetően egyik fellebbezésben sem, jelenleg csak egy köztes állapotot lehetett vizsgálni és bemutatni, ami még a másodfokú ítéletek alapján részben módosulhat. A végső kép kialakításához és értékeléséhez a majdani másodfokú ítéletek áttekintésére is szükség lesz. Az azonban egyértelműen elmondható, hogy a multinacionális vállalkozások számára korábban nyitva álló adózási kiskapuk egy jelentős része bezáródni látszik. Ezt jól mutatja, hogy az érintett tagállamok (például Írország, Luxemburg, Egyesült Királyság, Gibraltár) a vizsgált szabályozást és gyakorlatukat egyes esetekben már az eljárás megindítását, más esetekben lezárását követően módosították, további az adóhatóságok közötti együttműködés új előírásai alapján²⁰¹ a határon átnyúló hatással bíró feltételes megállapodásokról most már egymást automatikusan tájékoztatni kötelesek. Így a multinacionális vállalkozásoknak kisebb az esélyük, hogy ilyen megállapodásokkal az adófizetést elkerüljék.

¹⁹⁹ A spanyol *goodwill* ügyben hozott második másodfokú ítéletek is megerősítik, hogy a tagállam társaságiadó-szabályozása minősül a referenciakeretnek. Lásd a C-50-55/19. P. sz. és a C-64-65/19. P. számú ügyekben hozott ítéleteket.

²⁰⁰ Hacsak a tagállam az adószuverenitása keretében a csoportokra eltérő adózási rendszert nem hoz létre.

²⁰¹ A Bizottságnak az adózás területén történő közigazgatási együttműködés technikai részleteire vonatkozó végrehajtási rendeletei az alábbi linkeken érhetők el: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hu/TXT/?uri=CELEX:32015R2378>; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/HTML/?uri=CELEX:32019R0532&qid=1557845264395&from=EN>