

PÁZMÁNY PÉTER KATOLIKUS EGYETEM  
JOG- ÉS ÁLLAMTUDOMÁNYI DOKTORI ISKOLA

**A multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlata és az  
Európai Bizottság: valóban alkalmas eszköznek tekinthető  
az állami támogatásokra irányadó szabályok alapján való  
fellépés?**

Doktori értekezés védésre  
(kézirat lezárva: 2024.05.05.)

DR. WÁGNER TAMÁS ZOLTÁN

Témavezető:  
DR. SZILÁGYI PÁL BÉLA  
egyetemi docens

Budapest

2024

## TARTALOMJEGYZÉK

1. Bevezetés .....	4
2. Mi volt az oka annak, hogy a Bizottság a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben a kemény fellépés mellett döntött? .....	14
2.1. Államok és a multinacionális vállalatok, avagy hogyan segítik elő egyes országok – köztük uniós tagállamok – a multinacionális vállalatok adóelkerülését .....	16
2.1.1. Multinacionális vállalat fogalma és a világgazdaságban betöltött szerepe .....	16
2.1.2. Multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai .....	20
2.1.3. Adóparadicsomok, preferenciális adórezsimek szerepe a multinacionális vállalatok adóelkerülésében .....	35
2.2. Lépésenként a Bizottság .....	42
2.2.1. Közvélemény nyomása .....	43
2.2.2. Amerikai cégek versenyelőnye, avagy adóelkerülési struktúrák virágzása néhány uniós tagállamban .....	50
2.2.3. Feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás (transzferárzás) problematikája .....	59
3. Pozitív adóharmonizáció útján való fellépés nehézségei és az alternatív lehetőségek .	65
4. A Bizottság miért éppen az állami támogatások jogát használta fel a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépéséhez? .....	85
4.1. Miért van szükség az állami támogatások ellenőrzésére? .....	86
4.1.1. Állami támogatások alkalmazása mellett szóló érvek .....	90
4.1.2. Állami támogatások alkalmazásával szembeni érvek .....	97
4.1.3. Állami támogatások alkalmazása feletti uniós kontroll szükségessége .....	99
4.2. Állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozás és gyakorlat, különös tekintettel a tagállami adóintézkedésekre .....	102
4.2.1. Állami támogatásokra vonatkozó anyagi és eljárási szabályok .....	102
4.2.2. Állami támogatások joga és a tagállami adóintézkedések kapcsolata .....	116
4.2.3. Állami támogatás fogalmi elemei a tagállami adóintézkedések tükrében .....	119
5. A Bizottság állami támogatások jogának alkalmazásával való fellépése a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezményekkel szemben .....	157
5.1. A Bizottság értékelési szempontjai a konkrét esetek tükrében .....	159
5.1.1. Bevezetés .....	160
5.1.2. A nemzetközi adórendszerben meglévő kiskapuk kihasználása, különös tekintettel az adóegyezménnyel történő visszaélés problematikájára .....	167

5.1.3. Az állami támogatás fogalmi elemeinek (elsősorban az előny és a szelektivitás) értelmezése, különös tekintettel a feltételes adómegállapításokra.....	177
5.1.4. Egész tagállami szabályozások tiltott állami támogatásnak minősítése.....	204
5.1.5. Összegzés.....	214
5.2. Szakirodalmi kritikák a Bizottság gyakorlatával szemben .....	216
5.2.1. Nemzetközi adójogszabályok állítólagos aláasása.....	217
5.2.2. Kifejezetten amerikai vállalatokra irányuló vizsgálatok .....	222
5.2.3. Az új megközelítés alkalmazása miatt felmerült általános jogelvek sérelmének kérdése .....	224
5.2.4. A tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezésének megkísérlése ....	229
5.2.5. Az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata.....	233
5.2.6. Szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása .....	237
5.2.7. A szokásos piaci ár bizottsági értelmezése.....	241
5.2.8. Összegzés.....	247
5.3. A Bizottság határozatai az uniós bíróságok előtt.....	249
5.3.1. Álcázott adóharmonizáció .....	250
5.3.2. Az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata.....	252
5.3.3. Szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása .....	253
5.3.4. A szokásos piaci ár bizottsági értelmezése.....	255
5.3.5. Az állami támogatás fogalmának többi eleme kapcsán felmerült kérdések..	259
5.3.6. Az új megközelítés alkalmazása miatt felmerült általános jogelvek sérelmének kérdése .....	264
5.3.7. Egyéb felmerült kérdések.....	269
5.3.8. Szakértői kritikák a törvényszéki ítéletekkel szemben.....	275
5.3.9. Bizottsági határozatok a Bíróság előtt és az ítéletekből levonható előzetes következtetések.....	282
6. Következtetések .....	290
6.1. Alkalmas eszközt választott a Bizottság? .....	296
6.2. Elérte-e a kitűzött célját a bizottsági fellépés? .....	300
Felhasznált irodalom.....	311

## 1. Bevezetés

Az Európai Bizottság (továbbiakban: Bizottság) 2013-2014-ben első látásra némiképp váratlanul (a későbbiek során majd látni fogjuk, hogy e mögött ténylegesen számos ok húzódott meg a háttérben, különösen a fellépés módját illetően) kemény fellépést hirdetett meg a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Ennek során az állami támogatások jogára támaszkodva számos vizsgálatot indított meg, melyek célkeresztjébe a tagállamok (azon belül is főként a Benelux államok és Írország) által a multinacionális vállalatoknak kibocsátott feltételes adómegállapítások kerültek. A fellépést a kezdetektől fogva komoly kritikák érték nemcsak a tagállamok, hanem a szakértők oldaláról is. Utóbbiak, noha alapjában véve üdvözölték a vizsgálatokat, rámutattak arra, hogy a Bizottság lépései – a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépésre hivatkozva – a gyakorlatban tiltott adóharmonizációhoz vezethetnek a közvetlen adók tekintetében, a jövőben jelentősen korlátozva a tagállamok mozgásterét egy olyan területen, ahol a Lisszaboni Szerződések (továbbiakban: Szerződések) értelmében még autonómiát élveznek. Éppen ezért már az eljárások kezdetén felmerült, hogy vajon a Bizottság alkalmas eszközt választott-e a célkitűzése megvalósításához. A kérdés súlyát pedig csak növelte, hogy szinte<sup>1</sup> valamennyi ügyben negatív bizottsági határozat született, melyek a tagállami fellebbezéseket követően mára eljutottak az Európai Törvényszékre (továbbiakban: Törvényszék), illetve az Európai Unió Bíróságára (továbbiakban: Bíróság) is, ahol időközben választ kaptunk a legvitatottabb pontok vonatkozásában. Jelen disszertációban – az elméleti és gyakorlati háttér áttekintését követően – ezt a hosszú utat fogjuk részletes megvizsgálni, melynek végén többek között az előbb említett kérdésben is állást foglalunk.

A részletek kifejtése előtt azonban célszerű már itt, az elején, röviden kitérnünk azokra az okokra, amelyek együttesen odavezettek, hogy a Bizottság végül az állami támogatások jogán alapuló fellépést választotta. E tekintetben elsőként fontos kiemelnünk, hogy a piacok liberalizációjával és a tőke szabad áramlása előtti akadályok jelentős részének megszűnésével általánossá váltak a tőkeallokációk, illetve a határon átnyúló jelleg. A befektetők szinte szabadon válogathatnak az egyes országok között, amelyeknek egymással is meg kell küzdeniük a potenciális befektetésekért. Amennyiben pedig a gazdasági környezet kedvezőtlené válik, akkor áthelyezhetik a termelést egy másik országba. Ilyen körülmények közepette felértékelődött a versenyképesség, a minél kedvezőbb adózási feltételek

---

<sup>1</sup> A McDonald's ügyet leszámítva, ahol a Bizottság nem állapította meg állami támogatást.

megteremtése.<sup>2</sup> Ehhez szorosan kapcsolódik az a tény, hogy napjainkra a legnagyobb multinacionális vállalatok mérete (éves bevételeik alapján) és társadalmi-politikai befolyása vetekszik az államokéval. Ennek alátámasztására elegendő arra hivatkoznunk, hogy egy, a bizottsági vizsgálatok megindulása előtt nem sokkal készült, felmérés szerint a világ 100 legnagyobb gazdasága közé 37 multinacionális vállalat férne be, ha a vállalatok éves bevételeit egyenértékűnek vesszük az országok éves GDP-ével. A legnagyobb éves bevételt elért vállalat, a Walmart például huszonnyolcadik lenne ezen a listán és olyan országokat utasítana maga mögé, mint Ausztria, Dél-Afrika vagy Dánia.<sup>3</sup> Nem véletlen tehát, hogy különféle adóelkerülési gyakorlatok (pl: profitátcsoportosítás, hibridentitások) segítségével jelentősen képesek csökkenteni adóterheiket, sőt esetenként akár mentesülni is az adófizetési kötelezettségeik alól, ami azt eredményezi, hogy egyes országok komoly költségvetési bevételektől esnek el. Más országok viszont kifejezetten arra törekednek, hogy a nagy multinacionális cégeket (pl: Apple, Starbucks, Google) megnyerve preferenciális adórezsimeket hozzanak létre, eltérítve ezzel a nemzetközi befektetéseket. Éppen ezért a nemzetközi adójogszabályok tekintetében egyre inkább előtérbe kerül a különböző adóelkerülési gyakorlatok elleni fellépés,<sup>4</sup> beleértve a multinacionális vállalatok azon törekvését, hogy az egyes államok közti, a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött adóegyezmények által teremtett kikapukat (mismatches) – amelyeket az egyes adórendszerek közötti eltérések okoznak – kihasználják. Ezek közül a legfontosabb a 15 javaslatból álló OECD BEPS akcióterv, amelynek célja, hogy minél kevésbé lehessen elrejteni az adóztatható jövedelmet. Emellett szintén említést érdemel az USA-ban 2017 decemberében elfogadott Trump-reform<sup>5</sup>, mely az OECD megoldásait emeli át az amerikai adórendszerbe, fellépve többek között az agresszív adótervezéssel szemben is.

A fenti folyamatok alól természetesen az Európai Unió sem vonhatta ki magát, sőt az adóelkerülési gyakorlatok elleni fellépésnek uniós szinten fokozott jelentősége van, mivel a belső piac létrejöttével egy olyan térség alakult ki, ahol a fizikai, pénzügyi és a technikai akadályokat fokozatosan lebontják az áruk, személyek, tőke, szolgáltatások szabad áramlásának érdekében. A multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatok,

---

<sup>2</sup> GALÁNTAINÉ Máté Zsuzsanna: Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózásában. *PhD értekezés*, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola, Győr, 2008. szeptember. [http://rgdi.sze.hu/images/RGDI/honlapelemei/fokozatszerzesi\\_anyagok/galantaine\\_mate\\_zsuzsanna\\_disszertacio.PDF](http://rgdi.sze.hu/images/RGDI/honlapelemei/fokozatszerzesi_anyagok/galantaine_mate_zsuzsanna_disszertacio.PDF); 44-45.

<sup>3</sup> Transnational Institute (2013): "Planet Earth: A corporate world". <http://www.tni.org/article/planet-earth-corporate-world>.

<sup>4</sup> Az adóelkerülés fogalmát, valamint a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait a 65-76. oldalon részletesen is megvizsgáljuk.

<sup>5</sup> Erről részletesen lásd: CZOBOLY Gergely-CSABAI Róbert: Az USA adóreformja – új korszak kezdete a nemzetközi adótervezésben. *Adó*, 2018/4. 68-77.

valamint az annak teret engedő, azt elősegítő tagállami adórendszerek viszont alapvetően veszélyeztetik a belső piac integritását, mivel versenytorzító hatásúak. Mindez közös uniós lépések megtételét teszi szükségessé.

A helyzetet azonban nehezíti, hogy az adók meghatározásának döntő szerepe van a tagállami gazdaságpolitika szempontjából, éppen ezért az adópolitikát, különösen a közvetlen adók vonatkozásában, a tagállamok továbbra is a nemzeti szuverenitásuk részének tekintik.<sup>6</sup> Nem véletlen tehát, hogy az uniós jog nem ismeri az „európai adó” fogalmát: az Európai Unió adójellegű bevételei a tagállami forgalmi adók bizonyos százalékából, a vámbevételekből és a mezőgazdasági kivetésekéből származnak. Nem létezik továbbá uniós adóhatóság, illetve uniós szintű adórendszer sem.<sup>7</sup> Ráadásul a Szerződésekben is viszonylag kevés rendelkezés vonatkozik az adókra. Így továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül az uniós adójogban, s az egységesítés helyett a harmonizáció a cél, mely két formában valósul meg: pozitív, illetve negatív. Előbbi tekintetében az EUMSZ 113-115. és 352. cikkei alapján a Tanács különleges jogalkotási eljárásban az egyhangúság követelménye mellett fogad el jogi aktusokat a közvetett és közvetlen adók területén (főként irányelveket). Azonban a harmonizáció – különösen a közvetlen adók területén – nagyon lassan halad előre,<sup>8</sup> a tagállamok adórendszerei mind a mai napig jelentős eltéréseket tartalmaznak. Ugyanis a jelenleg 27 tagú Európai Unióban nagyon nehéz a különböző tagállami érdekeket, szempontokat összehangolva konszenzusra jutni a Tanácsban. A konszenzus megteremtésének nehézsége miatt felértékelődik a Bíróság szerepe. A Bíróság szintén harmonizációs (negatív) tevékenységet folytat, amikor ítéleteivel alakítja az uniós jogot, kijelölve ezzel a tagállamok mozgásterét. A Bíróság elsősorban az alapelvek betartására, valamint a belföldi és külföldi adóalanyok diszkriminációjának megelőzésére törekszik.<sup>9</sup> A Bíróság már számos alkalommal bizonyította, hogy ítéleteivel új irányt képes szabni az uniós jognak.<sup>10</sup>

A jelenlegi keretek között tehát a tagállamok megkerülhetetlenek az uniós jogalkotásban: a vétó segítségével meg tudják akadályozni, hogy a számukra kedvezőtlen javaslatokat elfogadják.

<sup>6</sup> BÉKÉS Balázs: A közvetlen adózás az Európai Unióban. *PhD értekezés*, PPKE JÁK Doktori Iskola, Budapest, 2012. március.

<https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/B%C3%A9k%C3%A9s%20Bal%C3%A1z%20PHD%20dolgozat.pdf>; 17.

<sup>7</sup> ÖRY Tamás: Adóharmonizáció az Európai Unióban. *Magyar Köztársaság Külgügyminisztériuma*, <http://www.bmeip.hu/download/engemiserint/Adoharmonizacio%20az%20EUban.pdf>; 3.

<sup>8</sup> A Bizottság állami támogatások útján való fellépésének kezdetéig mindössze 3 irányelvet fogadtak el: Anya- és leányvállalati irányelv, Fúziós irányelv és a Kamat-jogdíj irányelv.

<sup>9</sup> BÉKÉS (2012) i.m. 19-20.

<sup>10</sup> Elegendő csak, ha a *Costa v. ENEL* ügyre utalunk, melyben a Bíróság kimondta, hogy az uniós jog elsőbbséget élvez a tagállami joggal szemben. Erről bővebben lásd: C-6/64. sz. ügy *Flaminio Costa v E.N.E.L.* [ECLI:EU:C:1964:66].

Egyes tagállamok (pl: Luxemburg, Belgium, Hollandia) pedig kifejezetten olyan adórendszereket működtetnek, amelyek komoly adókedvezményeket biztosítanak az egyes multinacionális vállalatoknak. Nem véletlen tehát, hogy ezen tagállamok blokkolták azokat a kezdeményezéseket, amelyek ezeket a mechanizmusokat felszámolnák. E tekintetben érdemes kiemelni a 2001 óta<sup>11</sup> napirenden lévő közös konszolidált társasági adóalap kérdését, amelyben a Bizottság 2011-ben javaslatot<sup>12</sup> dolgozott ki, azonban az erős tagállami ellenállás (elsősorban a Benelux államok és Írország) miatt elbukott ez a kezdeményezés<sup>13</sup>. Szintén erre a sorsra jutott a pénzügyi tranzakciós adóval kapcsolatos bizottsági javaslat<sup>14</sup> is. Ezekben az években egyre inkább látszott, hogy jogszabálykezdeményezés útján nem, vagy csak nagyon nehezen lehet érdemi eredményeket elérni. Ez pedig arra sarkallhatta a Bizottságot, hogy más módszereket is számításba vegyen. Ezek közül az egyik lehetőség, hogy górcső alá veszi a tagállami transzferárszabályozásokat és – ahol felmerülhet az uniós alapszabadságok korlátozása (elsősorban a letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása) – kötelezettségszegési eljárást<sup>15</sup> indít az érintett tagállammal szemben.<sup>16</sup> Azonban a Bizottság nem ezt az utat választotta, hanem az állami támogatásokra irányadó szabályokat vetette be. Ennek kapcsán a végső lökést valószínűsíthetően a 2010-es évek elején kirobbant pénzügyi botrányok<sup>17</sup> és a nyomában járó

<sup>11</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582.

<sup>12</sup> Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1-87. o.

<sup>13</sup> Inga CHELYADINA: Harmonization of Corporate Tax Base in the EU: An Idea Whose Time Has Come? *Bruges Political Research Papers*, 76/2019. 7-10., illetve 23.

<sup>14</sup> Javaslat a Tanács irányelve a pénzügyi tranzakciós adó közös rendszeréről és a 2008/7/EK irányelv módosításáról, COM (2011) 594 végleges, 2011.9.28., 1-33. o.

<sup>15</sup> A kötelezettségszegési eljárás az uniós jogrendben ultima ratio-nak minősül, célja az uniós jog alkalmazásának kikényszerítése a jogsértést elkövető tagállammal szemben. A szabályozás kereteit az EUMSZ 258-260. cikkei tartalmazzák. Kötelezettségszegési eljárást mind az Európai Bizottság, mind a tagállamok kezdeményezhetnek. Utóbbi esetkör azonban ritkán fordul elő, ráadásul a tagállamoknak először a konkrét ügye az Európai Bizottság elé kell terjeszteniük és csak utána fordulhat a Bírósághoz. Az Európai Bizottság által kezdeményezett eljárások alapvetően két szakaszra oszthatók: a Bizottság és a tagállamok kétoldalú párbeszédén alapuló pert megelőző szakaszra és a Bíróság előtt folyó szakaszra. Az eljárás tekintetében meghatározó szerepe van a kompromisszumkeresésnek, amelyet jól mutat, hogy a tagállamnak a pert megelőző szakaszban folyamatosan lehetősége van a Bizottsággal való megegyezésre pl: az indokolt véleményben foglaltak végrehajtásával. Amennyiben a bírósági szakaszt követően a Bíróság megállapítja a jogsértést, akkor a tagállamnak meg kell tennie az ítéletben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket, ellenkező esetben a Bizottság újra a Bírósághoz fordulhat és kérheti átalányösszeg vagy kényszerítő bírság megállapítását. Az eljárásról részletesen lásd: 1

KOROM Ágoston: Az uniós jog végrehajtásával kapcsolatos elméleti, és gyakorlati problémák. „A bírósági aktusokból eredő tagállami felelősség”. *PhD értekezés*, Károli Gáspár Református Egyetem Állam és Jogtudományi Kar, Doktori Iskola, Budapest, 2012. <https://corvina.kre.hu/phd/KoromAgoston.pdf>, 115-116., Tunjica PETRASEVIC-Marina DADIC: Infringement procedures before the Court of Justice of the EU. *Pravni Vjесnik God.* 29BR. 1, 2013. 77-98.

<sup>16</sup> Ezzel a kérdéssel részletesen foglalkozunk a „Szakirodalmi kritikák a Bizottság gyakorlatával szemben” c. alfejezetben a . oldalon.

<sup>17</sup> Ennek kapcsán itt érdemes kiemelnünk a komoly vihart kavaró LuxLeaks-et, illetve a Panama-aktákat. Előbbivel kapcsolatban részletesen lásd: Tax Games: The Race to the Bottom – Europe's role in supporting an unjust global

társadalmi elégedetlenség, valamint a feltételes adómegállapításokkal való visszaélés lehetősége (elsősorban az amerikai nagyvállalatok használták ki) jelentette. Az állami támogatásokra irányadó szabályok alapján való fellépés két okból is célszerűnek tűnt. Egyrészt az EUMSZ 108. cikke értelmében a Bizottság speciális jogosítványokkal bír az állami támogatások joga területén.<sup>18</sup> Másrészt az irányadó szabályozás (EUMSZ 107. cikk) alapján az állami támogatás főszabály szerint a belső piaccal összeegyeztethetetlen: *„a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közti kereskedelmet”*. Habár az EUMSZ 107. cikk külön nem nevesíti, az adóintézkedések is állami támogatásnak minősülhetnek (*„bármilyen formában nyújtott támogatás”*), amit a Bizottság 1998-ban<sup>19</sup> és 2016-ban<sup>20</sup> kiadott Közleményei, valamint az uniós esetjog<sup>21</sup> is megerősít.

A Bizottság tehát felismerte, hogy a versenyjog területén, azon belül is az állami támogatások ellenőrzése vonatkozásában olyan speciális jogkörökkel bír, amelyeket eddig nem aknázott ki teljesen és alkalmasak lehetnek egy széleskörű fellépésre a tagállamok által a multinacionális vállalatoknak feltételes adómegállapítások formájában nyújtott adókedvezményeivel szemben. A vizsgálatok 2013-2014-es megindulása elején Joaquin Almunia akkori versenyjogi biztos előzetesen arra figyelmeztetett, hogy a Bizottság nem ismer kegyelmet az indokolatlan kedvezményekkel kapcsolatban: *„Az uniós adóhatóságok kötelesek egyenlő feltételeket biztosítani ahelyett, hogy a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalatokat eltérően*

---

tax system. *Eurodad*, 8 November 2017. <https://eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom.pdf>, 106., illetve Massimiliano TROVATO: Tax Rulings and State Aid: A Treacherous Mix, *European Policy Information Center*. [http://www.epicenternetnetwork.eu/wp-content/uploads/2015/04/Trovato-EPICENTER-Tax\\_Agreements-Full1.pdf](http://www.epicenternetnetwork.eu/wp-content/uploads/2015/04/Trovato-EPICENTER-Tax_Agreements-Full1.pdf), 1-2. Az utóbbival kapcsolatban pedig: Bastian OBERMAYER-Frederik OBERMAIER: *The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money*. London, Oneworld Publications. 2017.

<sup>18</sup> Ennek keretében folyamatosan vizsgálja a tagállamokban létező támogatási programokat és amennyiben azok nem egyeztethetők össze a belső piaccal, eljárást indít az adott tagállammal szemben. A tagállamoknak kötelességük minden új támogatást és létező támogatás módosítását bejelenteniük a Bizottságnak és azokat a bizottsági vizsgálat lezárultáig nem hajthatják végre.

<sup>19</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o.

<sup>20</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o.

<sup>21</sup> E tekintetben érdemes itt kiemelni, hogy a Bíróság már egy 1961-es ítéletében, a *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* ügyben (C-30/59. sz. ügy *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont) kimondta, hogy *„az állami támogatás fogalma mindazonáltal tágabb jelentéssel bír, mint a szubvenció, mivel ez nemcsak a pozitív juttatásokat öleli fel, mint amelyeket maguk a szubvenciók jelentenek, hanem azok az intézkedések is ideértendők, melyek különböző formában, de csökkentik a vállalkozások azon költségeit, amelyek normál esetben a saját költségvetésüket terhelné, és amelyek anélkül, hogy szigorú értelemben szubvencióknak minősülhének, hasonló természetűek és ugyanolyan hatásuk van”*.



*kezelik*".<sup>22</sup> A Bizottság több mint 1000 feltételes adómegállapítást tekintett át, s a tagállamok ellen megindított hivatalos eljárások során olyan neves cégeknek biztosított feltételes adómegállapítások esetében rendelt el állami támogatás jogcímén visszatérítést, mint az Apple, a Starbucks vagy az Amazon.<sup>23</sup> A bizottsági fellépés azonban számos kritikát kapott mind a tagállamoktól, mind a szakértőktől. Többen is kritizálták a Bizottságot, hogy túllépett hatáskörén, mellyel megsérti a tagállami szuverenitást, szembemegy a Bíróság korábbi ítéleteivel, sőt veszélyezteti az adóelkerülés elleni nemzetközi fellépést. Különösen a szokásos piaci ár (angolul: arm's length principle) bizottsági értelmezését, valamint az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítését illették éles kritikával. Éppen ezért egyáltalán nem volt meglepő, hogy a tagállamok fellebbeztek a negatív bizottsági határozatokkal szemben és így az ügyek előbb a Törvényszékre, majd napjainkra a Bíróság elé kerültek.

Jelen disszertációban elsősorban arra keressük a választ, hogy:

- alkalmas eszközt választott-e a Bizottság amikor az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján lépett fel a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben vagy az évek során a bizottsági irányvonal kapcsán megfogalmazódott szakértői kritikák indokoltnak tekinthetők,
- elérte-e a kitűzött célját a bizottsági fellépés, vagyis – a multinacionális vállalatoknak kedvező tagállami jogszabályi környezet megváltozásával – visszaszorultak-e a tagállami hatóságok által kibocsátott feltételes adómegállapítások biztosította lehetőségeket kihasználó adóelkerülési gyakorlatok.

A disszertáció elkészítése során arra törekedtünk, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerülésével kapcsolatos bizottsági fellépést minél alaposabban feldolgozzuk. Éppen ezért a disszertáció nemcsak a bizottsági határozatokat és azok kapcsán megszületett uniós bírósági ítéletekre szorítkozik, hanem az a célja, hogy a maga egészében lássuk a folyamatot: az állami támogatások ellenőrzése, fogalma, illetve a bizottsági indítékok elemzése egyaránt része a disszertációnak. Ennek érdekében az elérhető magyar és angol nyelvű szakirodalmat részletesen beépítettük a disszertációba, amelyet újságcikkek, bizottsági határozatok és a bírósági esetjog egészít ki. Előljáróban kiemelnénk, hogy a bizottsági határozatok elemzése során a hangsúlyt a konkrét esetekből levonható megállapításokra helyeztük, melyek

<sup>22</sup> Bertold Bär-BOUYSSIÈRE-Ortwin CARRON-Michael HARDGROVE: Tax rulings and fiscal state aid in the EU. *DLA Piper*, <https://www.dlapiper.com/~media/Files/Insights/Events/2015/06/EUStateAid.pdf>; 3.

<sup>23</sup> Cleary GOTTLIEB: Three Years of EU State Aid Review of Tax Rulings: Taking Stock. *Alert Memorandum*, July 29, 2016. <https://www.clearygottlieb.com/~media/organize-archive/cgsh/files/publication-pdfs/alert-memos/three-years-of-eu-state-aid-review-of-tax-rulings-taking-stock.pdf>; 2.

segítségével a Bizottság értékelési szempontjai is kirajzolódtak. Ebből következik, hogy míg egyes eseteket részletesebben, addig másokat csak érintőlegesen vettünk végig és inkább a közös szempontrendszer (pl: bizottsági piaci ár, integrált és nem integrált vállalatok kérdése) kerestük bennük. A bírósági szakasszal kapcsolatos alfejezetben is hasonló módszert alkalmaztunk. A lábjegyzetekben elsődlegesen csak a forrásokat tüntettük fel, de előfordult, hogy magyarázó lábjegyzeteket is alkalmaztunk abban az esetben, ha azt a téma könnyebb érthetősége megkövetelte és azt nem lehetett az elemzés megtörése nélkül a főszövegben elhelyezni. A magyarázó lábjegyzetek közül kiemelkedik az általános jogelvek vonatkozásában tett gondolatok, amelyek esetében az alapvető információkon túl részletesen is kitértünk a jogbiztonság és a jogos bizalom védelmének elveire, támaszkodva a bírósági esetjogra.

Összességében véve tehát erős szakirodalmi háttérrel igyekeztünk feldolgozni a témát, ahol elsődlegesen az angol nyelvű szakirodalomra támaszkodtunk. Ez betudható annak, hogy a magyar szakirodalom relatíve kevés és inkább a témakör egy-egy aspektusára fókuszál. Magyar nyelven elsősorban a jogszabályokat, a bizottsági határozatokat és a bírósági esetjogot érhetjük el. Utóbbiak feldolgozása – terjedelmüknél fogva – egyfajta racionalizációt is kívánt tőlünk: egy-egy kiemelt kérdésre (pl: szokásos piaci ár elve) koncentrálni vizsgáltuk meg ezeket. Így tulajdonképpen azzal, hogy átfogó kutatás keretében elemezzük a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatával szembeni bizottsági fellépést, azt a célt is szolgáljuk, hogy a jövőben a magyar szakirodalomban is induljanak meg újabb kutatások e területen.

A disszertáció felépítése tekintetében a fenti módszertant követve az első fejezetben a bizottsági vizsgálatok kiindulópontját jelentő alapproblémát tárgyaljuk. Ennek keretében elsőként a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak hátterét vizsgáljuk meg, melynek során többek között kitérünk a multinacionális vállalat fogalmára és a multinacionális vállalatok világgazdaságban betöltött szerepére, az adóelkerülés és az adókijátszás közötti különbségekre, az adóelkerülési gyakorlatok tipizálására, valamint az adóparadicsomok kérdésére. Megerősítésre kerül az a tény, hogy napjainkban a legnagyobb multinacionális vállalatok az éves árbevételük és befolyásuk tekintetében már vetekszenek az államok gazdasági-politikai erejével, amely rendkívül megnehezíti a hatékony fellépést az általuk folytatott adóelkerülési gyakorlatokkal szemben. Ráadásul tovább rontja a helyzetet, hogy egyes államok kifejezetten arra törekednek, hogy a multinacionális vállalatoknak kedvező, ún. preferenciális adórezsimeket hozzanak létre. Ez alól pedig az Európai Unió sem kivétel: a Benelux államok és Írország – ahogy látni fogjuk – kirívó példának minősülnek e téren. Nem véletlen tehát, hogy a Bizottság vizsgálatai elsősorban ezekre a tagállamokra irányultak. Ezt követően a fejezet második felében azokat a specifikus okokat tekintjük át, amelyek végül határozott fellépésre

kényszerítették a Bizottságot. Ennek kapcsán részletesen is elemezzük a multinacionális vállalatok jelentős költségvetési bevételek kiesését okozó adóelkerülési gyakorlatainak hatását, amely a 2010-es években kirobbant pénzügyi botrányokkal párhuzamosan hozzájárult a társadalmi elégedetlenség megerősödéséhez, valamint az amerikai cégek versenyelőnyét (döntően a Trump-reform előtti amerikai szabályozás eredménye; elérték, hogy lényegében véve sem az USA-ban, sem Európában ne fizessenek adót) és a feltételes adómegállapításokkal való visszaélés lehetőségét.

A harmadik fejezetben azzal a kérdéssel foglalkozunk, hogy a Bizottság miért nem a hagyományos, a pozitív adóharmonizáción keresztül (jogszabálykezdeményezéssel) való utat választotta a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépés fő csapásirányának. E tekintetben látni fogjuk, hogy a bizottsági törekvéseket a jogalkotási eljárás során egyrészt az egyhangúság követelménye, másrészt a tagállamok ellenállása is nehezítette, mivel az adózás, különösen a közvetlen adók, továbbra is érzékeny területnek számít a tagállamok számára: a szuverenitásuk részének tekintik. Nem véletlen tehát, hogy számos kezdeményezés bukott el az évek során, amelyek fokozatosan arra a következtetésre készítették a Bizottságot, hogy az alternatív lehetőségeket is számba vegye, melyek közül az uniós alapszabadságok és az állami támogatások jogának alkalmazása érdemel figyelmet. Az, hogy végül miért a Bizottság az állami támogatások joga mellett döntött, arra majd a következő fejezetben térünk ki részletesen.

A negyedik fejezetben az állami támogatásokra irányadó szabályok elméleti és gyakorlati hátterét tekintjük át. Ennek során előbb azzal a kérdéssel foglalkozunk, hogy vajon miért van szükség az állami támogatások ellenőrzésére, illetve milyen anyagi és eljárási szabályok vannak az állami támogatások joga területén. Ezt követően az állami támogatások EUMSZ 107. cikk 1. bekezdés szerinti fogalmi elemeit vizsgáljuk az adóintézkedések vonatkozásában az esetjog tükrében. Habár az említett cikk külön nem nevesíti, az adóintézkedések is állami támogatásnak minősülhetnek, nemcsak a direkt támogatások. A Bíróság már igen korán, a 70-es évekre kialakította az adóintézkedésekre vonatkozó gyakorlatát. Ezzel szemben a Bizottság a 90-es évekig elvétve vizsgált ilyen eseteket, azonban fokozatosan szemléletet váltott, melynek betetőzése a multinacionális vállalatoknak feltételes adómegállapítások formájában nyújtott adókedvezmények elleni vizsgálatok sorozata.

Az ötödik fejezetben a Bizottság vizsgálati sorozata kerül a középpontba, melynek folyamán meghatározott szempontrendszer (pl: szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása, a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése, szelektív előny) alapján részletesen áttekintjük a bizottsági határozatokat, az arra érkező szakértői kritikákat, majd végül azt, hogy az uniós

bírósági fórumok (Törvényszék, Bíróság) hogyan foglaltak állást a legvitatottabb kérdésekben. E tekintetben érdemes kiemelni, hogy habár a szakértők általánosságban üdvözölték a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni bizottsági fellépést, azonban rámutattak arra is, hogy a Bizottság erre hivatkozva tiltott adóharmonizációra törekszik a közvetlen adózás területén, ahol a Szerződések értelmében a tagállamok továbbra is autonómiával rendelkeznek. Ennek eszköze elsődlegesen a szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása, valamint a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése. Utóbbi lényege röviden abban ragadható meg, hogy a Bizottság szerint a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely része az EUMSZ 107. cikk alapján végzett vizsgálatnak, függetlenül attól, hogy ezt az elvet az adott tagállam jogrendje tartalmazza vagy sem. Amennyiben a Bíróság jóváhagyja a Bizottság irányvonalát, akkor a tagállamok transzferárazással kapcsolatos szabályrendszerének alakításában (különösen a szokásos piaci ár elve esetében) a nemzeti jog és a nemzetközi soft law mellett fokozatosan meghatározó szerepre tesz majd szert az uniós jog is. Az eljárások tétje tehát az volt, hogy tovább szűkül-e a tagállamok mozgástere a közvetlen adók területén vagy a Bíróság útját állja a bizottsági törekvéseknek.

A hatodik és egyben záró fejezetben röviden összegezzük a disszertációban lefolytatott kutatást és kiemeljük az abból levonható legfontosabb megállapításokat. Ennek keretében kitérünk arra is, hogy a bizottsági fellépés elérte-e a kitűzött célját és vajon alkalmas eszköznek tekinthető-e az állami támogatásokra irányadó szabályok alapján lefolytatott vizsgálatok.

A disszertáció elején, előzetesen, az alábbi hipotéziseket fogalmazzuk meg:

- a Bizottságnak az állami támogatások jogán nyugvó fellépését az elméleti jogalapon túl számos gyakorlati szempont is vezérli, így valójában nem egy ad hoc döntésről, hanem egy jól megtervezett cselekvéssorozatról van szó,
- a Bizottság a 2010-es évek elejére azzal volt kénytelen szembesülni, hogy a közvetlen adók harmonizálása vonatkozásában jogszabálykezdeményezés útján nem, vagy csak nagyon nehezen lehet érdemi eredményeket elérni az erős tagállami ellenállás miatt,
- a feltételes adómegállapítások – noha legálisak – több szempontból is problematikusnak mondhatók. A 2010-es évek elejére nyilvánvalóvá vált, hogy nemcsak a multinacionális vállalatok által alkalmazott adóelkerülési technikák vezetnek komoly adóbevételekieséshez az Európai Unióban, hanem ehhez jelentősen hozzájárul bizonyos országok – köztük számos uniós tagállam – adóhatóságainak diszkrecionális gyakorlata is, amely az általuk kibocsátott, a multinacionális vállalatoknak rendkívül kedvező feltételes adómegállapításokban ölt leginkább testet („sweetheart deals”),

- a Bizottság érvelésével szemben a szokásos piaci ár elve nem következik az EUMSZ 107. cikkéből, mivel a tagállami jogban gyökerezik, vagyis csak akkor alkalmazható, ha azt ténylegesen is beépítették az általános adóztatást jelentő és referenciarendszerként szolgáló nemzeti adórendszerbe,
- habár a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben a bizottsági fellépés fő irányvonala a jövőben várhatóan ismételen a jogszabálykezdeményezés útján történő fellépés – annak minden nehézsége ellenére – lesz, nem állítható az, hogy az állami támogatásokra irányadó szabályok alapján lefolytatott vizsgálatok nem érték volna el a céljukat: ezt bizonyítja többek között, hogy a folyamatokban leginkább érintett tagállamok a multinacionális vállalatoknak kedvező szabályozásaik módosítására kényszerültek, valamint hozzá kellett járulniuk az adóelkerülési gyakorlatok visszaszorítását célzó uniós jogszabályok elfogadásához pl: globális minimumadó

A disszertáció keretében lefolytatott kutatás során a fenti hipotéziseket részletesen is megvizsgáljuk. Vajon beigazolódnak-e az előzetes sejtéseink?

## **2. Mi volt az oka annak, hogy a Bizottság a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben a kemény fellépés mellett döntött?**

A jelen fejezet első felének háttérében az az alapgondolat áll, hogy a globalizáció keretében az államok mellett olyan új szabályozó hatalmak (pl: nemzetközi szervezetek) jelentek meg, amelyek napjainkra egyre inkább kétségessé teszik az államok korábbi „kiváltságos” helyzetét. E folyamatok nyertesei közé tartoznak többek között a multinacionális vállalatok is, melyek az elmúlt évtizedek során valóságos óriásokká váltak: némelyikük – gazdasági – nagysága már az államokéval vetekszik. Ez viszont olyan új helyzetet eredményez, amely lényegesen megnöveli mozgásterüket, melyet nemcsak az adóelkerülésre szolgáló kiskapuk igénybevételére, hanem már az egyes országok, valamint az Európai Unió vezetésének befolyásolására is kihasználnak. Utóbbi ugyanis lehetőséget biztosít számukra, hogy a jogalkotási-jogalkalmazási folyamatok kedvezően alakuljanak rájuk nézve.

Elsőként tehát ezzel a témával fogunk részletesen foglalkozni, melynek során röviden áttekintjük a multinacionális vállalat fogalmát és a világgazdaságban betöltött szerepét, megvizsgáljuk az adóelkerülés problematikáját v, melynek keretében kitérünk a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataira is. Utóbbit összekapcsoljuk az adóparadicsomok és a preferenciális adórezsimek kérdéskörével, mivel több uniós tagállamra is ráillik ez a minősítés: változatos adókedvezmények biztosításán túl hosszú éveken át nemcsak eltűrték, hanem gyakorlatilag elő is segítették, hogy a náluk működő multinacionális vállalatok jelentős mértékben csökkentsék az adófizetési kötelezettségüket. Mindez pedig komoly, dollármilliárdokban mérhető társasági adóbevételkieséssel járt uniós és világ szinten egyaránt. A fejezet második felében azokat a specifikus okokat vizsgáljuk meg, amelyek végül a Bizottságot arra kényszerítették, hogy erőteljes és átfogó fellépést tegyen a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Ugyanis ezek már olyan kihívást jelentettek, amelyre a Bizottságnak érdemben reagálnia kellett. Ennek kapcsán előljáróban fontos kiemelnünk, hogy a 2010-es évek elején kirobbant adóügyi botrányok (elsősorban a LuxLeaks) miatt rendkívül kritikussá vált a közvélemény és az amerikai cégek versenylőnye is egyre inkább tetten érhető volt. Nem véletlen tehát, hogy a későbbiek során a legnagyobb horderejű vizsgálatok (pl: Apple) éppen amerikai cégek ellen zajlottak. A Bizottság a konkrét indokot a fellépésére a feltételes adómegállapítás jogintézményével való visszaélésben találta meg. A probléma háttérében röviden az áll, hogy ezekben az esetekben az adóhatóság eltér az általános

adójogszabályoktól és egyedi határozatokkal olyan adókedvezményt nyújt a kérelmezőnek, amely mások számára nem elérhető vagy alkalmazható.<sup>24</sup> A 2010-es évek elejére a nemzetközi szakirodalomban már számos olyan tanulmány megjelent, amelyek ezzel a kérdéssel foglalkoztak és a Bizottság felhasználhatta ezeket az érveket a vizsgálatok megindítására. Ennek érdekében külön munkacsoportot állított fel az adótervezési gyakorlatok elemzésére, melynek során több mint 1000 esetet tekintett át és kiderült, hogy a multinacionális vállalatok változatos kedvezményekben részesülnek az uniós tagállamokban. Ezt követően már csak a megfelelő eszközt kellett megtalálnia a fellépéshez.

---

<sup>24</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 206.

## 2.1. Államok és a multinacionális vállalatok, avagy hogyan segítik elő egyes országok – köztük uniós tagállamok – a multinacionális vállalatok adóelkerülését

### 2.1.1. Multinacionális vállalat fogalma és a világgazdaságban betöltött szerepe

Napjainkban – elsősorban a globalizációnak köszönhetően<sup>25</sup> – a multinacionális vállalatok meghatározó szerepet töltenek be a világgazdaságban: ma már szinte elképzelhetetlen lenne az életünk nélkülük. Habár a hétköznapi életben rendszeresen szóba kerülnek a multinacionális vállalatok, pontos meghatározásuk már messze nem egyszerű feladat. Éppen ezért érdemes a fogalmi kereteket tisztáznunk. A szakirodalomban és a nemzetközi dokumentumokban számos meghatározás létezik.<sup>26</sup> Ezek közül az egyik legelterjedtebb az OECD által 1976-ban elfogadott, mely szerint „*a multinacionális vállalat olyan, több országban jelenlévő vállalatok és más entitások csoportja, melyek tevékenységüket változatos módon koordinálják. A vállalaton belül az egyes entitások autonómiája között jelentős eltérés lehet, egy vagy több entitás akár meghatározó befolyást is gyakorolhat a többiek tevékenysége fölött*”.<sup>27</sup>

Noha az egyes multinacionális vállalatok eltérő méretük, tevékenységük stb. miatt változatosságot mutatnak, több közös tulajdonsággal is rendelkeznek, melyek megkülönböztetik őket más entitásoktól. Ezek közül Franklin Root az alábbiakat emeli ki:

- a világ számos országában letelepedett leányvállalataik révén külföldi termelést folytatnak,
- közvetlen ellenőrzést gyakorolnak a leányvállalataik üzletpolitikája felett, valamint

<sup>25</sup> A multinacionális vállalatok kialakulásával kapcsolatban részletesen lásd: Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <http://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 2., PONGRÁCZ Alex: *Nemzetállamok és új szabályozó hatalmak a globális erőterben – avagy megszelídíthető-e a globalizáció?* Budapest, Dialóg Campus, 2019. 77-94., illetve 124-133.

<sup>26</sup> Ennek kapcsán érdemes megjegyezni, hogy a multinacionális vállalattal kapcsolatban több elnevezést is használnak párhuzamosan a szakirodalomban úgy, mint transznacionális vállalat, globális nagyvállalat. Egyesek szerzők ugyanakkor megkülönböztetik a multinacionális vállalatot a transznacionálístól. Ugyanis míg előbbi esetében a tulajdonosok egy országból kerülnek ki, addig az utóbbi tekintetében több országból származnak. Továbbá míg a multinacionális vállalat esetében tulajdonosi kör nem különül el egymástól és egységes üzletpolitika jellemzi, addig a transznacionális vállalatok üzletpolitikáját az „anyagazdaságban” lévő irányítócsoporthatározza meg és globális optimalizálásra törekszik. Erről részletesen lásd: TARRÓ Adrienn: A transznacionális vállalatok világgazdasági jelentősége: a megítélés és a szabályozás lehetőségei. *E-CONOM*, 2012/I./2. 15-16., valamint PONGRÁCZ i. m. 127. 637. lábjegyzet. Előbbi tanulmány a multinacionális vállalat és a transznacionális vállalat fogalmát szinonimaként használja, így a későbbiek során a benne szereplő adatokra hivatkozni fogunk.

<sup>27</sup> John Gerard RUGGIE: Multinationals as global institution: Power, authority and relative autonomy, *Regulation & Governance*, vol. 12, no. 3 (2018) 318.



- olyan üzleti stratégiákat alkalmaznak a gyártás, kereskedelem, pénzügyek és a személyzeti kérdések terén, melyek átlépi az országhatárokat.<sup>28</sup>

A világgazdaságban betöltött meghatározó szerepüket önmagában véve már az a tény is jól mutatja, hogy míg 1970-ben mindössze 7 ezer multinacionális vállalat volt, addig számuk 2000-ben már elérte a 38 ezret és napjainkra becslések szerint ez a szám meghaladta a 80 ezret is,<sup>29</sup> amelyhez megközelítőleg 800 ezer leányvállalat tartozik. Ugyanakkor az 500 legnagyobb vállalat a Triád (Észak–Amerika, Európai Unió, Ázsia – Kína, Japán) országai közül kerül ki,<sup>30</sup> elsősorban az USA-ból, valamint Japánból.<sup>31</sup> Szintén beszédes adat, hogy a világkereskedelem tekintélyes része is ezen vállalatok között zajlik (közel 10 trillió dollár értékben<sup>32</sup>) és a világ gazdasági teljesítményének 33%-át termelik meg.<sup>33</sup> Érdekeség, hogy gazdasági aktivitásuk döntően az OECD országokhoz kötődik: míg a gyártás helyszíne szerint 70%, addig a tulajdonosi kör alapján 93%. Utóbbi viszont mindössze néhány országot (USA, Egyesült Királyság, Franciaország, Németország, Japán, Hollandia és Svájc) foglal magában.<sup>34</sup> Mindazonáltal nemcsak együttesen, hanem az egyes vállalatok külön-külön is jelentős erőt képviselnek. Egy, a bizottsági vizsgálatok megindulása előtt nem sokkal készült, felmérés szerint a világ 100 legnagyobb gazdasága közé 37 multinacionális vállalat férne be, ha a vállalatok éves bevételeit egyenértékűnek vennénk az országok éves GDP-ével. A legnagyobb éves bevételt elért vállalat, a Walmart például huszonnyolcadik lenne ezen a listán és olyan országokat utasítana maga mögé, mint Ausztria, Dél-Afrika vagy Dánia.<sup>35</sup>

A globalizáció kínálta új helyzetet tehát sikeresen használták ki a multinacionális vállalatok, hiszen számukra kifejezetten kedvező volt, hogy a korábban uralkodónak számító protekcionista gazdaságpolitikát a piaci liberalizáció, valamint a tőke szabad áramlása előtt tornyosuló akadályok jelentős részének lebontása váltotta fel. Általánossá vált a határon átnyúló jelleg, s az országok közötti pénzmozgások is intenzívebbé váltak. Ennek nyomán előtérbe

<sup>28</sup> Franklin R. ROOT: *Entry strategies for international markets*. New York, Lexington Books, 1994. 6.

<sup>29</sup> Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <http://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 2.

<sup>30</sup> TARRÓ i. m. 18.

<sup>31</sup> G.S. RAKHIMOVA-O.A. SHIPSHOVA-F.A. MUKHAMETSHINA-S.M. SYURKOVA: Value and Role of Multinational Corporations in Processes of Globalization of Economy and their Influence on Economic Security of the Country. *Advances in Economics, Business and Management Research*, vol. 114 (2020) 172. A Triád meghatározó szerepét a fentiekén túl az is jól mutatja, hogy a világ 100 legnagyobb multinacionális vállalata közül 41 észak-amerikai, 28 ázsiai és 27 európai, míg a világ többi térségéhez mindössze 4 vállalat tartozik (1 dél-amerikai és 3 orosz).

<sup>32</sup> Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <https://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 2.

<sup>33</sup> TARRÓ i. m. 18.

<sup>34</sup> Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <http://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 3-6.

<sup>35</sup> <https://www.tni.org/en/infographic/planet-earth-corporate-world>

került a versenyképesség, a minél kedvezőbb adózási feltételek biztosítása, mivel a befektetők már nincsenek egy-egy államhoz kötve, szabadon válogathatnak az egyes „ajánlatok” között. Mindez pedig azt eredményezte, hogy a kormányoknak egyre inkább figyelembe kellett venniük az adópolitikájuk kialakításakor a nemzetközi környezetet, valamint a rivális országok törekvéseit: egy olyan lefelé tartó adóverseny („*race to the bottom*”) jelent meg, amelynek során számos állam a társasági adók radikális csökkentésével kívánják megnyerni maguknak a multinacionális vállalatokat. E tekintetben elegendő arra hivatkoznunk, hogy 1985 és 2018 között a társasági adó átlagos mértéke több mint a felére, 49%-ról 24%-ra csökkent a világon.<sup>36</sup> Nem lehet már tehát kizárólag a hazai viszonyokra tervezni. Ez viszont új távlatokat nyitott meg a multinacionális vállalatok előtt, beköszöntött az „aranykor”. Nem véletlen, hogy az elmúlt 50 év során megtízszereződött a számuk.

Ezek a folyamatok azonban nem következhetek volna be (legalábbis nem ilyen mértékben), ha a multinacionális vállalatok térnyerésében maguk az államok nem lettek volna érdekeltek. Ugyanis az államok számára így lehetővé vált, hogy hozzáférjenek egy hatalmas és növekvő fogyasztói piacoz, természeti erőforrásokhoz, valamint különleges technológiához/tudáshoz. Emellett a multinacionális vállalatok hozzájárulnak a gazdasági növekedéshez, a foglalkoztatáshoz, az infrastruktúrafejlesztéshez, valamint új beruházásokat is generálnak az adott országban.<sup>37</sup> A multinacionális vállalatok jelenléte tehát a fogadó ország gazdaságát kedvezően befolyásolhatja, beleértve a GDP növekedés, a verseny stimulálását, valamint az általános életszínvonal és szegénységi ráta csökkentését.<sup>38</sup> Ráadásul olyan piacokon is megjelenhetnek, ahol a belépési korlátok a helyi cégek számára túl magasak lennének.<sup>39</sup>

Ugyanakkor ennek ellenére sem hagyhatók figyelmen kívül a multinacionális vállalatok által okozott negatív gazdasági hatások, valamint a nyomukban járó politikai-társadalmi kihívások. Előbbit úgy foglalhatnánk össze, hogy az érintett ország gazdasága könnyen kiszolgáltatottá válhat, mivel a multinacionális vállalatok vezetése nem a helyi érdekeket, hanem a profitmaximalizálást tartja szem előtt és ennek rendel alá más szempontokat is. Ezt a célt pedig számos leányvállalata, valamint az egyes adórendszerek ismeretének birtokában jó eséllyel meg

<sup>36</sup> Gabriel ZUCMAN: Taxing multinational corporations in the 21st century. *Economists for Inclusive Prosperity*, September 2018. <https://econfp.org/wp-content/uploads/2019/02/10.Taxing-Multinational-Corporations-in-the-21st-Century.pdf>, 1.

<sup>37</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Multinational enterprises in the global economy. *OECD*, May 2018. <https://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 2., TARRÓ i. m. 19-20., ROOT i. m. 8., Marcel KORDOS-Sergej VOJTOVIC: Transnational corporations in the global world economic environment. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 230 (2016) 152., Alina-Petronela HALLER: Globalisation, multinational companies and emerging markets. *Ecoforum*, vol. 5., no. 1 (2016) 10.

<sup>38</sup> HALLER i. m. 10.

<sup>39</sup> ROOT i. m. 8.

is valósíthatja. Ezzel szemben a fogadó állam mozgásteret sokkal korlátozottabb, hiszen – ahogy az imént részleteztük – piaci liberalizáció, valamint a tőke szabad áramlása előtti akadályok jelentős részének lebontásával egyre inkább előtérbe kerül a versenyképesség, vagyis az országoknak egymással kell versenyezniük a befektetésekért, ami a vállalati adóterhek csökkenését vonja maga után. Mindezek következtében a multinacionális vállalatok:

- erősíthetik a függőséget az élelmiszerek, valamint a fogyasztási árucikkek tekintetében,
- csökkenthetik az adott ország gazdaságának függetlenségét a nemzetközi tőkepiacoktól,<sup>40</sup>
- kihasználhatják a helyi munkaerőt,<sup>41</sup>
- a helyben megszerzett nyereség döntő részét az anyaországba küldhetik vissza,
- kiszoríthatják a helyi cégeket, valamint fennáll a kockázata oligopóliumok, valamint monopóliumok létrejöttének,
- veszélyeztethetik az őket – a foglalkoztatás és az adóbevételek biztosítása érdekében – beengedő fogadó állam szuverenitását.<sup>42</sup>

A fentiekén túlmenően politikai-társadalmi kihívást is jelentenek. Ez összefügg azzal, hogy az államok a globalizáció következtében – noha továbbra is központi szerepet töltenek be – megszűntek a hatalom kizárólagos birtokosai lenni: új szabályozó hatalmak jelentek meg a színtéren, köztük a multinacionális vállalatok, amelyek a gazdasági hatalmukat kívánják a politika területén is kamatoztatni. Ennek kapcsán érdemes kiemelni John Gerrard Ruggie tipizálását,<sup>43</sup> aki Doris Fuchs nyomán a politikai hatalom három fajtáját különbözteti meg a multinacionális vállalatok esetében: instrumentális,<sup>44</sup> strukturális<sup>45</sup> és diszkurzív.<sup>46</sup> Mindez rávilágít arra, hogy a multinacionális vállalatok – noha számos pozitív gazdasági hatásuk van –

<sup>40</sup> RAKHIMOVA-SHIPSHOVA-MUKHAMETSHINA-SYURKOVA i. m. 172-173.

<sup>41</sup> TARRÓ i. m. 20.

<sup>42</sup> ROOT i. m. 8.

<sup>43</sup> Erről részletesen lásd: RUGGIE i. m. 321-326.

<sup>44</sup> Lényegében véve az üzleti lobbinak feleltethető meg, melynek keretében a vállalatok az információs aszimmetriát, valamint a döntéshozatal tekintetében fennálló privilegizált helyzetüket használják ki. Napjainkban ez a legfontosabb eszköz a multinacionális vállalatok kezében a befolyásuk érvényesítésére.

<sup>45</sup> Ebben az esetben arról van szó, hogy a multinacionális vállalat a saját érdekeinek megfelelően tudja befolyásolni az eseményeket, amely azt is magában foglalja, hogy képes megakadályozni a számára kedvezőtlen forgatókönyvek bekövetkezését. Mindezt természetesen anélkül, hogy lobbierjét igénybe kellene vennie. Ennek elsősorban az az oka, hogy az államokkal szemben a multinacionális vállalatok területileg nem kötött entitások, jól tudnak alkalmazkodni a helyi lehetőségekhez. A strukturális hatalom kapcsán több példát is felhozhatunk úgy, mint nemzetközi választottbíróóság előtti per indítása egy kormány ellen, transzferárazás vagy az adóparadicsomok nyújtotta lehetőségek kiaknázása.

<sup>46</sup> Másnéven puha hatalom. Itt a kényszerítés helyett a meggyőzésen van a hangsúly, amely a legtöbbször olyan identitásformáló nézetek terjesztésében jelenik meg, mint például a minimalista állam koncepciója, alacsonyabb adóterhek vagy kevesebb állami szabályozás. E célra pedig gyakran agytrösztöket hoznak létre vagy támogatnak a háttérből pl: American Enterprise Institute, a Heritage Foundation, Cato Institute.

egyúttal komoly kockázatokat is jelentenek a világgazdaság számára. Általuk ugyanis olyan – korábban nem ismert – nagyságú tőkekoncentráció valósulhat meg, amely kikezdheti az államok szuverenitását is. Ezekben a folyamatokban pedig kulcsszerepe van a különböző adóelkerülési gyakorlatoknak is, melyek míg tovább gyarapítják az egyes vállalatok vagyonát, addig az államokat jelentős költségvetési bevételektől fosztják meg, kiszolgáltatva ezzel őket a vállalatoknak.

### 2.1.2. Multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai

Mielőtt azonban a multinacionális vállalatok konkrét adóelkerülési gyakorlatait megvizsgálánk, érdemes először a fogalmi kereteket tisztáznunk. Ugyanis napjainkban egyre inkább kétséges, hogy milyen adózói magatartás minősül ténylegesen jogellenesnek, amelynek döntő jelentősége van az elhatárolás és ezen keresztül a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni sikeres fellépés tekintetében (a fogalmi keretek elmosódása miatt a jogszabálykezdeményezés útján való fellépés is nehezebb). Előbbi ugyanakkor súlyosbítja az a tény is, hogy több, egymáshoz közel álló fogalom is van a szakirodalomban az adóteher csökkentését célzó adózói magatartásokra vonatkozóan,<sup>47</sup> valamint egyre több az olyan szürkezónás, egyik vagy másik kategóriába nehezen besorolható, adózói tevékenység, amelyek összességében jócskán megnehezítik az eligazodást a témában. Az elkövetkezőkben ezért – a téma könnyebb érthetősége érdekében – a kérdéskört az adótervezés – adóelkerülés – adókijátszás – adócsalás fogalmi négyesének szemszögéből tekintjük át, elsőként a két végtetnek számító adózói magatartást (adótervezés v. adócsalás) összehasonlítva.

Az adótervezés tekintetében fontos kiemelnünk, hogy ez esetben a bűncselekmény gyanúja egyáltalán nem vetődhet fel és alapvetően jogellenességről sem lehet szó, mivel itt az adózó a jog adta kereteken belül alkalmaz – különböző gazdasági számítások alapján – olyan megoldásokat, amelyek számára a legkedvezőbb adófizetési kötelezettséggel járnak pl: adókedvezmények igénybevétele.<sup>48</sup> Földes Gábor szerint „*az adótervezés a gazdasági,*

<sup>47</sup> A szakértők többek között olyan kifejezéseket használnak, mint adótervezés, adóelkerülés, adókikerülés vagy adókijátszás. Ezzel kapcsolatban részletes lásd: ERDŐS Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolc, Miskolci Egyetem, 2012. 168-171.

<sup>48</sup> Ennek kapcsán részletesen lásd: Facing tax fraud in the European Union - Challenges and perspectives. *Themis competition – 2016 edition*, Semi-Final A – International Cooperation in Criminal Matters, [https://portal.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2\\_TH\\_2016\\_01.pdf](https://portal.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf) ; 2., Maria Mihaela POSTEA: Theoretical and methodological approaches on tax evasion. *DIEM: Dubrovnik International Economic Meeting*, vol. 6, no. 1 (September 2021). 184., TÓTH Mihály: Az adócsalás elkerülésének hamis mítoszai. *Miskolci Jogi Szemle*, 2019/2. különszám/2. kötet. 420., ERDŐS (2012) i. m. 169.

gazdaságossági számítások alapján történő adóoptimalizálást jelent, azaz a különböző adófizetési kötelezettségek és a jövedelmezőség olyan kombinációját, amely a vállalkozás számára az adott feltételek között a legkedvezőbb eredménnyel jár”.<sup>49</sup> Napjainkban a multinacionális vállalatok előszeretettel élnek ezzel az eszközzel, melynek háttérében a jövedelmet megadóztató adórendszerek elterjedése, valamint az adókulcsok 20. században bekövetkezett emelkedése áll.<sup>50</sup> Ugyanis csak így tudták elkerülni a kettős adóztatás veszélyét, valamint azt, hogy a forrásországok túlságosan megadóztassák őket.<sup>51</sup> Ugyanakkor a globalizáció, valamint a nyomában járó liberalizáció, a tőke szabad áramlásával szembeni korlátok jelentős részének lebontása és a szolgáltatások konkrét fizikai jelenlét nélküli nyújtása lehetővé tette az agresszív adótervezési struktúrák kialakulását is, amelyek már a jog kereteit feszegetik, esetenként komoly károkat okozva az egyes országok gazdaságának. Ennek háttérében elsősorban az áll, hogy az adórendszerek hagyományosan a kettős adóztatás elkerülésére fókuszálnak és sokszor nem harmonizáltak. Nem véletlen tehát, hogy számos szerző, nemzetközi szervezet, valamint az Európai Unió is kiemelt figyelmet szentel e jelenségnek.<sup>52</sup> A Bizottság a 2017-es európai szemeszteri tematikus tájékoztatójában<sup>53</sup> úgy fogalmaz, hogy az agresszív adótervezés értelmében az adózó az adórendszer technikai sajátosságait, valamint két vagy több adórendszer közötti eltéréseket az adófizetési kötelezettségének a csökkentésére használja fel. Számos formában jelenhet meg, úgy, mint kettős levonás (ugyanazt a veszteséget mind a forrás, mind a székhely szerinti államban levonják) vagy kettős nem adóztatás (a forrás államban nem adózott jövedelem a székhely szerinti államban is mentesül az adózás alól).<sup>54</sup> Leggyakrabban a következő módszereket alkalmazzák: adósságátcsoportosítás, a szellemi tulajdonhoz fűződő jogok és az immateriális javak stratégiai elhelyezése, valamint a transzferárazás (vagy azzal való visszaélés). Mindezek alapján jól látszik, hogy olyan konstrukciók alkalmazásáról van szó, amelyek talán jogszerűek, azonban a jog céljával ellentétesek. Ennek ellenére ezen gyakorlatokat ténylegesen nagyon

---

<sup>49</sup> ERDŐS (2012) i. m. 169.

<sup>50</sup> Ugyanakkor az elmúlt évtizedekben már éppen az okoz komoly problémát az állami költségvetések számára, hogy a társasági adókulcsokat jelentősen lecsökkentették. Erre a későbbiek során részletes is kitérünk.

<sup>51</sup> Brian J. ARNOLD-James R. WILSON: Aggressive international tax planning by multinational corporations: The Canadian context and possible responses. *The School of Public Policy Research Papers*, vol.7., no. 29. (2014) 1.

<sup>52</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: BÉKÉS (2019) i. m. 236-242.

<sup>53</sup> Curbing aggressive tax planning. *European Semester Thematic Factsheet*, 20.11.2017. [https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150511/5%20-%2004%20european-semester\\_thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150511/5%20-%2004%20european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_en.pdf), 1-3.

<sup>54</sup> ARNOLD-WILSON i. m. 17., POSTEA i. m. 184.

nehéz elhelyezni a jogszerűség-jogellenesség skáláján: Alfred Hacker szerint ezek az adóelkerülés és az adókijátszás közötti szürke zónában helyezkednek el.<sup>55</sup>

Az adózói magatartások másik végétét képezi az adócsalás. Egyes szerzők az adókijátszás szándékos formájának tekintik pl: Békés Balázs szerint ide olyan esetek sorolhatók, amelyek büntetőjogi úton szankcionálhatók.<sup>56</sup> Ugyanakkor célszerű önálló adózói magatartásként kezelnünk, melyet többek között az a tény is indokol, hogy az adócsalás – szemben a többi adózói magatartással – bűncselekménynek számít: ebben az esetben az adócsökkentési magatartás kifejezetten kimeríti az adott ország büntető jogszabályaiban foglalt feltételeket.<sup>57</sup> Erre világít rá a Könyvelők Nemzetközi Szövetsége (IFAC) definíciója is, melynek alapján az adócsalás „egy szándékos cselekedet, amelyet a menedzsment tagjai közül egy vagy több olyan személy követ el, akik az irányításért felelnek, munkavállalók vagy harmadik felek, a megtévesztés eszközével élve jogellenesen kívánnak szert tenni előnyökre”.<sup>58</sup> Ennél egyértelműbben fogalmaz Deák Dániel, amikor kiemeli, hogy az adócsalás bűncselekményét csak akkor lehet elkövetni, ha valaki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre, adatra vagy körülményre nézve tesz valótlantartalmú nyilatkozatot.<sup>59</sup> Utóbbi azt jelenti, hogy az adózó nem vallja be, nem fizeti meg az adót vagy eltitkolja az adóhatóság elől az adófizetési kötelezettségét pl: mesterséges adózási konstrukciót kialakításával.<sup>60</sup>

A fentiek fényében a továbbiakban – követve a nemzetközi szakirodalom fő irányvonalát – célszerű két, gyakran felváltva használt, fogalomra összpontosítanunk:<sup>61</sup> adóelkerülés (tax

<sup>55</sup> OTTO FARNY-MICHAEL FRANZ-PHILIPP GERHARTINGER-GERTRAUD LUNZER-MARTINA NEUWIRTH-MARTIN SARINGER: *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens*. Wien, AK Wien, 2015. 4-5.

<sup>56</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 235.

<sup>57</sup> VARGA ERZSEBET: Az adóügyi információcsere eszközei és gyakorlata a nemzetközi, az európai és a magyar jogalkalmazásban. *Doktori értekezések* 22. Pázmány Press, Budapest, 2021. [https://jak.ppke.hu/storage/tinyMCE/uploads/VargaErzsebet\\_Adougyi\\_informaciocsera\\_PhD\\_22.pdf?u=1bXTzc,33](https://jak.ppke.hu/storage/tinyMCE/uploads/VargaErzsebet_Adougyi_informaciocsera_PhD_22.pdf?u=1bXTzc,33).

<sup>58</sup> Ezekkel kapcsolatban lásd: Facing tax fraud in the European Union - Challenges and perspectives. *Themis competition – 2016 edition, Semi-Final A – International Cooperation in Criminal Matters*, [https://portal.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2\\_TH\\_2016\\_01.pdf](https://portal.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf)

<sup>59</sup> DEÁK DÁNIEL: Vagyonosodási vizsgálat és adóbecslés a magyar jogban összehasonlító jogi nézőpontból. *Állam-és Jogtudomány*, LIV. évfolyam, 2013/1-2. sz. 48-50.

<sup>60</sup> SÓLYOM BORBÁLA: Az általános forgalmi adózás egyes kérdései az Európai Unióban, különös tekintettel az adóelkerülés és az adócsalás elleni harc témaköreire. *PhD-értekezés*, PPKE-JÁK, Doktori Iskola, Budapest, 2013. [https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Solyom\\_Bori\\_PhD\\_dolgozat.pdf](https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Solyom_Bori_PhD_dolgozat.pdf), 31.

<sup>61</sup> Érdekesség, hogy egyes szakértők további kategóriákat is megkülönböztetnek, úgymint adómehtagadás, illetve az adómenekülés. Előbbi egyaránt lehet legális és illegális adózói magatartás is. A legális adózói magatartásra példát Vörös Gyula a házipénztár adó be nem fizetésével hoz, míg az illegális adózói magatartás körébe az éves adófizetési kötelezettség elmulasztása tartozik, amely késedelmi kamatot és adóbírságot is maga után von. Tóth Mihály ezt az adózási magatartásformát a „polgári engedetlenség” egyik fajtájának tekinti, amely azonban nem jár büntetőjogi jogkövetkezményekkel. Ezzel szemben az adómenekülés a különböző adórendszerek eltéréséből származó átmeneti vagy tartós előnyök kihasználásán alapul. Erre jó példa egy magas adókulcsokat alkalmazó országból egy alacsony adókulcsú országba történő székhelyáthelyezés, amellyel tipikusan multinacionális vállalatok élnek. Alapvetően legális adózói magatartás, de előfordulhat, hogy erre felhalmozott közterhek mellett

avoidance) és adókijátszás (tax evasion), amelyek a nemzetközi szakirodalomban napjainkban – az agresszív adótervezés mellett – központi kérdésnek számítanak. Ez egyáltalán nem meglepő, hiszen mindkét jelenség egyidősnek tekinthető az adózással: míg a hatóságok adót vetnek ki és azok minél hatékonyabb beszedésére törekszenek, addig az egyének és a vállalkozások igyekeznek adófizetési kötelezettségüket változatos módokon csökkenteni.<sup>62</sup>

A nemzetközi szakirodalomban az egyik legnagyobb problémának az elhatárolás kérdését tartják, mivel egyre gyakrabban mossák össze – különösen a médiában – az adóelkerülést az adókijátszással annak ellenére, hogy nem fedik egymást. Ráadásul a szakértők is sokszor felváltva használják a két fogalmat,<sup>63</sup> amely gazdasági szempontból nézve indokolható: mindkét jelenség egyaránt negatív hatással van az adott ország költségvetésére. Éppen ezért a közgazdászok manapság már nem tesznek különbséget az adóelkerülés és az adókijátszás között.<sup>64</sup> Jogi szempontból viszont – még ha a moralitás indokolná is – a két fogalmat nem szabad összemosni és világosan el kell határolni őket egymástól. Ennek ellenére megfigyelhető, hogy esetenként már az OECD vagy az EU is hasonlóképp jár el.<sup>65</sup> Például többször is abból a feltételezésből indultak ki, hogy az adóparadicsomok vagy offshore cégek bevonásával zajló pénzügyi műveletek adókijátszásnak minősülnek, ami bűncselekmény. Branson szerint az OECD a káros adóverseny elleni küzdelem során képtelen különbséget tenni az adóelkerülés és az adókijátszás között. E tekintetben Peter-Szerenyi megjegyzi, hogy hibás az az elgondolás, amely az információcsere és az átláthatóság hiányát az adóelkerüléssel kapcsolja össze: ezek csak jogellenes tevékenységek esetében merülhetnek fel. Egyébként is: az adóelkerülés – az érintett országra nézve kedvezőtlen gazdasági következmények ellenére – törvényes eszköz.<sup>66</sup>

---

kerül sor. Ez utóbbi esetben már illegálisnak minősül. Ezzel kapcsolatban lásd: ERDŐS (2012) i. m. 171., TÓTH i. m. 420.

<sup>62</sup> POSTEA i. m. 184.

<sup>63</sup> Jasmine M. FISHER: Fairer shores: Tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, vol. 94, no. 1 (2014) 339.

<sup>64</sup> Erich KIRCHLER-Boris MACIEJOVSKY-Friedrich SCHNEIDER: Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?, *SFB 373 Discussion Paper*, no. 2001/43. 2.

<sup>65</sup> E tekintetben érdemes megemlíteni az OECD káros adóversenyéről szóló jelentését, ahol az adóelkerülés és az adókijátszás nincs egyértelműen elhatárolva egymástól, miközben a jelentés az adóparadicsomok transzparensbé válását, valamint az információcsere szorgalmazza. Ezt jól mutatja, hogy a jelentés szerint a nem transzparens adminisztratív gyakorlatok és az információcsere hiánya nemcsak adóelkerüléshez vezethet, hanem elősegítheti az adókijátszást is. Ezzel kapcsolatban lásd: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris, OECD Publications, 1998. <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>, 23-24. Az Európai Bizottság pedig 2016 novemberében egy közmeghallgatás során együtt kezelte az adóelkerülés és az adókijátszás fogalmát, amikor arról beszélt, hogy bizonyos közvetítők (pl: adótanácsadók) olyan tanácsokat adtak vállalati ügyfeleiknek az adócsökkentéshez, amelyek már nemcsak fessegetik a jogi kereteket, hanem egyes aspektusaiban át is lépik azokat. Ezzel kapcsolatban lásd: Commission gathers views on future rules to deter promoters of aggressive tax planning schemes. Press release, 10 November 2016, Brussels. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_3618](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_3618).

<sup>66</sup> John MCLAREN: The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in Australia: why has it happened? *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, vol.3., no. 2. (2008) 148-149.

A terminológia kérdése tehát mára a viták középpontjába került, melynek háttérében alapvetően a moralitás térnyerése,<sup>67</sup> valamint az az ok áll, hogy a multinacionális vállalatok az elmúlt évtizedekben olyan adóelkerülési technikákat fejlesztettek ki, amelyek lehetővé tették számukra, hogy adófizetési kötelezettségeiket minimálisra csökkentve óriási profitra tegyenek szert, tovább súlyosbítva ezzel a társadalmi egyenlőtlenségeket a világon.<sup>68</sup>

Itt kezdődnek azonban a problémák: az adóelkerülésre nincs általánosan elfogadott definíció,<sup>69</sup> továbbá a jogellenességet, mint az adóelkerülés és adókijátszás közötti határvonalat is egyre nehezebb meghúzni.<sup>70</sup> Nem véletlen, hogy egyre többen együtt kezelik ezeket a fogalmakat. E tekintetben találó John Christensennek, a Tax Justice Network alapítójának és igazgatójának a megfogalmazása: „Az adóelkerülési gyakorlatok során zömmel joghézagokat használnak ki, amelyek aláássák a jogbiztonságot és a demokráciát. Annak ellenére, hogy ez papíron törvényesnek minősül, nagyon sűrű és homályos terület, ami erőteljesen hozzájárul a napjainkban tapasztalható gazdasági egyenlőtlenséghez”.<sup>71</sup> Hasonló állásponton van a Slemrod-Blumenthal-Christian szerzőtrió is, akik szerint az adóelkerülés az adókijátszás közötti határvonal a gyakorlatban közel sem egyszerű, mivel, ha a törvény világosan is fogalmaz, de az az adózó számára ismeretlen vagy a közigazgatás ennek ellenére figyelmen kívül hagy bizonyos tranzakciókat, tevékenységeket. Végezetül az is előfordulhat, hogy maga a törvény sem egyértelmű.<sup>72</sup> Deák Dániel pedig arra hívja fel a figyelmet, hogy „ma már az adóelkerülés túlmutat önmagán, ugyanis az adóalap megőrzésénél vagy elvonásánál még nagyobb súllyal esik latba az, hogy fenntartható-e az üzleti műveletek átláthatósága”.<sup>73</sup> Mindezek ellenére célszerű továbbra is a két fogalmat külön kezelnünk.

A nemzetközi szakirodalomban az elhatárolás alapját a jogellenesség képezi. Míg az adóelkerülés esetén az adózó a jogszabályi kereteken belül marad,<sup>74</sup> addig az adókijátszás

<sup>67</sup> Ennek kapcsán lásd például: Allison CHRISTIANS: Distinguishing tax avoidance and evasion: why and how. *Journal of Tax Administration*, vol. 3, no. 2 (2017) 5-21.

<sup>68</sup> Jules HENDRIKSEN: The role of offshore tax havens in the international tax system, *Análise Europeia*, vol. 1., no. 2. (2016) 51., *Tax Games* (2017) 15.

<sup>69</sup> Paulo ROSENBLATT: Tax avoidance in emerging countries: is a GAAR a suitable measure?, *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, vol. 1 (2016). 76.

<sup>70</sup> ERDŐS (2012) i. m. 169.

<sup>71</sup> HENDRIKSEN i. m. 46-47.

<sup>72</sup> POSTEA i. m. 184.

<sup>73</sup> DEÁK Dániel: Adókijátszás és adókikerülés jogi megközelítésben. *Jogtudományi Közlöny*, LX. évfolyam. 2005. május. 191-201.

<sup>74</sup> Az adózó tehát jogszerű eszközökkel igyekszik javítani a pénzügyi helyzetét, csökkentve ezzel a fizetendő adó mértékét pl: a legálisan igénybe vehető levonások vagy adótervezési technikák segítségével. Ennek kapcsán lásd: Isabelle IOANNIDES-Jan TYMOWSKI: Tax evasion, money laundering and tax transparency in the EU Overseas Countries and Territories – Ex-Post Impact Assessment. *European Parliamentary Research Service*, PE.593.803., April 2017. 13.



esetén megszegi azokat. Jasmin M. Fisher szerint az adóelkerülési gyakorlatok alapvetően három dologra épülnek:

- kevesebb adót fizetni, mint amennyit az adott ország jogszabályainak ésszerű értelmezése alapján kellene,
- a nyereség utáni adófizetésre nem a tevékenység helye szerinti országban kerül sor,
- az adó megfizetésére a nyereség realizálódásához képest később kerül sor.<sup>75</sup>

Vagyis az adózó arra törekszik, hogy a rendszer gyenge pontjait („*loopholes*”) kihasználva – akár a gazdasági realitások ellenére is – csökkentse az adófizetési kötelezettségét.<sup>76</sup> Ezzel szemben az adókijátszás esetén a jogszabályok tudatos megszegéséről van szó. A Bizottság meghatározása szerint ide olyan megállapodások tartoznak, ahol az adófizetési kötelezettség alól kibújnak, vagyis az adózó kevesebbet fizet, mint amit a jogszabályok előírnak, azáltal, hogy a releváns információkat vagy jövedelmet eltitkolja a hatóságok elől.<sup>77</sup> Ennél konkrétan fogalmaz Viola Tanto, amikor a tevékenység szándékosságát hangsúlyozza: „*Az adókijátszást általában a bűncselekményekkel hozzák összefüggésbe. Egy adott állam jogszabályainak szándékos és tudatos megsértése, amely együtt jár a releváns tények hatóságok előli elrejtésével. Az adózó csalárd vagy törvénytelen eszközökkel igyekszik az adófizetési kötelezettségek alól mentesülni*”. Ide többek között olyan tevékenységek tartoznak, mint a jövedelem egy részének eltitkolása, hamis költségek levonása, olyan mentességre hivatkozni, amely még nem esedékes stb.<sup>78</sup> Hasonlóan álláspontot képvisel az ITC (The International Tax Compact<sup>79</sup>) is, amikor kiemeli, hogy az adókijátszás illegális gyakorlatokhoz kötődik, amelyek egyedüli célja az adózás alóli mentesülés pl: adóköteles jövedelem vagy tevékenység eltitkolása, szándékosan alacsonyabb jövedelem bevallása vagy levonások, mentességek túlzott alkalmazása. Ez megvalósulhat jogszerű tevékenységek mellett elszigetelten vagy akár úgy is, hogy az adózó egész tevékenysége az illegalitásban zajlik pl: az adott vállalkozást még be sem jegyezték.<sup>80</sup>

<sup>75</sup> FISHER i. m.340.

<sup>76</sup> Viola TANTO: The International Company and Tax Avoidance. *European Journal of Multidisciplinary Studies*, vol. 3, no. 1 (2016) 66.

<sup>77</sup> FARNY-FRANZ-GERHARTINGER-LUNZER-NEUWIRTH-SARINGER i. m. 5.

<sup>78</sup> TANTO i. m. 65-66.

<sup>79</sup> Az ITC-t 2009-ben alapította a Német Szövetségi Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Minisztérium. Az ITC a nemzetközi adózási és fejlesztési környezet változó prioritásait követve folyamatosan fejlődik, amely egyaránt tükröződik profiljában, irányítási struktúrájában és munkamódszerében. Az ITC-t a fenntartható fejlődést szolgáló igazságos, hatékony és átlátható adórendszerek jövőképe vezérli, melynek érdekében támogatja az eredményorientált kezdeményezések hatékonyságának erősítése az adózás és a fejlesztés területén. Az ITC három lényegi funkciót tölt be: titkársági szolgáltatások nyújtása, hálózatépítés és új kezdeményezések inkubátoraként szolgál. A szervezet tevékenységéről részletesen lásd: <https://www.taxcompact.net/mission-and-functions>.

<sup>80</sup> POSTEA i. m. 184.

Összességében véve tehát jól látszik, hogy – noha nem könnyű az elhatárolás – ténylegesen a jogellenesség az, ami elválasztja a fogalmakat egymástól. Ez utóbbi kapcsán azonban meg kell jegyeznünk, hogy az egyes országok jogrendszerei ugyanazon cselekményeket eltérően minősíthetik. Például a jövedelem részleges bevallása vagy elmulasztása, a releváns információ visszatartása Svájcban és Liechtensteinben csak polgári jogi szankciókkal jár.<sup>81</sup> Mindez jelentősen megnehezíti a fellépést, hiszen a multinacionális vállalatok a jogrendszerekből fakadó eltéréseket a maguk javára fordíthatják. Éppen ezért szükség van a szűrkezőnás gyakorlatok eseti vizsgálatára is.

Az elméleti keretek áttekintése után az elkövetkezőkben a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataira fogunk fókuszálni, melynek kapcsán az alábbi kérdésekre keressük a választ: a multinacionális vállalatok miért élnek ezekkel az eszközökkel, milyen technikákat fejlesztettek ki, valamint mindez milyen károkat okoz az állami költségvetéseknek világszinten, különös tekintettel az Európai Unióra.

Az első kérdés kapcsán fontos kiemelni, hogy a nemzetközi szakirodalom szerint az adóelkerülés az egyik legfontosabb szempont egy nagyvállalat életében.<sup>82</sup> Suryo Utomo úgy véli, hogy e mögött elsődlegesen az a cél áll, hogy a vállalat a kormányzatnak befizetendő adó hasznát lefölözhesse, ami nemcsak a vállalat saját pénzállományára van kedvező hatással, hanem a menedzsmentére és a részvényesekére is.<sup>83</sup> Ez utóbbi tekintetében említésre méltó, hogy egyes vállalatok egyenesen „kötelességüknek” érzik az adóelkerülést, mivel ezzel szolgálják a részvényesek érdekeit. A General Electric például a céget ért kritikák kapcsán hangsúlyozta, hogy „ők teljes mértékben eleget tesznek a törvényi előírásoknak, viszont a részvényesek „érdeke” megkívánja, hogy az adófizetési kötelezettségüket a törvényi minimumra szorítsák vissza”.<sup>84</sup> Érdekesség, hogy számos esetben az adóelkerülés – jogi és pénzügyi szempontból egyaránt – kihatással van az adott vállalat belső struktúrájára is. Például a McDonald’s az ellene folyó bizottsági vizsgálat ideje alatt leányvállalatát átköltöztette Luxemburgból az Egyesült Királyságba, míg a többi leányvállalatának központjait Delaware-ba vitte, meghagyva egy luxemburgi részleget. Ezzel lépésre nagyon valószínűség szerint azért került sor, mivel a cég egy negatív bizottsági határozattól tartott. Továbbá az sem mellékes,

---

<sup>81</sup> FARNY-FRANZ-GERHARTINGER-LUNZER-NEUWIRTH-SARINGER i. m. 13.

<sup>82</sup> Unhappier Meal – Tax avoidance still on the menu at McDonald’s. May 2018. [https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2018/05/Unhappier-Meal\\_FINAL.pdf](https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2018/05/Unhappier-Meal_FINAL.pdf); 5-8.

<sup>83</sup> Suryo UTOMO: Relationship between shareholders motives and corporate tax avoidance: A literature study. *International Journal of Business, Economics and Law*, vol. 1, no. 1. (2012) 10.

<sup>84</sup> FISHER i. m. 348-349.

hogy az Egyesült Királyság éppen e döntés előtt jelentette be, hogy a társasági adó mértékét 17%-ra csökkenti, amely az egyik legalacsonyabb Európában.<sup>85</sup>

Természetesen más – főként gazdasági – okok is közrejátszhatnak az ilyen gyakorlatok alkalmazása során pl: a profit elinflálása érdekében arra törekszenek, hogy minél később fizessék be a jövedelemadót.<sup>86</sup> Mindazonáltal fontos megjegyeznünk, hogy a nagyvállalatok fokozattan ügyelnek arra, hogy a hírnevük eközben ne sérüljön. Ugyanis napjainkban a közvélemény – köszönhetően a médiának – rendkívül érzékeny az ilyen technikákra, különösen, ha hatalmas összegekről van szó. Éppen ezért csak akkor alkalmazzák ezeket a gyakorlatokat, ha a várható nyereség meghaladja a reputációs veszteséget.<sup>87</sup> Továbbá számos nagyvállalat kiterjedt társadalmi felelősségvállalási (CSR) programokkal rendelkezik, hogy háttérbe szorítsák a „profitmaximalizáló szervezet” képét. Ezzel az eszközzel pedig leginkább azon vállalatok élnek, amelyek a legagresszívabb adótervezési gyakorlatokat folytatják pl: Apple, Google, Amazon.<sup>88</sup>

A fentiek túlmenően szintén az adóelkerülési gyakorlatok alkalmazásának irányába hat, hogy napjainkra a legtöbb ország adórendszere elavulttá vált, nem képes már követni a jelen kor kihívásait.<sup>89</sup> Ennek elsődleges oka Jamie Morgan szerint<sup>90</sup> – aki a problémát mély strukturális hibaként jellemzi – az, hogy a multinacionális vállalatok adóztatására vonatkozó szabályok gyökerei az 1920-as évekre nyúlnak vissza, s ezek döntően bilaterális megállapodásokon nyugszanak, sem mint egy átfogó multilaterális megállapodáson. A multinacionális vállalatokra a jogrendszerek nem egységes szervezetként tekintenek, hanem az egyes leányvállalatokat az anyavállalattól külön-külön kezelik. Továbbá nem számolnak azzal, hogy a digitális cégek határon átnyúló szolgáltatásainál nincsen – a telephely meghatározó elemeként – fizikai jelenlét, amely jelentősen megnehezíti a valódi értékteremtés helyén való adóztatást.<sup>91</sup> Ugyanis a nyújtott szolgáltatás és annak igénybevétele jellegénél fogva nem köthető egyetlen tényleges

<sup>85</sup> Unhappier Meal – Tax avoidance still on the menu at McDonald’s. May 2018. 5-8.

<sup>86</sup> Alexander J. MORGENSTERN: Corporate Tax Avoidance: Addressing the Merits of Preventing Multinational Corporations from Engaging in the Practice and Repatriating Overseas Profits. *Journal of International Business and Law*, vol. 16., no. 2 (2017) 338.

<sup>87</sup> FISHER i. m. 349.

<sup>88</sup> John MIKLER-Ainsley ELBRA: Paying a ‘Fair Share’: Multinational Corporations’ Perspectives on Taxation. *SPERI Global Political Economy Brief*, No. 8 (2018) 3.

<sup>89</sup> Ennek eklatáns példája, hogy a digitális cégek esetében a határon átnyúló szolgáltatásoknál nincs fizikai jelenlét, amely a telephely meghatározó eleme, megnehezítve ezzel a valódi értékteremtés helyén való adóztatást. Erről részletesen lásd: ERDŐS Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle*, 2019/2. különszám, 1. kötet.

<sup>90</sup> Jamie MORGAN: Corporation tax as a problem of MNC organisational circuits: The case for unitary taxation. *British Journal of Politics and International Relations*, vol. 18., no. 2. (2016) 1-10.

<sup>91</sup> Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: ERDŐS (2019) i. m. 243., illetve WÁGNER Tamás Zoltán: A digitális adók kérdése, különös tekintettel a cseh szabályozásra. *Külügyi Műhely*, 2020/1. 101-110.

országához sem és sok esetben még minimális fizikai jelenlétről sem beszélhetünk: a szolgáltatások tehát az egész világon egyszerre elérhetőek. Habár a digitális vállalatok elterjedése és a digitalizmus számos előnnyel jár (pl: könnyű és gyors elérhetőség, személyes fizikai jelenlét nélküli ügyintézés, mesterséges intelligencia elterjedése és megjelenése), nem lehet elhallgatni annak árnyoldalát sem az adózásra nézve. E tekintetben érdemes kiemelni, hogy az érintett cégek könnyen kibújhatnak a társasági adófizetési kötelezettségük alól pl: a profitot az alacsonyabb adókulccsal rendelkező országokba csoportosítják át, ahol alig, vagy szinte semmilyen valós gazdasági tevékenységet nem végeznek.<sup>92</sup> Ugyancsak az adóztatást akadályozza az a tény is, hogy a digitális vállalatok immateriális javakat állítanak elő, amelyek esetében nehéz az értékteremtés helyének meghatározása, valamint az, hogy mi az érték maga és hogyan lehet azt mérni. Végezetül – a nem digitális vállalatokhoz képest – az online platformokon keresztül gyorsabb és rugalmasabb termékértékesítésre képesek, valamint sokkal több fogyasztót tudnak elérni és sokkal gyorsabban tudnak reagálni a fogyasztók igényeire.<sup>93</sup> A nem digitális vállalatok számára mindez versenyhátrányként jelentkezik – hiszen ők arányosan több adót fizetnek –, amely végső soron azt eredményezi, hogy számos ország alacsonyabb társasági adóbevétellel számolhat, megsértve ezzel a méltányos adózás és az adósemlegesség elvét.<sup>94</sup> Ez viszont lépéskényszerbe hozza az államokat, hogy a kieső adóbevételeket valahogyan csökkentsék: bilaterális megállapodásokat kell kötniük más országokkal (napjainkban közel 3000 ilyen megállapodás van hatályban). Az adóztatás nehézségét pedig csak súlyosbítja, hogy a 20. század során lezajlott globalizációs folyamatok is, melynek következtében ma már jóval könnyebb elválasztani az adminisztrációt más üzleti tevékenységtől: a világ különböző részein – a földrajzi korlátok hiányában – számos olyan leányvállalatot lehet létrehozni, amelyek nem gazdasági célok érdekében működnek, vagyis érdemben nem járulnak hozzá az áruk gyártásához és a szolgáltatások biztosításához. Ráadásul ma már – ahogy azt korábban említettük – a kereskedelem döntő része ezen óriásvállalatok között megy végbe. Nem véletlen, hogy egyre inkább előtérbe kerül az ún. szokásos piaci ár elve. Ez utóbbi a vállalatcsoporton belüli elszámolási árat szabályozza, melynek meg kell felelnie piaci standardoknak (vagyis mintha a felek egymástól független entitások lennének). A

<sup>92</sup> Ennek kapcsán megkerülhetetlen azon országok szerepe, amelyek eltűrik vagy egyenesen elő is segítik ezen vállalatok adóelkerülési technikáinak érvényesítését. Ebben a körben pedig nemcsak a klasszikus adóparadicsomok, hanem az ún. preferenciális adórezsimek (pl: Benelux államok, Írország) szerepe is meghatározó.

<sup>93</sup> ERDŐS Éva: A digitális gazdaság adóztatásának trendjei. *Iustum, Aequum, Salutare*, 2020/4. 9-10.

<sup>94</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: KISS Helga: Új adókkal sújtják a digitális szolgáltatókat. *RSM*, 2020.11.12. <https://www.rsm.hu/blog/2020/11/uj-digitalis-adokkal-sujtjak-a-digitalis-szolgáltatoakat>; Edison JAKURTI: Taxing the digital economy – It's complicated. *Brookings*, December 13, 2017. <https://www.brookings.edu/articles/taxing-the-digital-economy-its-complicated/>, illetve ERDŐS (2020) i. m. 12.

multinacionális vállalatok előszeretettel élnek ezzel az eszközzel, mivel ezzel jelentősen lehet csökkenteni a tranzakciós költségeket. Azonban, ahogy ezt Jamie Morgan is megjegyzi, számtalan visszaélésre ad lehetőséget, mivel egy absztrakt piaci árból indul ki, noha a valódi piacok általában tökéletlenek, ráadásul a szellemi tulajdon, az immateriális javak vagy a digitális gazdaság esetében azok értékét is nagyon nehéz meghatározni. Éppen ezért ma már szerinte nem igazán lehet a szokásos piaci ár elvét alkalmazni. Ez utóbbi tény jól mutatja, hogy Edward Kleinbard, az amerikai Kongresszus adózással kapcsolatos bizottságának vezetője már 2008-ban kijelentette, hogy ez rendszer lényegében véve halott: a multinacionális vállalatok megadóztatása nem működik. Ugyanakkor viszont ebben a folyamatban – erről a későbbiek során még részletesen szó lesz – az államok sem ártatlanok: egyesek kifejezetten arra törekednek, hogy a multinacionális vállalatok kedvében járva különböző adókedvezményeket biztosítsanak számukra, beleértve az adóelkerülési gyakorlataik folytatását is.

A fentiek nyomán adódik a kérdés, hogy vajon milyen technikák alkalmazásával képesek elérni a multinacionális vállalatok, hogy a „hivatalos” adókulcsok helyett olyan effektív adókulcsok szerint adózzanak, amelyek révén dollármilliárdokkal tudják csökkenteni az adókötelezettségüket? Az elkövetkezőkben erre a kérdésre keressük a választ.

Amennyiben az egyes adóelkerülési technikákra pillantunk akkor láthatjuk, hogy az elmúlt évtizedek során változatos módszereket fejlesztettek ki a multinacionális vállalatok. Ezeket alapvetően két csoportra oszthatjuk: átcsoportosítási technikák és jogi kiskapuk kihasználása.<sup>95</sup> Előbbiek esetében lényegében véve arról van szó, hogy azon jövedelmeket, melyek egy magas adókulcsokat alkalmazó országban keletkeztek, a multinacionális vállalatok átcsoportosítják egy alacsony adókulcsot alkalmazó országba.<sup>96</sup> Ebbe a csoportba sorolható többek között:

- a **transzferárazás**: kapcsolt vállalkozások (anya és leányvállalatok, a közös vezetésű vállalkozások, társult vállalkozások) között fordul elő.<sup>97</sup> Alapvetően legális

<sup>95</sup> Ezzel kapcsolatban lásd bővebben (az egyes típusoknál ezekből a forrásokból idézünk): Clemens FUESTA-Mathieu PARENTIB-Farid TOUBAL: International Corporate Taxation: What Reforms? What Impact? *Les notes du conseil d'analyse économique*, no. 54, November 2019. <http://www.cae-eco.fr/IMG/pdf/cae-note054-en.pdf>, 3., Jane G. GRAVELLE: Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *Congressional Research Service*, January 15, 2015. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>; 9-16., CONTRACTOR (2018) i. m., TANTO i. m. 67-69., Morten RANDEBERG-Helge SELVIK: A study of tax minimization strategies in multinational companies – With focus on The Coca---Cola Company and IKEA. *Master thesis*, Financial economics and International Business, Norwegian School of Economics, Egade Business School, Bergen. Spring 2014. <https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/222482/Masterthesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>; 26-49., Joel-ASARE BAKER Kwadwo-Sharon BRICKMAN: Transfer pricing as a vehicle in corporate tax avoidance. *The Journal of Applied Business Research*, vol. 33., no. 1. (2017)

<sup>96</sup> Kimberly A. CLAUSING: Profit shifting and U.S. corporate tax policy reform. *Washington Center for Equitable Growth*, May 2016. <https://equitablegrowth.org/wp-content/uploads/2017/09/051016-clausing-profit-shifting.pdf>, 13.

<sup>97</sup> KAZAINÉ Ónódi Annamária: A nemzetközi adózás vállalatgazdasági problémakörei. *Vállalatgazdaságtan Intézet*, 105. sz. Műhelytanulmány, 2008. szeptember. 22.

eszköz, a vállalatközi ügyletek egységesítése érdekében alkalmazzák a jobb átláthatóság érdekében.<sup>98</sup> Napjainkban fokozott jelentőségre tett szert, mivel az üzleti tranzakciók több mint 2/3-a nagyvállalatok között megy végbe.<sup>99</sup> A nemzetközi standardok<sup>100</sup> betartása során nem merül fel adóelkerülés. Ugyanakkor, ahogy az korábban említésre került, könnyű vele visszaélni. Ez utóbbi esetben a vállalatcsoporton belüli elszámolási árat manipulálják – jelentősen eltérve a szokásos piaci ár elvétől – annak érdekében, hogy azokat a jövedelmeket vagy költségeket, amelyek egy magas adókulcsokat alkalmazó államban keletkeztek, átcsoportosíthassák egy alacsonyabb adókulcsokkal rendelkező államba, jelentősen csökkentve ezzel az adókötelezettséget. Ezen túlmenően viszont ezzel lehetőség nyílik – többek között – az árfolyamkockázat, valamint a vámterhek csökkentésére is.<sup>101</sup> A transzferárazásnak számos altípusa van:

- a *költségmegosztási megállapodás*: lényege, hogy két vagy több leányvállalat megállapodik abban, hogy megosztják a kutatás-fejlesztés költségeit és kockázatait immateriális javak (pl: szellemi tulajdon) vonatkozásában. Ennek egyenes következménye, hogy a jövőbeli hasznon is osztoznak, valamint az adóköteles jövedelem is hatékonyan csökkenthető (ugyanis legtöbbször a felek eltérő adóilletőséggel rendelkeznek). A költségmegosztási megállapodások egy sajátos altípusát képezi az a gyakorlat, mikor az anyavállalat az immateriális javat részben kifejleszti és a leányvállalat „félidőben” beszáll.
- *gyártási szerződés (contract manufacturing)*: immateriális javakhoz kapcsolódó jogok tekintetében merül fel. Lényege, hogy nem éri meg egy alacsony adókulcsokat alkalmazó országban adóilletőséggel rendelkező leányvállalatnak egy magas adókulcsokat alkalmazó országban (ahol a piaca van) az adott terméket legyártani és eladni. Éppen ezért egy helyi céggel köt szerződést, aki a nevében végzi el ezt a tevékenységét.

- **nyereségátcsoportosítás:**

<sup>98</sup> NAGY Zoltán-FÖLDI Viktória: Az adóelkerülés kérdése a transzferárazásnál. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica*, Tomus XXXV (2017) 136.

<sup>99</sup> Transfer pricing and developing countries – Final report. *EuropeAid – Implementing the Tax and Development policy agenda*. [http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer\\_pricing\\_dev\\_countries.pdf](http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing_dev_countries.pdf); 8.

<sup>100</sup> Itt alapvetően az OECD által 1995-ben elfogadott Transzferár Irányelveknek való megfelelésről van szó, mely szabályozza a szokásos piaci ár elvének alkalmazását, a szokásos piaci ár meghatározásának módszereit, a transzferárképzési viták elkerülését és megoldását célzó adóeljárás aspektusokat. Ugyanakkor ezzel párhuzamosan az ENSZ is foglalkozott a kérdéskörrel a Modell Adóegyezmény c. dokumentumban, ahol szintén a szokásos piaci ár képezi a szabályozás alapját. Erről részletesebben lásd például: NAGY-FÖLDI i. m. 136-140.

<sup>101</sup> KAZAINÉ i. m. 23.

- *vállalatcsoporton belüli kölcsön*: háttérben az áll, hogy a kormányok általában lehetővé teszik a kamatfizetések levonását kölcsön tekintetében. Ezt használják ki a multinacionális vállalatok, amelyek a vonatkozó összeget ahhoz a leányvállalatukhoz utalják át, ahol magasabb az adókulcs, ezáltal élvezve a nagyobb adólevonás kedvezményét.
- hasonló gyakorlat alakult a *vállalatcsoporton belüli adósság*, illetve a *bérek* tekintetében is
- *jogdíjkifizetések*: ez esetben külföldön kifizetett jogdíjakat (pl: szabadalom, védjegy stb.) használják fel a magasabb adókulcsot alkalmazó államból az alacsonyabba történő nyereségátcsoportosításra úgy, hogy a jogdíjakat mesterségesen magas áron határozzák meg.
- *alultőkésítés*: ez azt jelenti, hogy a kölcsöntőke aránya nagyon magas a saját tőkéhez viszonyítva. Ennek háttérben az áll, hogy míg az országok általában megengedik a kamatköltségek levonását, addig erre nincs lehetőség osztalékfizetés tekintetében. Éppen ezért a leányvállalatok a nyereségüket előszeretettel kamatok formájában fizetik ki osztalék helyett. Ennek nyomán megnő a kölcsöntőke aránya, ami további kamatkifizetést tesz lehetővé. Mindez viszont azt eredményezi, hogy a saját tőke-alapú finanszírozást felváltja a kölcsöntőke-alapú, amely jelentős adóbevételekieséssel jár az állami költségvetés számára. A visszaélések megakadályozására az országok különböző alultőkésítésre vonatkozó szabályozást vezettek be. Ezek a kamatlevonás vagy a kölcsöntőke használatának korlátozására irányulhatnak.

Számos multinacionális vállalat azonban inkább arra törekszik, hogy az egyes országok adórendszereinek kiskapuit kihasználva csökkentse a fizetendő adó összegét. Ide olyan technikák tartoznak többek között mint:

- **egyezményvásárlás (treaty-shopping vagy treaty abuse)**: ennek háttérben az ún. kettős adóztatást elkerülő egyezmények (*double taxation*) állnak. Ugyanis a globalizáció, valamint a tőke szabad áramlása előtti akadályok jelentős részének megszűnésével a vállalatok azzal szembesültek, hogy egyszerre több országban is adófizetési kötelezettségük keletkezik, ami veszélyezteti a nyereségüket, illetve a versenyképességüket, továbbá konfliktusokat szül az érintett országok között. Ennek kivédésére az államok – az adóilletékesség alapú adóztatást szorgalmazó OECD Modellegetezmény<sup>102</sup> vagy a jövedelem forrása alapján adóztató ENSZ

<sup>102</sup> Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital [as they read on 21 November 2017], <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.

Modellegyezmény<sup>103</sup> mintájára – kétoldalú egyezményeket kötöttek egymással. Ez azonban nem szüntette meg a nemzeti adójogszabályok ellentmondásos rendelkezéseit, ráadásul az egyes egyezmények számos jogi kiskaput is tartalmaznak.<sup>104</sup> Ennek egyik eklatáns példája, ha az érintett államok lemondanak egymás viszonylatában az adóztatás jogáról. Habár ez a két állam tekintetében működőképes modellnek számít, mindez felborul, ha megjelenik a képen egy harmadik ország adózója, aki szintén élni akar az egyezmény nyújtotta lehetőségekkel. Ez utóbbit pedig el is érheti, ha mondjuk közvetítő céget vagy mesterséges tranzakciót alkalmaz.<sup>105</sup> A multinacionális vállalatok éppen a helyzeteket használják ki, sokszor összekapcsolva azt a hatóságokkal kötött feltételes adómegállapítással is. E tekintetben érdemes megemlítenünk a McDonald's esetét, ahol az érintett vállalat – a luxemburgi hatóságok közreműködésével – kihasználta, hogy az amerikai és a luxemburgi jog eltérően értelmezte az állandó telephely fogalmát: míg utóbbi szerint a vállalat amerikai részlege állandó telephely minősült, addig az amerikai jog szerint nem. Így a vállalat egyik helyen sem fizetett adót.<sup>106</sup>

- **feltételes adómegállapítás, előzetes ármegállapítási kérelem:** alapvetően jogszerű eszközök, a jogbiztonságot és a beruházásokat kívánják előmozdítani. Előbbi tekintetében fontos kiemelni, hogy ennek minden modern államban meghatározó szerepe van. A befektetők számára a gazdasági tevékenységük megtervezéséhez és megvalósításához (beleértve a beruházás megvalósítását is) a jogbiztonság elengedhetetlen feltételnek számít, különösen ha az adott országban magasak az adók.<sup>107</sup> Ezzel párhuzamosan beruházásösztönző szerepük is megfigyelhető, mivel csökkentik a befektetések kockázatát és elősegítik a befektetett eszközök megtérülését. Ez pedig végső soron az egész nemzetgazdaságra pozitív hatást gyakorol.<sup>108</sup>

A feltételes adómegállapítás esetében az adóhatóságok vagy más illetékes intézmény<sup>109</sup> – az adózó kérelmére – megerősítő levél formájában – mely jogi kötőerővel rendelkezik<sup>110</sup> –

<sup>103</sup> United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

<sup>104</sup> Például, amennyiben az adott egyezményben részes felek eltérő adókulcsokat alkalmaznak a jövedelemadó tekintetében, akkor a cég adótervezéssel könnyen elérheti, hogy adóalapját a lehető legalacsonyabb szintre csökkentse. Erről részletesen lásd: Peter HUBA: The role of double tax conventions in international tax law. *Journal of Interdisciplinary Research*, vol. 3., no. 1. (2013) 50-53.

<sup>105</sup> CZOBOLY Gergely: Treaty shopping elleni nemzetközi fellépés. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 2019/3. 2-3.

<sup>106</sup> A konkrét ügyre a későbbiek során még visszatérünk. Erről részletesen lásd: WÁGNER Tamás Zoltán: Kiskapu az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozásban, különös tekintettel a McDonald's ügyre. *Iustum Aequum Salutare*, 2019/4. 194–201.

<sup>107</sup> SZABÓ Ildikó: A feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozása. *Wolters Kluwer*, Budapest, 2017. 129.

<sup>108</sup> SZABÓ i. m. 137.

<sup>109</sup> Ez utóbbi lehet például szakértői bizottság vagy független tanács is.

<sup>110</sup> Ez viszont nem szól örök időkre. Többnyire maximum 5 évig rendelkeznek jogi kötőerővel, továbbá a jogszabályokkal szemben nem kötik a hatóságot.



egyértelműsítik az adott vállalkozás számára a társasági adó kiszámításának módját vagy bizonyos speciális adóügyi rendelkezések alkalmazását, mely kizárólag jövőbeli tranzakciókra vonatkozhat.<sup>111</sup> Erre a konkrét tranzakció előtt vagy azelőtt kerülhet sor, hogy az adóbevallást a tranzakciót érintő időszakra elküldték volna. Amennyiben az adózó a feltételes adómegállapításban foglaltaktól (beleértve a tényállási elemeket és a meghatározott kötelezettségeket), akkor egy relatív adójogi jogbizonyosság valósul meg az adózó és az ügylet vonatkozásában, amely az egyértelműség, a kiszámíthatóság és jogviszonyok megváltozhatatlanságában ölt testet.<sup>112</sup> Az előzetes ármegeállapítási kérelem esetében – melyek lehetnek unilaterálisak, bilaterálisak vagy multilaterálisak – arról van szó, hogy az adóhatóság jogi kötőerővel rendelkező határozatban állapítja meg a vállalatcsoporton belüli elszámolási ár meghatározására vonatkozó kritériumokat.<sup>113</sup> Mindezek ellenére mindkét eszköz lehetőséget teremt arra, hogy a multinacionális vállalatok – összejátszva a hatósággal – csökkentsék az adófizetési kötelezettséget, megsértve ezzel az állami támogatásokra irányadó szabályokat. Ezzel kapcsolatban ehelyütt röviden érdemes megemlíteni, hogy ezek a feltételes adómegállapítások főszabály szerint nem nyilvánosak, amelynek következtében lehetőség nyílik arra, hogy a hatóságok titkos megállapodásokat kössenek a multinacionális vállalatokkal, különböző adókedvezményeket biztosítva. Ez utóbbi viszont – lévén közpénzről van szó – komoly korrupciós kockázatokat is rejt magában.<sup>114</sup>

- **székhelyáthelyezés (inverzió):** a vállalati székhely áttétele egy alacsony adókulcsokat alkalmazó országba egy ottani vállalat felvásárlásával vagy az azzal való egyesüléssel. Ennek révén ugyanis az érintett országban megváltozik a vállalat adójogi helyzete: nem minősül már hazainak. Ezzel pedig jelentős mértékben lehet csökkenteni az adóterhet: a Kongresszusi Költségvetési Hivatal adatai szerint az amerikai nagyvállalatoknak e technika segítségével 1994 és 2014 között átlagosan 45 millió dollárral csökkent az inverzió utáni évben az adófizetési kötelezettségük.<sup>115</sup> Bizonyos esetekben viszont ennél lényegesebb több adót lehet megtakarítani. Erre jó példa a Pfizer (USA) és az Allergan (Írország) között tervezett fúzió,

<sup>111</sup> Erről részletesen lásd: Pulling the plug. How to stop corporate tax dodging in Europe and beyond? *Oxfam International*, Briefing Note, March 2015. [https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file\\_attachments/bn-pulling-plug-corporate-tax-eu-190315-en.pdf](https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/bn-pulling-plug-corporate-tax-eu-190315-en.pdf)

<sup>112</sup> SZABÓ i. m. 129.

<sup>113</sup> Részletesen lásd: Advance Pricing Agreement. <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/business-operations/transfer-pricing/guidance-and-procedures/advance-pricing-agreement/>.

<sup>114</sup> Alex COBHAM: Advance tax rulings: Publish or abolish? *Tax Justice Network*, 2 March 2018. <https://www.taxjustice.net/2018/03/02/advance-tax-rulings-publish-abolish/>. A feltételes adómegállapítások, azon belül is a transzferárzás problematikájára a későbbiek során még részletesen visszatérünk.

<sup>115</sup> Molly SAUNDERS-SCOTT: An analysis of corporate inversions. *Congress of The United States, Congressional Budget Office*, September 2017. <https://www.cbo.gov/system/files/115th-congress-2017-2018/reports/53093-inversions.pdf>, 1.

melynek révén az új vállalat kikerült volna a jóval magasabb amerikai társasági adó hatálya alól és 1 milliárd dollárral kevesebb adót kellett volna megfizetnie. Ezt azonban az Obama adminisztráció még 2016 áprilisában megakadályozta.<sup>116</sup>

- **tőke körbeáramoltatása (round-tripping):** ennek lényege, hogy a befektető külföldön alapít egy vállalatot, ami azután az eredeti küldő országban lesz tulajdonosa egy cégnek. Főként kínai cégek alkalmazzák ezt a technikát. Jelentős összegeket utalnak át olyan adóparadicsomokba levő leányvállalataikba, mint Hong Kong vagy a Karib-térség. Innen a pénz „külföldi befektetésként” jön vissza, mellyel az érintett vállalatok igénybe tudják venni a külföldiekre vonatkozó adókedvezményeket. Az adókedvezményeken túl további előnyt jelenthet számukra a magasabb színvonalú/rugalmasabb pénzügyi szolgáltatásokhoz való hozzájutás vagy a hazai üzleti környezettől való függetlenedés.

- **külföldi leányvállalat profitjának mentessége:** tipikusan az amerikai jogrendszerhez kötődő kiskapu, melyet a Trump-reform számolt fel 2017-ben. Ennek az volt a lényege, hogy noha az USA – szemben más fejlett országgal – a világitővedelmet adóztatja, lehetővé tette a cégeknek, hogy a külföldről származó nyereségekre vonatkozó adók megfizetése után a hazai (amerikai) adó összegének megfizetését meghatározatlan időre elhalasszák, ha azt nem utalják haza az USA-ba. Így az többnyire adóparadicsomokban pihent.

Természetesen az előbb említetteken túlmenően is vannak még speciális, akár egy-egy országra vonatkozó technikák pl: Double Irish with Dutch Sandwich vagy a Delaware kiskapu.

Az előbbi elsősorban a Google használta, melynek segítségével kikerülhette a relatíve magas brit társasági adót (20%), melyet a reklámbevételeit terhelte volna. Ennek érdekében a holland és ír leányvállalatait használta fel. Először is a nyereséget jogdíjként az Írországból lévő leányvállalatához utalta, melynek révén kétszeresen is csökkentette az adófizetési kötelezettségét. Ugyanis így nemcsak a brit társasági adó, hanem az ír (12,5%) alól is mentesült, mivel a jogdíjakra vonatkozó speciális szabályozás alapján kellett adóznia (2%). Azonban a történet itt még nem ér véget: ezt az összeget továbbutalta egy holland leányvállalatának, amely egy harmadik leányvállalathoz továbbította azt. Az utóbbi, noha Írországból volt bejegyezve, a székhelye és az adóilletékessége Bermudán volt, amely egy adóparadicsom. Mindezek nyomán viszont a Google az előbb említett három ország közül egyikben sem adózott.

---

<sup>116</sup> Caroline HUMER-Ransdell PIERSON: Obama's inversion curbs kill Pfizer's \$160 billion Allergan deal. *Reuters*, April 5, 2016. <https://www.reuters.com/article/us-allergan-m-a-pfizer-idUSKCN0X21NV>.

### 2.1.3. Adóparadicsomok, preferenciális adórezsimek szerepe a multinacionális vállalatok adóelkerülésében

A fentiek alapján jól látszik, hogy a multinacionális vállalatok megnövekedett befolyásuk révén hatékonyan ki tudják használni az adóelkerülésben rejlő lehetőségeket, melyek kiaknázására különböző technikákat dolgoztak ki. Habár mindez komoly költségvetési adóbevételkieséssel jár, egészen az elmúlt évekig nem sikerült érdemben fellépni ezen gyakorlatokkal szemben. Ebben döntő szerepet van annak, hogy egyes államok nemcsak eltűrik, hanem bizonyos esetekben kifejezetten támogatják is ezeket a gyakorlatokat. Ide tipikusan az adóparadicsomok, valamint a különböző preferenciális adórezsimet működtető országok tartoznak, melyek közül egyébként számos uniós tagállam. Az elkövetkezőkben erre fogunk röviden kitérni.

Először is fontos kiemelni, hogy közel sem egyértelmű, hogy mely országok minősülnek adóparadicsomnak, hiszen ez nemcsak jogi, hanem politikai kérdés is. A legtöbb állam – noha bőkezű támogatásokat nyújt a multinacionális vállalatoknak – visszautasítja az adóparadicsomi minősítést és erről igyekszik meggyőzni a releváns nemzetközi szervezeteket is: az egyes államok reputációját ugyanis komolyan veszélyezteti, ha az adóparadicsomok közé sorolják.<sup>117</sup> Ennek hátterében az áll, hogy a külföldi befektetők a kedvező adózási környezeten túl azt is figyelembe veszik, hogy milyen az adott ország megítélése. Ez utóbbi abból fakad, hogy az érintett vállalat komoly presztízsveszteséget szenvedhet el, ha olyan országban fektet be, amelyet a szervezett bűnözéssel vagy a kábítószerkereskedelemmel kötnek össze. Az adóparadicsomokat pedig sokszor éppen ezekkel a fogalmakkal társítják nemcsak a nemzetközi szervezetek különböző jelentéseiben, hanem a közbeszédben is. E tekintetben jó példa a Bahamák és a Kajmán-szigetek, melyek a mai napig „kénytelenek” komoly reputációs kampányokat folytatni, mivel az 1970-es és 80-as években a területükön folyó kábítószerkereskedelem miatt komolyan visszaesett a beruházási kedv.

Ahhoz, hogy jobban megértsük az adóparadicsomok mibenlétét, célszerű kiindulnunk azok tipikus jellemvonásaiból. E tekintetben 3 szempontot kell figyelembe venni:

---

<sup>117</sup> Ennek kapcsán lásd például a közelmúltból Luxemburg és Hollandia esetét: Nikolaj NIELSEN: Luxembourg not a tax haven, claims PM. *EUobserver*, 28 Jun 2017. <https://euobserver.com/justice/138368>. Luxembourg refuses to be labelled 'tax haven' by Illinois. *Luxembourg Times*, 09.04.2017. <https://luxtimes.lu/archives/2660-luxembourg-refuses-to-be-labelled-tax-haven-by-illinois>., Simon GOODLEY–Dan MILMO: Dutch Masters of Tax Avoidance. *The Guardian*, 19 October 2011. <https://www.theguardian.com/business/2011/oct/19/tax-avoidance-in-netherlands-becomes-focus-of-campaigners>.

- **titoktartásra vonatkozó jogszabályok:** ez lehetővé teszi a multinacionális vállalatok számára, hogy a nyilvánosság előtt rejtve maradjanak.<sup>118</sup> Ennek érdekében az adott ország olyan szabályozást alakít ki, amely megakadályozza, hogy az adott vállalattal kapcsolatos bizalmas információkhoz (pl: tulajdonosi háttér, vagyon, továbbá azon tevékenységek köre, ahol az adott cég ténylegesen adóilletékességgel rendelkezik) hozzá lehessen férni. Mindez egyaránt sérti a részvényesek érdekeit, valamint más államok szuverenitását és lehetőséget biztosít a befektetőknek arra, hogy különböző típusú bűncselekményeket elkövessenek, anélkül, hogy elítélnék őket, mivel senki sem tudja rábizonyítani a jogellenes tevékenységeket az elkövetőre.<sup>119</sup>
- **multinacionális vállalatokra irányadó speciális szabályok:** annak érdekében alkalmazzák ezeket, hogy a multinacionális vállalatok számára az adott ország befektetési szempontból vonzó legyen. Eltérő szabályok vonatkoznak a hazai és a külföldi cégekre: utóbbiak különböző adómentességeket és más kedvezményeket élvezhetnek. Ez a gyakorlat számos negatív hatással is jár. Egyrészt hozzájárul ahhoz, hogy az adózó elrejtse az identitását és tevékenységét úgy, mint székhely vagy állampolgárság. Másrészt lehetővé teszi a multinacionális vállalatoknak, hogy az egyes adóegyezményekkel – melyek az érintett adóparadicsom és egy adóparadicsomnak nem minősülő állam között kötöttek – visszaéljenek. Ennek révén pedig olyan esetekben is adómentességre tehetnek szert, amikor arra alapvetően nem lennének jogosultak. E tekintetben érdemes kiemelni az adóügyi illetőség és az állampolgárság kapcsán felmerülő jogvitákat.<sup>120</sup>
- **sajátos vállalati struktúrák:** a multinacionális vállalatok számos, kedvező adózási lehetőséget biztosító típus közül választhatnak. A leggyakoribbak ezek közül az *international business corporations* (IBS), a *personnel invest company* (PIC) és az *exempted companies* kategóriák, melyeket együttesen offshore cégeknek hívunk. Az elnevezések arra a tényre mutatnak rá, hogy ezeknek a cégeknek minimálisan vagy egyáltalán nincs tevékenységük az érintett országban és – más országokhoz képest – mentesülnek azon adójogi kötelezettségek alól, melyeket a hagyományos cégeknek be kell tartaniuk. Ráadásul gyakran a helyi üzleti életben sem vehetnek részt pl: helyi munkaerő alkalmazása.<sup>121</sup>

<sup>118</sup> Hakan NARCI: Tax Havens & The OECD Campaign Against Them. *Master thesis*, Norwegian School of Economics Louvain School of Management, Bergen & Louvain La Neuve. 2011/2012. <http://uniset.ca/microstates2/narci.pdf>, 14.

<sup>119</sup> Tax Havens and Development – Status, analyses and measures. *Official Norwegian Reports*, 2009/19. [https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/engb/pdfs/nou200920090019000en\\_pdfs.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/engb/pdfs/nou200920090019000en_pdfs.pdf), 24–28., NARCI i. m. 15.

<sup>120</sup> NARCI i. m. 17–21.

<sup>121</sup> Uo.

A fenti szempontokból kiindulva a potenciális adóparadicsomok köre meglehetősen széles. Ez utóbbit támasztja alá a nemzetközi szakirodalomban használt számos definíció is.<sup>122</sup> Több szakértő az adóparadicsomok közé sorolnak olyan országokat is, amelyek népszerű nemzetközi befektetési helyszínek, pénzügyi központok és nem mellesleg sok esetben az Európai Unió tagjai is. Így például ezekre a listákra rendszeresen felkerül Ciprus, Hollandia, Írország, Luxemburg, Málta, Svájc.<sup>123</sup> Gabriel Zucman, Hines, Stiglitz és sokan mások rendszeresen publikálnak és szólnak fel az adóparadicsomok ellen, többek között kritizálva a fenti országok által folytatott, a multinacionális vállalatoknak kedvező adópolitikát.<sup>124</sup> Amennyiben a szélesebb értelmezés hivatalosan is teret nyerne, akkor az számos uniós tagállamot mind politikai, mind gazdasági szempontból veszélyeztetne.<sup>125</sup> E tekintetben sokat mondó tény, hogy a világ 500 legnagyobb vállalata közül 366 működtet egy vagy több leányvállalatot – összesen közel 10 ezret – adóparadicsomnak vagy preferenciális adórezsimnek tekinthető országban, melyek jelentős része az Európai Unió tagállamaiban (elsősorban a Benelux államokban és Írországban) található.<sup>126</sup>

A multinacionális vállalatok tehát erős szövetségesekre találtak ezekben az államokban annak érdekében, hogy – lobbijüket kihasználva – megakadályozzák egy szigorúbb minősítési rendszer kialakulását. Ez a lobbij pedig olyan erős, hogy továbbra sem létezik általánosan elfogadott definíció az adóparadicsomokra vonatkozóan: az egyes nemzetközi szervezetek, szakértők más-más meghatározással élnek, ami megnehezíti a fellépést ezen országok gyakorlata ellen. Hivatalos körökben a leggyakrabban az OECD által 1998-ban kidolgozott

<sup>122</sup> Ennek kapcsán lásd például: Richard MURPHY: Out of sight. *London Review of Books*, vol. 33., no. 8. (2011) 21., HENDRIKSEN i. m. 47-50., John D. WILSON: Tax Havens in a World of Competing Countries. *CESifo DICE Report*, 2014/4., Gregory RAWLINGS: Shifting profits and hidden accounts: Regulating tax havens. 656. In: Peter DRAHOS (ed.): *Regulatory Theory: Foundations and applications*, Canberra, ANU Press, 2017.

<sup>123</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: James R. HINES Jr.: Treasure Islands. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 24, no. 4 (2010) 105., Johan LANGEROCK: Off the hook – How the EU is about to whitewash the world’s worst tax havens. *Oxfam*, March 2019. <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620625/bn-off-the-hook-eu-tax-havens-070319-en.pdf>, 18., Richard PHILLIPS-Matt GARDNER-Alexandria ROBINS-Michelle SURKA: Offshore Shell Games 2017 – The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. *U.S. Public Interest Research Group Education Fund – Institute on Taxation and Economic Policy*, October 2017. <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/offshoreshellgames2017.pdf>, 9-10.

<sup>124</sup> Például Joseph Stiglitz amerikai közgazdász nemrég egy párizsi konferencián nemcsak adóparadicsomnak nevezte Írországot, hanem azt is állította, hogy „rossz szomszédként” viselkedve más uniós tagállamok adóbevételeit fosztogatja. Erről részletesen lásd: Stiglitz ‘bad neighbour’ tax haven comments latest blow to State’s reputation. *The Irish Times*, Sep 21 2019. <https://www.irishtimes.com/business/economy/stiglitz-bad-neighbour-tax-haven-comments-latest-blow-to-state-s-reputation-1.4025272>.

<sup>125</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: Ronen PALAN-Richard MURPHY-Christian CHAVAGNEUX: *Tax Havens. How globalization really works*. Ithaca, Cornell University Press, 2009. 146., illetve Sorina BOTIȘ: Features and advantages of using tax havens. *Bulletin of the Transilvania University of Brașov, Series V: Economic Sciences*, vol. 7., no. 2. (2014).

<sup>126</sup> PHILLIPS-GARDNER-ROBINS-SURKA i. m. 1-4., 11.

meghatározást<sup>127</sup> használják, így ezen keresztül fogjuk szemléltetni, hogy a fenti „szövetségnek” köszönhetően milyen jelentős mértékben sikerült tompítani ezen listák erejét. Előljáróban fontos kiemelni, hogy ennek alapján az adóparadicsomok közé az olyan adórendszerek tartoznak, amelyek:

- az adott jövedelmet nem, vagy csak minimálisan adóztatják meg,
- ahol nem létezik hatékony információcsere,
- hiányzik a transzparencia, illetve
- az adórendszer elősegíti az olyan külföldi vállalatok létesítését, amelyek ténylegesen nincsenek jelen az adott országban vagy megakadályozza, hogy ezek a vállalatok kereskedelmi hatást gyakoroljanak a helyi gazdaságra.

A fenti kritériumrendszert és az annak alapján felállított lista a fejlett államok nyomására született meg, akik így akartak fellépni az adóparadicsomok káros adópolitikájával szemben. Érdekesség, hogy Svájc és Luxemburg – noha OECD tagok – távol maradtak az eseményektől és nélkülük született meg az adóparadicsomok feketelistája 2000-ben, mely 35 országot tartalmazott. Habár a kumulatív kritériumrendszer és az országok száma alapján elsőre úgy tűnhet, hogy egy erős listáról van szó, a gyakorlat mást mutat. Ugyanis a preferenciális adórezsimet működtető európai országok közül mindössze Ciprust és Máltát említi, figyelmen kívül hagyva a sokkal nagyobb pénzügyi központokat pl: Írország, Hollandia, Luxemburg. Ehelyett inkább a kisebb szigetországokra, valamint a Karibi-térségre fókuszál. Ráadásul a későbbiek során ez csak tovább puhult. Ugyanis amerikai nyomásra az utolsó 2 kritérium kikerült az adóparadicsomokat minősítő szempontok közül: a továbbiakban csak a transzparenciára és az információcserére összpontosított az OECD. Ezeket a követelményeket pedig 7 ország kivételével mindenki teljesítette is 2002 áprilisára. 2009-ben az OECD három listát készített: fekete (renitens államok), szürke és fehér (akik eleget tettek az OECD standardoknak). A listák gyengeségét jól mutatja, hogy olyan, tipikusan adóparadicsomnak tekinthető országok is felfértek a fehér listára, mint Mauritius, Man-sziget vagy Jersey és a renitens államok közé csak négyen kerültek be: Costa Rica, Malaysia, Fülöp-szigetek és Uruguay. Egyikük sem tartozik a multinacionális vállalatok kedvenc adóelkerülési helyszínei közé. Végezetül 2017-ben az OECD újabb feketelistát tett közzé, azonban ezen már csak egyetlen ország, Trinidad és Tobago szerepelt.

---

<sup>127</sup> Countering offshore tax evasion: Some Questions and Answers. OECD Centre for Tax Policy and Administration, 28 September 2009. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/42469606.pdf>, 11.

Ennek alapján azt mondhatjuk, hogy a multinacionális vállalatok lobbierője és az egyes államok egyéni érdekei a kezdetektől fogva ellehetetleníti egy átfogó lista felállítását a legfontosabb adóparadicsomokról, mely az alapját képezhetné a hatékony fellépésnek. Sőt, inkább azt láthatjuk, hogy az újabb listák egyre gyengébbek: nem a megoldást szolgálják, hanem hamis képet sugároznak, amelyet egyfelől sikerként tud elkönyvelni az OECD, míg másfelől a legkedvezőbb adózási szabályokat biztosító országok sokáig gyakorlatilag zavartalanul működhetnek.<sup>128</sup> Ez utóbbit jól mutatja az a tény, hogy Luxemburg vagy Hollandia könnyen el tudta kerülni, hogy az OECD listájára felkerüljenek. Például Hollandia – a bizottsági vizsgálatok megindulása idején – hivatalosan nem minősült pénzügyileg átláthatatlannak (*secrecy jurisdiction*), mivel eleget tett a vonatkozó nemzetközi követelményeknek. Ennek ellenére általános problémát jelentett, hogy nem lehetett tudni, hogy kik a tulajdonosai az országban letelepedett cégeknek. Ezáltal viszont lehetővé vált, hogy a holland adórendszert kihasználják azok, akik különböző pénzügyi bűncselekményeket (pl: pénzmosás) szeretnének elkövetni. Hasonló volt a helyzet a feltételes adómegállapítások terén is: a legnagyobb cégekkel kötött megállapodásokat az adóhatóság titokban tartotta, azokhoz csak meghatározott eljárások keretében lehetett hozzájutni. Ezzel lényegében véve elzárták a közvéleményt attól, hogy ezeket a dokumentumokat megismerhesse.<sup>129</sup>

Hasonló volt a helyzet az Európai Unió által 2017-ben, a Panama-akták<sup>130</sup> nyomán – az Európai Bizottság kezdeményezésére – elfogadott<sup>131</sup> első feketelistájával<sup>132</sup> is, amelyet több, adóelkerülés elleni fellépéssel foglalkozó nemzetközi civil szervezet is súlyos kritikával illetett részrehajlása és a politikai szempontok előtérbe helyezése miatt. Az Oknyomozó Újságírók

<sup>128</sup> Jahanzeb AKHTAR-Verónica GRONDONA: Tax haven listing in multiple hues: blind, winking or conniving? *South Centre*, Research Papers no. 94. (2019) 3-7., illetve 21-27.

<sup>129</sup> The Netherlands: a Tax Haven, Continuing its Contribution to the Corporate Tax Race to the Bottom. *Oxfam Novib Policy Report*. [https://oi-files-d8-prod.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/file\\_attachments/netherlands-taxhaven.pdf](https://oi-files-d8-prod.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/file_attachments/netherlands-taxhaven.pdf), 6-9.

<sup>130</sup> Erről részletesen lásd: Bastian OBERMAYER-Frederik OBERMAIER: *The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money*, London, Oneworld Publications, 2016.

<sup>131</sup> The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Brussels, 5 December 2017 (OR. en), 15429/17, FISC 345 ECOFIN 1088 <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>

<sup>132</sup> A feketelista célja, hogy a tisztességtelen adókedvezményeket és indokolatlan titkosítást alkalmazó ország politikájukat az idevonatkozó uniós szabályozásnak megfelelően módosítsák. A lista elkészítése során az alábbi kritériumokat vették figyelembe: adózás átláthatósága, tisztességes adójogszabályok és az OECD adóoptimalizálás korlátozására vonatkozó rendelkezéseinek betartása. A listára az alábbi entitások kerültek fel: Amerikai Szamoa, Bahrein, Barbados, Grenada, Guam, Dél-Korea, Makaó (Kína részeként), Marshall-szigetek, Mongólia, Namíbia, Palau, Panama, Saint Lucia, Szamoa, Trinidad és Tobago, Tunézia, Egyesült Arab Emírségek. Érdekes még megemlíteni, hogy egy szürkelista is készült. Ide azok az országok kerültek fel, amelyeket az EU felszólított, hogy változtassanak adópolitikájukon. Erről bővebben lásd: Cécile REMEUR: Listing of tax havens by the EU, *European Parliamentary Research Service*, PE621.872–May 2018, <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147412/7%20-%202001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>.

Nemzetközi Konzorciuma például rávilágított arra, hogy a listáról<sup>133</sup> több fontos offshore központ is hiányzik. Itt elsődlegesen a Brit Tengerentúli Területekről van szó, úgy, mint Bermuda, Kajmán-szigetek és a Brit Virgin-szigetek.<sup>134</sup> A Tax Justice Network vezérigazgatója, Alex Cobham szerint az Európai Unió komoly lehetőséget hagyott ki, hogy fellépjen a tagországokat fenyegető adóelkerüléssel és adócsalással szemben. Hangsúlyozta továbbá, hogy a lista elkészítése során – az eredeti tervekkel ellentétben – nem az objektivitás volt a döntő, hanem a politikai szempontok. Az Oxfam segélyszervezet viszont ennél is tovább ment: saját feketelistát készített, melyen 35 Európai Unión kívüli ország mellett négy uniós tagállam is felkerült: Írország, Málta, Hollandia és Luxemburg. A kritikák megalapozottságát jól mutatja, hogy Pierre Moscovici uniós biztos is elismerte, hogy habár a lista jelentős előrelépést jelent, de továbbra sem elegendő a világméretű adócsalás elleni fellépéshez.<sup>135</sup>

Mindezek fényében megerősítést nyert, hogy noha „hivatalosan” kevés adóparadicsom van a világon, ténylegesen viszont sok olyan állam van, amelyek változatos kedvezményeket nyújtanak a multinacionális vállalatok számára. Ez utóbbiak jelentős részét a nemzetközi szakirodalom szintén az adóparadicsomok közé sorolja. Közülük számos (például a Benelux államok) uniós tagállam is egyben, ami rávilágít arra, hogy a továbbiakban az általánosabb jellegű preferenciális adórendszer kifejlesztését célszerű használnunk.

Ez utóbbi annál is inkább indokolt, mivel a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai jelentős mértékű társasági adóbevételektől foszt meg számos országot a világon, miközben ezek a vállalatok óriási nyereségre tesznek szert.<sup>136</sup> Előbbi érzékeltetésére érdemes egy OECD kutatásra hivatkoznunk, mely szerint 2005 és 2014 között 0,9-2.1 trillió dollárra volt tehető az adóbevételekiesés, amely 2/3 részt profit átcsoportosításból és 1/3 részt a jogi kiskapuk

<sup>133</sup> A lista elkészítése során az alábbi kritériumokat vették figyelembe: adózás átláthatósága, tisztességes adójogszabályok és az OECD adóoptimalizálás korlátozására vonatkozó rendelkezéseinek betartása. A listára az alábbi entitások kerültek fel: Amerikai Szamoa, Bahrein, Barbados, Grenada, Guam, Dél-Korea, Makaó (Kína részeként), Marshall-szigetek, Mongólia, Namíbia, Palau, Panama, Saint Lucia, Szamoa, Trinidad és Tobago, Tunézia, Egyesült Arab Emírségek

<sup>134</sup> Utóbbi tekintetében érdemes kiemelni a Mossack Fonseca ügyvédi iroda esetét, ahol az általa 1970 és 2015 között alapított cégek felét a szigeteken jegyeztették be, s a Panama-papírok botrányába is belekeveredett. Az ügy háttéréről részletesen: Will FITZGIBBON: New Panama Papers Leak Reveals Firm’s Chaotic Scramble to Identify Clients, Save Business Amid Global Fallout, *International Consortium of Investigative Journalists*, June 20, 2018. <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/new-panama-papers-leak-reveals-mossack-fonsecas-chaotic-scramble/>

<sup>135</sup> Cecile S. GALLEGO: But where is Bermuda, Luxembourg? New EU ‘blacklist’ omits major tax havens, *International Consortium of Investigative Journalists*, December 5, 2017. <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/bermuda-luxembourg-new-eu-blacklist-omits-major-tax-havens/>

<sup>136</sup> Egy kutatás szerint 1980 és 2013 között 2 trillió dollárról 7,2 trillió dollárra, vagyis több mint háromszorosára nőtt a legnagyobb multinacionális vállalatok profitja. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Esmé BERKHOUT: Tax battles – The dangerous global race to the bottom on corporate tax. *Oxfam Policy Paper*, 12 December 2016. <https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en.pdf>, 3.



kihasználásából, valamint a kedvezményes adóelbánásból származott.<sup>137</sup> Amennyiben az egyes országokat, országcsoportokat vizsgáljuk, akkor érdemes megemlíteni, hogy az USA a társasági adóbevételeinek 15%-át veszíti el,<sup>138</sup> ami jelentősen meghaladja a többi OECD, valamint G20 államét (4-10%). Ráadásul egyedül csak az USA esetében 2,1-3 trillió dollárra tehető az az összeg, amelyet az érintett cégek külföldi leányvállalatai nem hoztak vissza az országba.<sup>139</sup> A probléma természetesen az Európai Uniót is jelentős mértékben sújtja.<sup>140</sup>

Összességében véve, az alfejezet zárásaként, tehát azt mondhatjuk, hogy a multinacionális vállalatok napjainkra a világgazdaság meghatározó szereplőivé váltak, amely nemcsak gazdasági, hanem egyre inkább politikai hatalmat is ad a kezükbe. Ezt pedig – mint láthattuk – rendkívül jól tudják használni: egyes országok esetében – beleértve néhány uniós tagállamot is – a helyi kormányokkal összefonódva – adóparadicsomszerű állapotokat teremtve – rendkívül kedvező feltételes adómegállapításokat tudnak biztosítani maguknak, ami példátlan nagyságú adóelkerüléshez vezet. Erre pedig a Bizottságnak – ha továbbra is ellenőrzése alatt akarja tartani a folyamatokat – feltétlenül reagálnia kellett. A következő fejezetben ezért ezt a kérdést fogjuk részletesen megvizsgálni.

---

<sup>137</sup> JOHANSSON, Åsa et al.: Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a crosscountry database. *Economics Departments Working Papers*, No. 1355 (2017) 41-43.

<sup>138</sup> ZUCMAN (2018) i. m. 4.

<sup>139</sup> Farok J. CONTRACTOR: Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics (Updated). *Global Business – Economic & Cultural Perspectives*, 29 August 2018. <https://globalbusiness.blog/2018/08/29/tax-avoidance-by-multinational-companies-methods-policies-and-ethics/>

<sup>140</sup> Ezt a kérdést nem itt, hanem az „*Amerikai cégek versenyelőnye, avagy adóelkerülési struktúrák virágzása néhány uniós tagállamban*” c. alfejezetben vizsgáljuk meg részletesen.

## 2.2. Lépéskényszerben az Európai Bizottság

Jelen alfejezetben azokat a speciális okokat fogjuk áttekinteni, amelyek az előbb említett „alaprobléma” mellett tényleges lépésre készítették a Bizottságot a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Számos uniós tagország ugyanis kifejezetten együttműködik a multinacionális vállalatokkal, mely többek között abban nyilvánul meg, hogy kedvező adózási környezetet biztosítanak számukra (pl: sweetheart deals), továbbá „eltűrik”, hogy rajtuk keresztül csoportosítsák át a jövedelmeiket a klasszikus adóparadicsomokba, valamint nemzetközi és uniós szintén fellépnek az olyan törekvésekkel szemben, amelyek az adóelkerülési gyakorlatok felszámolását célozzák. Ezek a folyamatok pedig már olyan méreteket öltöttek, amelyek veszélyeztetik az Európai Unió belső piacát is. Az Európai Uniónak tehát nemcsak kifelé, hanem valójában befelé is küzdeni kell az adóelkerüléssel szemben. Ez ellen viszont csak egy átfogó fellépés jelenthet megoldást, amely gyökerénél kívánja kezelni a problémát. Az elkövetkezőkben látni fogjuk, hogy:

- a közvélemény nyomása,
- az amerikai cégek versenyelőnye (és az adóelkerülési struktúrák virágzása néhány uniós tagállamban),
- valamint a feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás problematikája együttesen olyan nyomásgyakorló erőként jelentkezett, amelyet a Bizottság nem hagyhatott figyelmen kívül.

Igazából az lesz majd a kérdés, hogy tényleges milyen eszközt választ a Bizottság: a hagyományos jogszabálykezdeményezést vagy – a tagállami ellenállást tapasztalva – alternatív megoldásokat keres.

### 2.2.1. Közvélemény nyomása

A multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni bizottsági fellépés megindulásában döntő szerepe volt a közvélemény fokozódó nyomásának, amelyet a 2008-2009-es gazdasági világválság utóhatásai és a 2010-es évek elején kirobbant adóügyi botrányok is szítottak. Ezt a szempontot elsősre hajlamosak vagyunk alulértékelni, de ahogy azt a Bizottság egy 2019-es Közleménye is kiemeli, ennek kulcsszerepe volt abban, hogy az uniós jogalkotás végül elmozduljon a korábbi évek holtpontjáról.<sup>141</sup> Hiszen a tagállamokon is fokozatosan egyre nagyobb lett a nyomás, hogy – félretéve az egyéni preferenciális érdekeiket – közösen cselekedjenek. Ugyanakkor 2013-2014 idején erről még nem igazán volt szó, mivel ekkor még nagyon erős volt a tagállami ellenállás és – különösen a preferenciális adórezsimeket működtető országok – meg tudták akadályozni az uniós adópolitika területén az előrelépést. Mindezek ellenére ez az az időszak, amikor a Bizottság egyre inkább azt érzékeli, hogy ha figyelmen kívül hagyja a közvéleményben uralkodóvá váló, a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait elítélő hangulatot, akkor az hosszú távon nemcsak a belső piacot, hanem akár magát az európai integrációt is veszélyeztetheti. Különösen akkor került kényelmetlen helyzetbe a Bizottság, amikor többek között az aktivisták (pl: Oknyomozó Újságírók Nemzetközi Szövetsége – ICIJ) munkásságának köszönhetően a nemzetközi sajtó címlapon hozta le az adóügyi botrányokat (Offshore Leaks, LuxLeaks), rávilágítva ezzel arra a tényre, hogy nemcsak a multinacionális vállalatok egyoldalú akcióiról van szó, hanem arról is, hogy egyes uniós tagállamok változatos adókedvezményeket biztosítanak ezeknek a vállalatoknak. Ez pedig azon túl, hogy eurómilliárdokban mérhető veszteségeket okoz éves szinten a többi tagállamnak, súlyos társadalmi feszültségekkel is járt egy olyan időszakban, amikor még egyes tagállamok a gazdasági válság utóhatásaival küzdöttek. Jelen fejezetben röviden ennek hátterét, valamint részleteit fogjuk megvizsgálni.

Először is fontosnak tartjuk ismételtlen leszögezni, hogy a különböző adóelkerülési technikák hivatalosan nem minősülnek jogellenesnek.<sup>142</sup> A kontinentális és angolszász jogrendszerekben (USA, Nagy-Britannia, Kanada, Ausztrália) egyaránt több bírósági ítélet is precedensértékkel kimondta,<sup>143</sup> hogy az adófizető nem kötelezhető arra, hogy – az

<sup>141</sup> A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o. 6-7.

<sup>142</sup> Ezt a kérdést korábban részletesen tárgyaltuk a „Fogalmi elhatárolás: az adótervezés, adóelkerülés és adóijátszás közötti különbség” c. alfejezetben.

<sup>143</sup> Ennek kapcsán lásd például: *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934); *Duke of Westminster v. IRC*, [1936] 19 D.T.C. 490, 520 (Can.), Kúria Kfv.I.35.173/2011/5. számú ítélete, 17/2019. (V. 30.) AB határozat, 83. pont.

Államkincstár érdekeit szem előtt tartva – több adót fizessen be, mint amennyi a jogszabályok szerint minimálisan szükséges. A multinacionális vállalatok tulajdonképpen erre az elvre hivatkoznak, amikor a különböző adóelkerülési gyakorlataik révén minimálisra csökkentik egy-egy országban az adófizetési kötelezettségüket. Azonban apránként mégis az a nézet terjedt el a társadalmakban, hogy ezek a vállalatok indokolatlan előnyre tesznek szert, amivel megsértik az igazságos adózás elvét.

Ennek hátterében az áll, hogy napjainkban elmosódott a határvonal a jogellenesnek minősülő adókijátszás és a jog keretein belül maradó, de a jogi kiskapukat kihasználó adóelkerülés között. Egyesek például azzal érvelnek, hogy mindkét tevékenység elítélendő, mivel csökkenti az államok költségvetési bevételeit, amelyeket ennek hiányában más célokra, többek között szociális célokra is fordíthatnának. Adóelkerülés esetén az adózó csak a jogszabály betűjét és nem a szellemét követi, amellyel aláássa az adórendszer integritását.<sup>144</sup> Hangsúlyozzák továbbá, hogy hiába biztosítja a törvény elvileg mindenki számára az adóelkerülés lehetőségét, ténylegesen azonban ezzel a gyakorlatban csak kevesek tudnak élni.<sup>145</sup> Tulajdonképpen a kritikusok azt a kultúrát akarják megváltoztatni, amely eltűri az adóelkerülést. Ezt a felfogást tükrözi Sara Dillon gondolatmenete is, amikor úgy fogalmaz, hogy ma már nem az a legfontosabb kérdés, hogy a multinacionális vállalatok hogyan tudják ezt megvalósítani, hanem sokkal inkább az, hogy eddig a kormányok miért nem tettek érdemi lépéseket ennek felszámolására.<sup>146</sup> A szilárd jogi szempontú minősítés helyét tehát egyre inkább a moralitás vette át, amelyben a média, valamint a különböző aktivisták (pl: Oknyomozó Újságírók Nemzetközi Szövetsége – ICIJ, Tax Justice Network, Oxfam) döntő szerepet játszottak.<sup>147</sup> Ugyanis tevékenységüknek köszönhetően az állampolgárok képet kaphattak arról, hogy a multinacionális vállalatok változatos eszközöket használnak annak érdekében, hogy adófizetési kötelezettségüket minimálisra szorítsák vissza, amivel dollármilliárdokban mérhető veszteséget okoznak a nemzeti költségvetéseknek, amelyet az átlagpolgároknak kell megfizetniük.<sup>148</sup> Ennek során számos cikk jelent meg az Apple, a Google vagy a Starbucks gyakorlatairól, hogy

<sup>144</sup> Kalmen DATT: To shame or not to shame: That is the question. *eJournal of Tax Research*, vol. 14., no. 2. (2016) 487-488.

<sup>145</sup> William B. BARKER: The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*, vol. 40., no. 2. (2009). 239-240.

<sup>146</sup> Erről részletesen lásd: Sara DILLON: Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation. *Legal Studies Research Paper Series*, Research Paper 16-18, December 13, 2016. 275-327.

<sup>147</sup> CHRISTIANS (2017) i. m. 5-21. A kulcsszereplőkkel kapcsolatos áttekintő táblázatot lásd: Maya FORSTATER-Rasmus Corlin CHRISTENSEN: New Players, New Game: The role of the public and political debate in the development of action on international tax issues. *European Tax Policy Forum Research Paper*, September 2017. [https://etpf.org/files/ETPF\\_Paper\\_-\\_Forstater\\_and\\_Christensen\\_Final.pdf](https://etpf.org/files/ETPF_Paper_-_Forstater_and_Christensen_Final.pdf), 13-14.

<sup>148</sup> Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>, 17.

csak a legnagyobbakat emeljük ki. Ezek viszont komoly károkat tudnak okozni a cégnek, sokszor nagyobb, mintha konkrét büntetést kaptak volna. Hiszen a hírnéven eset csorbán túl az ilyen jellegű vádak befolyásolják az ügyfelekkel, a beszállítókkal és más érdekeltekkel való kapcsolatot is, amire egy bíróság önmagában véve nem lenne képes. E tekintetben elegendő utalni arra, hogy napjainkban az állampolgárok előszeretettel használják a közösségi médiát, ahol rendszeresen hangot adnak a nagyvállalatok adóelkerülő magatartásával kapcsolatos ellenérzéseiknek, ami többek között a gazdasági válságot követő megszorító intézkedések utóhatásaira is visszavezethető.<sup>149</sup> Ráadásul előfordulhat, hogy a leleplező cikket követően az érintett cég még bíróságot is kap a hatóságoktól, melynek nyomán tulajdonképpen kétszeresen fizeti meg azt, hogy különböző technikák segítségével – legálisan – csökkentette az adófizetési kötelezettségét. Habár az aktivisták és a média ezen gyakorlatát több szakértő is – elsősorban a jogi kategóriák helyett használt meglehetősen tág értelemmel bíró moralitás miatt – kritizálja,<sup>150</sup> ennek ellenére ez komoly nyomást tud helyezni az adott multinacionális vállalatra, amelynek valamiképpen reagálnia kell a „vádakra”. Nem teheti ugyanis azt meg, hogy ezeket figyelmen kívül hagyja: e tekintetben elsősorban tanácsadóra és a saját médiájára támaszkodhat. Például a Starbucks a folyamatos kritikák miatt 2013-ban lemondott arról, hogy éljen az adólevonás lehetőségével, melynek következtében abban, valamint a következő évben 10 millió fonttal több társasági adót fizetett be.<sup>151</sup> Azonban számos esetben ez a megoldás sem szünteti meg a problémát, mivel az lényegében véve abból fakad, hogy az adott vállalat a jogi kiskapukat kihasználva fizet lényegesen kevesebb adót, s e tekintetben nem jelent érdemi változást az, ha időnként – részben – lemond erről a gyakorlatáról. Ezt jól szemlélteti a Google esete, amely a jelentős egyesült királyságbeli bevételei ellenére keveset adózott az országban. Ez ellen a gyakorlat ellen pedig a médiában valóságos kampány indult meg. A Telegraph 2013. január 2-án lehozta,<sup>152</sup> hogy a vállalat 2012-ben 1 millió fonttal kevesebbet fizetett be az államkasszába, amellyel megfelezte a 2011-es adófizetési kötelezettségét. Az újság szerint ez elsődlegesen annak köszönhető, hogy a Google adóelkerülési technikákkal él Bermudát felhasználva. A hírt a többi sajtótermék, valamint a politikusok is felkapták, olyannyira, hogy az év júniusában már

<sup>149</sup> Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>, 17.

<sup>150</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: Joshua D. BLANK: What’s Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse. *Tax Law Review*, vol. 62. (2009) 576-591., Allison CHRISTIANS: Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality. *Washington University Journal of Law & Policy*, vol. 44., no. 1. (2014) 46-52.

<sup>151</sup> Erről részletesen lásd: Terry MACALLISTER: Starbucks pays corporation tax in UK for first time in five years. *The Guardian*, 24 June 2013. <http://www.theguardian.com/business/2013/jun/23/starbucks-pays-corporation-tax>.

<sup>152</sup> Erről részletesen lásd: Matt WARMAN: Google’s £6 billion Bermuda tax shelter. *The Telegraph*, 2 January, 2013. <http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9775216/Googles-6billion-Bermuda-tax-shelter.html>.

arról írtak a lapok, hogy a vállalat hírneve komolyan megrendült az országban. Habár azt hangoztatták, hogy a jogszabályokat betartva járnak el, 2014 januárjában a *The Times* arról számolt be,<sup>153</sup> hogy a vállalat a 2012-es 889 millió fontos nyeresége után potenciálisan 213 millió fontos adófizetési kötelezettsége keletkezett, ennek ellenére viszont csak 11,6 millió fontot adóztak. Tovább nehezítette a helyzetet, hogy a vállalat ellen már 2010 óta vizsgálat folyt, melynek végén 24 millió fontot kellett befizetnie az államkincstárba. Nem véletlen, hogy egyes politikusok ezt a gyakorlatot erkölcsstelennek nevezték, noha elismerték, hogy ez nem minősül jogellenesnek. A társadalmi nyomás pedig olyan mértékű volt, hogy 2016-ban a vállalat megállapodott a brit adóhatósággal, hogy 130 millió fontot fizet be, mint elmaradt adót.<sup>154</sup> Noha a média kezdetben üdvözölte a megállapodást, hamar az vált az uralkodó állásponttá a közéletben,<sup>155</sup> hogy tulajdonképpen még így is a Google járt jól pl: egy brit munkáspárti politikus titkos megállapodást emlegetett a hatóság és a vállalat között.<sup>156</sup> Ez az eset is arra mutat rá, hogy a 2010-es években a társadalom rendkívül fogékonyra vált az ilyen ügyek tekintetében, köszönhetően a médiának, amelyet fokozatosan a politikusok is egyre inkább igyekeztek kihasználni. Mindez viszont a vállalatok számára súlyos reputációs kárral járt, amit tovább súlyosbít az is, hogy hiába próbálták bizonygatni, hogy a hatályos jogszabályok alapján járnak el vagy fizetnek be „önkéntesen” több adót, érdemben nem tudták maguk számára kedvezően befolyásolni a közvéleményt. Utóbbi ugyanis azt várta el, hogy a multinacionális vállalatok is eleget tesznek a tisztességes adózás követelményének és felhagynak a különböző adóelkerülési technikák alkalmazásával. Azonban ennek az elvnek az előbbiek nem voltak hajlandók megfelelni, noha ezek a kikényszerített pluszbefizetések számos alkalommal – mivel az anyaország azokat nem tekintette adófizetési kötelezettség teljesítésének – vezettek kettős adóztatáshoz is.<sup>157</sup>

Habár a média és az aktivisták célkeresztjében elsődlegesen a multinacionális vállalatok voltak, néhány ország sem érezhette magát biztonságban. Ugyanis számos cikk, jelentés arról is beszámolt, hogy egyes országok (köztük uniós tagállamok is!) előszeretettel biztosítanak

<sup>153</sup> Erről részletesen lásd: Dipesh GADHER-Simon DUKE: British hit Google with \$44m backdated tax bill. *The Times*, 6 January 2014, as cited by *The Australian*. <http://www.theaustralian.com.au/news/world/british-hit-google-with-44m-backdated-tax-bill/story-fnb64oi6-1226795373948#>.

<sup>154</sup> Erről részletesen lásd: Google agrees to pay Britain 130 million pounds in back taxes, Opposition label figure 'derisory'. *ABC News online*, updated 24 January 2016. <http://www.abc.net.au/news/2016-01-24/google-agrees-to-pay-back-taxes-to-britain/7110044>.

<sup>155</sup> Ennek kapcsán lásd például: Google tax deal under fire as it emerges figure included share options scheme. *The Guardian*, 4 February 2016. <http://www.theguardian.com/technology/2016/feb/04/google-uk-tax-deal-share-options-scheme>.

<sup>156</sup> DATT i. m. 488-505.

<sup>157</sup> Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>, 17.

különböző kedvezményeket a multinacionális vállalatoknak. Ennek kapcsán érdemes visszautalnunk arra a korábban említett tényre, hogy a nemzetközi szakirodalomban több uniós tagállamot (Benelux államok, Írország) is adóparadicsomnak tartanak, annak ellenére, hogy a hivatalos listákon nem szerepelnek. A multinacionális vállalatok továbbá olyan erős befolyásra tettek szert, hogy el tudták érni, hogy ezek az országok – úgymond – fellépjenek az érdekükben a nemzetközi porondon is.<sup>158</sup> Ugyanakkor nemcsak az ezeket tagláló cikkek, jelentések miatt aggódhattak ezek a tagállamok, hanem az aktivisták – különösen az ICIJ – aktivizmusa miatt is, mivel utóbbiak munkássága révén több adóügyi botrány is kirobbant, amely a multinacionális vállalatok mellett súlyosan érintette a preferenciális adórezsimeket működtető országokat is, jelentősen rombolva a megítélésüket. Hiszen az állampolgárok – köszönhetően a folyamatos adóelkerüléssel kapcsolatos információknak – rendkívül kritikusan reagáltak ezekre a leleplezésekre.<sup>159</sup> E tekintetben az első mérföldkövet a 2013-ban kitört Offshore Leaks botrány jelentette, amely megalapozta a következő évek kiszivárogtatásait is.<sup>160</sup> Ebben a projektben 58 országból 112 oknyomozó újságíró vett részt, melynek során 15 hónap alatt 2,5 millió rekordnyi adatot gyűjtöttek össze fedőcégekről, offshore számlákról, valamint gyanús pénzügyi megállapodásokról az elmúlt 30 évből. A kiszivárogtatás jelentőségét tovább növeli, hogy olyan nagy médiumok munkatársai vettek benne részt, mint BBC, Le Monde, Guardian vagy a Washington Post, valamint több mint 130 ezer nevet hoztak nyilvánosságra, akik vagyonaikat adóparadicsomokban parkoltatták. Ennek következtében számos híres személyiség, köztük politikusok kerültek nehéz helyzetbe, úgy, mint Mihail Fridman orosz oligarha, Imee Marcos, a Fülöp-szigeteki Ilocos Norte tartomány kormányzója vagy az azerbajdzsáni elnök (Ilham Aliyev) lányai. A kirobbant botrány ráadásul fokozta a korábban már adócsalást beismerő pénzügyminisztere nyomán megrendült francia kormány iránti bizalmatlanságot, valamint ennek volt köszönhető, hogy 2014-ben Kína olyan országok mögé került a korrupció érzékelési indexen, mint Zambia vagy a Libéria. Azonban nemcsak negatív események fűződnek az Offshore Leaks, mivel az oknyomozó újságírók kiszivárogtatása nyomán az államok rákényszerültek arra, hogy fellépjenek az olyan gyakorlatok ellen, amelyek lehetővé tették a pénzek kimenekítését az adóparadicsomokba. Ennek kapcsán külön ki kell emelnünk a 2014-es berlini adóügyi konferenciát,<sup>161</sup> ahol 51 ország megállapodott az adóügyi

<sup>158</sup> Ezzel kapcsolatban lásd az „Államok és a multinacionális vállalatok, avagy hogyan segítik elő egyes – köztük uniós tagállamok – országok a multinacionális vállalatok adóelkerülését” c. fejezet - oldalát

<sup>159</sup> Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>, 18.

<sup>160</sup> FORSTATER-CHRISTENSEN i. m. 21.

<sup>161</sup> Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Berlin, Germany 28-29 October 2014. <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf>

automatikus információcserében, továbbá az Európai Unióban elfogadott DAC II. irányelvet,<sup>162</sup> amely a Közigazgatási irányelvbe<sup>163</sup> ülteti át azt a szabályozást, hogy az adóhatóságok automatikus információcsere útján – függetlenül az országhatároktól – bankszámla adatokat cseréljenek egymással nemcsak magánszemélyek, hanem jogi személyek esetében is. Nem véletlen tehát, hogy az OECD adópolitikai részlegének vezetője, Pascal Saint-Amans egyenesen úgy fogalmazott, hogy ez a kezdete a banktitok megszüntetésének.<sup>164</sup> Habár jól láthatóan alapvető változásokat indított el, mindazonáltal közvetlenül nem az Offshore Leaks, hanem a LuxLeaks járult hozzá döntő mértékben ahhoz, hogy a Bizottság érdemi lépésre szánja el magát a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatával szemben. Ennek hátterében az áll, hogy ez a botrány az Európai Unió egyik alapító tagját, Luxemburgot érte, amely az üzleti világban régóta egy kiemelt befektetési célpontnak, pénzügyi központnak számít. Noha a nemzetközi szakirodalomban többen is adóparadicsomként tartják számon az országot a preferenciális adórezsimje miatt, sokáig el tudta kerülni a kritikákat, mivel az európai gazdasági elitnek – köszönhetően annak, hogy a pénzügyi szektor teljesen összefonódott a politikai szférával – érdeke fűződött ezen állapot fenntartásához. Nem meglepő tehát, hogy az ország hosszú éveken át ellenállt a transzparencia kezdeményezéseknek, valamint fellépett az adóelkerülési gyakorlatokat felszámolni kívánó uniós és nemzetközi törekvésekkel szemben is.<sup>165</sup> Az ICIJ kiszivárogtatása tulajdonképpen ezt a nimbuszt rombolta le, mivel a nyilvánosságra került adatok rávilágítottak arra, hogy a luxemburgi vezetés titkos megállapodások keretében óriási kedvezményeket biztosított a multinacionális vállalatoknak. A botrány 2014 novemberében robbant ki, amikor az oknyomozó újságírók több ezer dokumentumot tettek közvé. Ez több mint 500 titkos megállapodásról rántotta le a leplet, amelyet 340 céggel kötöttek a hatóságok 2002 és 2010 között. Ebben a folyamatban elsősorban a Price Waterhouse Coopers nevű könyvvizsgáló cég működött közre, melynek szolgáltatásait olyan

<sup>162</sup> A Tanács 2014/107/EU irányelve (2014. december 9.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 359., 2014.12.16., 1–29. o.

<sup>163</sup> A Tanács 2011/16/EU irányelve (2011. február 15.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről, HL L 64., 2011.3.11., 1-12. o

<sup>164</sup> Erről részletesen lásd: Marc PITZKE: Vast Web of Tax Evasion Exposed. *Der Spiegel*, 04.04.2013. <https://www.spiegel.de/international/business/icij-journalists-expose-mass-web-of-global-tax-evasion-a-892505.html>, Marina Walker GUEVARA: ICIJ Releases Offshore Leaks Database Revealing Names Behind Secret Companies, Trusts. *International Consortium of Investigative Journalists*, June 12, 2013. [https://www.icij.org/investigations/offshore/icij-releases-offshore-leaks-database-revealing-names-behind-secret-companies-trusts/#\\_ga=2.103463808.1639271375.1518453886-752416339.1518453886/](https://www.icij.org/investigations/offshore/icij-releases-offshore-leaks-database-revealing-names-behind-secret-companies-trusts/#_ga=2.103463808.1639271375.1518453886-752416339.1518453886/), illetve Kimberley PORTEOUS-Michael HUDSON-Sasha CHAVKIN-Mar CABRA-Emily MENKES-Marina Walker GUEVARA-Hamish BOLAND-RUDDER: Release of offshore records draws worldwide response. *International Consortium of Investigative Journalists*, April 5, 2013. <https://www.icij.org/inside-icij/2013/04/release-offshore-records-draws-worldwide-response/>.

<sup>165</sup> Erről részletesen lásd: WÁGNER (2019a) i. m. 190-193.



vállalatok vették igénybe, mint az Amazon, a FedEx, a Pepsi, az Ikea, a Deutsche Bank vagy az AIG. Ennek segítségével lehetővé vált számukra, hogy kevesebb mint 1%-os effektív társasági adókulccsal adózzanak. Ráadásul a legtöbb vállalatnak nem vagy alig volt tevékenysége az országban.<sup>166</sup> A média hamar felkapta az esetet, ami meglehetősen kellemetlen volt az éppen a hivatali idejét megkezdő új bizottsági elnöknek, Jean-Claude Junckernek.<sup>167</sup> A médiában többen is lemondását követelték, amelyhez európai parlamenti képviselők is csatlakoztak.<sup>168</sup> Még bizalmatlansági indítványt is benyújtottak a Bizottság ellen, azonban nem jött össze a kellő szavazatszám az Európai Parlamentben. Ez azonban közel sem jelentette azt, hogy a botrány utóhatásaival a továbbiakban ne kellett volna számolnia. Ugyanis hiába állította, hogy Luxemburg nem minősül adóparadicsomnak, a közvéleményben megerősödött az a vélekedés, hogy a multinacionális vállalatok az uniós tagállamokban is szabadon gyakorolhatják az adóelkerülési technikáikat, esetenként még a kormányokkal is együttműködve. Éppen ezért 2015 szeptemberében is nehéz pillanatokat kellett átélnie az Európai Parlament adózást vizsgáló bizottsága előtt.<sup>169</sup> Ugyanakkor ezeknél sokkal fontosabb, hogy mindezek nyomán egyre inkább elkerülhetetlenné vált az uniós szintű fellépés az adóelkerülés problematikájával szemben. Ennek jegyében került felállításra 2015 elején az Európai Parlament keretein belül a tagállamok adóügyi megállapodásait vizsgáló speciális bizottság, melyet a képviselők elsöprő többségben szavaztak meg,<sup>170</sup> továbbá elfogadták a korábban már említett DAC II. irányelvet. Ezeket a következő években további állásfoglalások és jogalkotási lépések követték, melyekre a későbbiek során majd részletesen is kitérünk. Összességében véve láthattuk, hogy a 2010-es években a média, valamint az aktivisták az egyes kiszivárogtatásokkal, valamint a folyamatosan negatív hangvételű cikkekkel sikeresen tematizálták a gazdasági válság utóhatásait megszenvedő közvéleményt, amely rendkívül kritikussá vált a multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatokkal

<sup>166</sup> William E. BUZENBERG: Anatomy of a Global Investigation: Collaborative, Data-Driven, Without Borders. *Shorenstein Center on Media, Politics and Public Policy*, July 6, 2015. <https://shorensteincenter.org/anatomy-of-a-global-investigation-william-buzenberg/>.

<sup>167</sup> TROVATO i. m. 1–2.

<sup>168</sup> Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Juncker on 'LuxLeaks' critics. *Deutsche Welle*, 11/12/2014. <https://www.dw.com/en/luxleaks-juncker-answers-critics/a-18059092>, illetve Georgi GOTEV: Juncker breaks cover on Luxleaks. *Euractiv*, 2014. nov. 12. <https://www.euractiv.com/section/eu-priorities-2020/news/juncker-breaks-cover-on-luxleaks/>.

<sup>169</sup> Ennek kapcsán lásd például: Jim BRUNSDEN: LuxLeaks: Luxembourg's response to an international tax scandal. *Financial Times*, June 23 2017. <https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3>, illetve Eric MAURICE: Juncker produces missing page on tax rulings. *EUobserver*, 30. SEP 2015. <https://euobserver.com/economic/130501>.

<sup>170</sup> Parliament sets up a special committee on tax rulings. *European Parliament*, Press releases, 12-02-2015. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20150206IPR21203/parliament-sets-up-a-special-committee-on-tax-rulings>.

szemben. A nyomásgyakorlást pedig tovább erősítette az a tény is, hogy számos NGO és aktivista aktív kapcsolatban volt az uniós döntéshozókkal. Például a Bizottság Versenyjogi Főigazgatóságán dolgozó magas rangú tisztviselőket még a sajtóban való megjelenés előtt tájékoztatták a kirobbanni készülő adóügyi botrányokról, akik viszont hasznos anyagokkal látták el az újságírókat.<sup>171</sup> Ezen túlmenően szintén az erős befolyásolási képességüket jelzi, hogy a Bizottság által 2015-ben szervezett, a társasági adózás transzparenciájáról tartott közmeghallgatáson a 422 hozzászólásból 48 érkezett NGO-któl.<sup>172</sup> Ráadásul a 2000-es évek közepéhez képest – amikor az uniós társasági adózás napirendjét elsősorban a Bizottsághoz közel álló szakértői és üzleti csoportok határozták meg – a 2010-es évek közepére a különböző, jelentős szakértői állománnyal rendelkező NGO-k álláspontja sokkal nagyobb mértékben megjelent. Habár ez utóbbi nem jelenti az üzleti csoportok háttérbe szorulását, jól mutatja, hogy a 2010-es évek közepén e csoportok korábbi egyeduralma megszűnően volt.<sup>173</sup> Mindez lehetővé tette, hogy – a közvéleményben jelen lévő kritikus hangokat becsatornázza – sokkal nagyobb nyomást nehezedjen a Bizottságra annak érdekében, hogy konkrét lépéseket tegyen az ügyben.

### **2.2.2. Amerikai cégek versenyelőnye, avagy adóelkerülési struktúrák virágzása néhány uniós tagállamban**

Az eddigiek során elsősorban azokat az okokat tekintettük át, amelyek arra készítették a Bizottságot, hogy a hagyományos út helyett alternatív megoldásokat részesítsen előnyben. Ugyanakkor az ez irányú konkrét fellépéshez szükség volt még további, nagyon is gyakorlati szempontokra, melyek közül az amerikai cégek európai versenyelőnye kiemelkedik. Ennek háttérében az áll, hogy a Donald Trump amerikai elnök által 2017 decemberében bevezetett adóreform<sup>174</sup> előtt az Amerikai Egyesült Államok adórendszere magas kulccsal (35%) az ún. világjövedelem adóztatásán alapult. Ez a gyakorlatban egyrészt azt eredményezte, hogy az amerikai cégek a külföldön realizált nyereségüket nem hozták haza, másrészt olyan országokban igyekeztek székhelyet létesíteni, ahol a társasági adók alacsonyak és lehetőségük

<sup>171</sup> Aanor ROLAND-Indra RÖMGENS: Policy Change in Times of Politicization: The Case of Corporate Taxation in the European Union. *Journal of Common Market Studies*, vol. 60., no. 2 (2022). 362.

<sup>172</sup> Public consultation on further corporate tax transparency. Online Public Consultation. *European Commission*, 17.06. to 09.09.2015. [https://ec.europa.eu/finance/consultations/2015/further-corporate-tax-transparency/index\\_en.htm](https://ec.europa.eu/finance/consultations/2015/further-corporate-tax-transparency/index_en.htm)

<sup>173</sup> ROLAND-RÖMGENS i. m. 361-364.

<sup>174</sup> Erről részletesen lásd: CZOBOLY Gergely-CSABAI Róbert: Az USA adóreformja – új korszak kezdete a nemzetközi adótervezésben. *Adó*, 32. évf., 2018/4.

volt különböző adóelkerülési technikákat is igénybe venniük. E tekintetben – noha az Európai Unió már régóta elítéli a káros adóversenyt – néhány uniós tagállam, elsősorban Luxemburg, Írország és Hollandia, kifejezetten alkalmas helyszínnek bizonyult, mivel ezek az országok már évtizedek óta arról voltak híresek, hogy változatos adókedvezményeket („*sweetheart deals*”) biztosítanak a multinacionális vállalatoknak. Ennek következtében a legnagyobb amerikai multinacionális vállalatok szinte alig adóztak ezekben a tagállamokban, dollármilliárdokat megtakarítva ezzel. Habár ez a gyakorlat hosszabb ideje már ismert volt a szakirodalomban, sokáig nem foglalkoztak vele érdemben politikai szinten. Azonban a 2010-es évek elején fokozatosan az érdeklődés középpontjába került, köszönhetően a korábban már részletezett adóbotrányoknak, valamint a gazdasági válság miatt bevezetett megszorító intézkedéseknek, melynek nyomán több tagállam számára hirtelen fontossá vált, hogy – az átlagpolgárokat terhelő adók növelése helyett – a multinacionális vállalatok „tisztességesen” adózzanak náluk. Jelen alfejezetben ezt a témát fogjuk részletesen megvizsgálni, kitérve az amerikai adórendszer jellegzetességeire, az adóelkerülési struktúrák néhány uniós tagállamban való működésének kérdésére, valamint az ennek következtében „elmaradt” adóbefizetésekre. Ennek során látni fogjuk, hogy – az egyébként legális – struktúrák segítségével az amerikai nagyvállalatok dollármilliárdokat tudtak megtakarítani, amellyel előnybe kerültek európai vetélytársaikkal szemben. Erre pedig a belső piac integritását szem előtt tartó Bizottságnak mindenképp reagálnia kellett: nem véletlen tehát, hogy a konkrét vizsgálatok során az amerikai nagyvállalatok a célkeresztjébe kerültek.

Az elemzés során célszerű az amerikai adórendszer jellegzetességeiből kiindulni. Ugyanis az egész probléma gyökere ebben rejlik. Ahogy az előbb említettük, a Trump-reform előtt az amerikai adórendszer a világjövedelem adóztatásán alapult, melyhez egy meglehetősen magas, 35%-os adókulcs tartozott, amelyet még állami és helyi adók is sújthattak. Tekintettel arra, hogy a belföldi és a külföldi nyereség után is adót kellett fizetni, ezért a kettős adóztatás elkerülése érdekében beszámítást alkalmaztak. Ennek célja az volt, hogy a vállalat adóterhelése ne haladja meg az amerikai adókulcs (35%) szintjét. Ezt úgy biztosították, hogy az anyavállalat által külföldön megfizetett adók, valamint a leányvállalatok nyeresége után fizetett társasági adók összege levonható volt a belföldi adófizetési kötelezettségéből. Továbbá lehetőség volt még elhalasztott adófizetéssel (*tax deferral*) is élni, melynek értelmében a leányvállalatokon keresztül elért profit esetében adózni csak azután kellett, ha az anyavállalat részére az

osztalékként kiosztásra került.<sup>175</sup> Ennek ellenére ebben az esetben is felmerültek költségek, amelyeket a cégeknek meg kellett fizetniük. Azonban ezeket könnyen el lehetett kerülni, mivel a rendszer lehetőséget adott arra, hogy ezeket a költségeket rögtön levonhassák az USA-ban adóköteles jövedelemből. Ráadásul mivel a külföldön szerzett jövedelmek repatriálásának időpontját a cégek maguk határozhatták meg, dönthettek úgy is, hogy az alacsony adókulccsal rendelkező országokból származó jövedelmet sújtó amerikai adókat ellensúlyozzák a magas adókulcsú államokból származó jövedelem esetében igénybevehető – előbb már említett – kedvezményrel. Ezzel pedig maximalizálhatták az ezzel járó előnyöket. Természetesen mindezekon túlmenően a rendszer keretein belül más módszerekkel is élhettek a cégek, ha a költségeiket akarták csökkenteni. Egyrészt az amerikai anyavállalat megtehetette, hogy az egyik adóparadicsomban (pl: Bermudán) letelepedett leányvállalatának szellemi javakat adott el, melyből az szellemi alkotást készített, majd azt inflált áron újra megvette vagy licenszelt. Ezeket a költségeket ugyanis levonhatta az USA-ban adóköteles jövedelméből és a leányvállalatának sem keletkezett ebből adófizetési kötelezettsége, mivel Bermudán nincs társasági adó. Másrészt azt az eszközt is gyakran használták, hogy az adósság finanszírozását „házon belül” oldották meg. Ennek érdekében a magas adókulcsú államokban vettek fel kölcsönöket, amelyeket aztán az alacsony adókulcsú államokban lévő leányvállalataiknak adtak oda. Mindkét módszer rendkívül népszerű volt az amerikai vállalatok körében, amelyre az Altshuler-Grubert szerzőpáros tanulmánya is rávilágít: kutatásuk szerint a vállalatok közel fele-fele arányban alkalmazták egyik vagy másik eszközt.<sup>176</sup> Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy az elviekben a világjövedelem adóztatására irányuló rendszer leginkább csak az amerikai forrású jövedelmeket tudta megadóztatni,<sup>177</sup> amely döntően annak volt köszönhető, hogy a rendkívül magas adókulcs miatt az amerikai cégek arra törekedtek, hogy a rendszer kikapuit kihasználva csökkentsék az adófizetési kötelezettségeiket vagy akár teljesen kivonják magukat a hatálya alól. Utóbbi tekintetében fontosnak tartjuk kiemelni, hogy az amerikai társasági adó a Trump-reform előtt a világon az egyik legmagasabb volt, a fejlett országokat tömörítő OECD tagállamai közül is csak négy alkalmazott 30%-os vagy annál magasabb adókulcsot. Összességében véve tehát az adórendszer – az igénybevehető kedvezmények ellenére is –

---

<sup>175</sup> Ez alól viszont kivételt képeztek a legalább 50%-os amerikai tulajdonban lévő leányvállalatok (ellenőrzött külföldi társaságok) holding jövedelmei (osztalék, kamat, jogdíj). Ezek ugyanis a megszerzés évében adókötelessé váltak.

<sup>176</sup> Ezzel kapcsolatban lásd különösen: CZOBOLY-CSABAI i. m. 2-3., Samuel S. KANG-Tuan NGO: Corporate America Untaxed – Tax Avoidance on the Rise. *The Greenlining Institute*, August 2011. <https://www.cob.calpoly.edu/directory/wp-content/uploads/sites/8/2017/12/CorporateAmericaUntaxed.pdf>, 20-21.

<sup>177</sup> HERICH György: Nemzetközi adózás. Budapest, Penta Unió, 2020. 554.

hátrányos volt az amerikai nagyvállalatok versenyképességére, amelyet azok azzal kívántak kompenzálni, hogy székhelyüket alacsony adókulcsú országokba helyezték át (inverzió), ahol változatos kedvezményeket biztosítottak számukra.<sup>178</sup> E téren pedig elsősorban nem a klasszikus adóparadicsomok jöttek szóba, hanem olyan államok, mint Írország, Hollandia vagy Luxemburg, ahol már hosszú évtizedek óta hagyománya volt a „befektetőbarát” környezet kialakításának, amelyet még az uniós tagság ténye sem befolyásolt – sokáig – érdemben. Nem véletlen tehát, hogy a multinacionális vállalatok 2015-ben a 600 milliárd dollárnyi profitjuk 30%-át az Európai Unióba csoportosították át.<sup>179</sup>

Az amerikai nagyvállalatok döntésének hátterében több tényező állt, melyeket a következőkben röviden át is tekintünk. Elsőként talán érdemes kiemelni, hogy ezen uniós tagállamok és az USA között széleskörű bilaterális adóegyezmény hálózat létezik, amely nemcsak megakadályozza a kettős adóztatás jelenségének a kialakulását, hanem kifejezetten a 2010-es évek első felében rendkívül kedvező rendelkezéseket is tartalmazott – különösen a szellemi tulajdon területén – a multinacionális vállalatok számára. Utóbbi tekintetében a 0%-os forrásadót vagy a jogdíjakra irányadó alacsony adókulcsot említhetjük. Ráadásul a szellemi tulajdonra vonatkozó adókulcs is nagyon alacsony (5-15%) volt a három országban (Patent Box). Nem véletlen, hogy számos orvosi és gyógyszerészeti vállalat kihasználta a jogi keretek nyújtotta lehetőségeket és ezekbe a tagállamokba helyezte át a székhelyét pl: Mylan, Horizon Pharma.<sup>180</sup> Mindezt annak ellenére, hogy a klasszikus adóparadicsomokban a társasági adó még alacsonyabb és az amerikai nagyvállalatoknak az ázsiai vagy latin-amerikai országokban erősebb a gazdasági jelenlétük. Írország, Hollandia és Luxemburg azonban ezeknél az államoknál mégis vonzóbb befektetési célpontnak bizonyult, mivel itt kiszámítható a gazdasági és politikai környezet, valamint régóta befektetőbarátként tartják őket számon. Másrészt amennyiben az egyes országokat külön-külön is megvizsgáljuk, akkor láthatjuk, hogy a bizottsági vizsgálatok megindulása (2013-2014) előtt szinte mindegyikük tudott valamit kínálni a nagyvállalatoknak, amely értékessé tette őket a szemükben. Írország például erős iparral és jól képzett munkaerővel rendelkezik.<sup>181</sup> Emellett a társasági adó kulcsa meglehetősen alacsony (12,5%) volt, ráadásul a jogdíjakra egy speciális, mindössze 2%-os kulcs volt az irányadó. Ezenfelül 2015-ig az ír jogrendszer lehetővé tette a vállalatok számára, hogy anélkül

---

<sup>178</sup> Luyang LIU: Is American Multinational Enterprises' Honeymoon with the European Union Over? An Analysis of the European Commission's Investigations into American Multinational Enterprises' Tax Deals with Ireland, Luxembourg and the Netherlands. *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review*, vol. 41., no. 1., art. 3. (2018) 72-74.

<sup>179</sup> LANGEROCK i. m. 6.

<sup>180</sup> Uo. 80-83.

<sup>181</sup> Uo. 89.

telepedjenek le az országban, hogy adóilletőségük keletkezett volna. Noha ezt követően a szabályozás módosult és innentől kezdve minden Írországból regisztrált vállalat adóilletőséggel rendelkezik, egészen 2020 végéig létezett egy kiskapu: azok a vállalatok, amelyek 2015. január 1-én adóilletőség nélkül telepedtek le az országban, azoknak egy 6 éves átmeneti időszakot biztosított a törvény.<sup>182</sup> Nem véletlen, hogy számos multinacionális cég választotta Írországot és használta ki az ír jogrendszerben lévő lehetőségeket. E tekintetben érdemes visszautalnunk a korábban már részletezett Double Irish with Dutch Sandwich adóelkerülési technikára, amelyet olyan cégek vettek igénybe, mint az Apple, Facebook vagy a Google. Utóbbi ennek segítségével mentesült a jogdíjakra vonatkozó 2%-os, egyébként kedvezményes társasági adókulcs alól<sup>183</sup> és csak 2014-ben 10,7 milliárd eurót csatornázott át a holland fedőcégét (*shell company*) is felhasználva a bermudai adóparadicsomba.<sup>184</sup> Az Apple pedig 1991 óta rendkívül kedvező adóügyi elbánásban részesült és az ír adóhatóság által kibocsátott két feltételes adómegállapításnak köszönhetően 2003-ban mindössze 1%-os mértékű tényleges társasági adót fizetett, amely 2014-re 0,005 %-ra csökkent. Döntően ennek volt tulajdonítható, hogy a Bizottság állami támogatásra hivatkozva eljárást is indított az ügyben.<sup>185</sup> Hollandiára térve fontos kiemelni, hogy több mint 100 országgal van adóegyezménye, amely kifejezetten vonzóvá teszi a multinacionális vállalatok körében. Ez nem is csoda, hiszen különösen a 2010-es évek első felében a részvételi mentesség alkalmazásának lehetősége,<sup>186</sup> a forrásadómentes kamat és jogdíjak, valamint a holland adóhatóság által kibocsátott – általában rendkívül kedvező – feltételes adómegállapítások sok multinacionális vállalat számára biztosítottak adóoptimalizálási lehetőséget.<sup>187</sup> Az országban közel 12 ezer speciális célú jogalany (SPE) van, melyek kapcsolatot teremtenek a nagyvállalatok leányvállalatai között. Ezekon keresztül évi 4000 ezer milliárd euró folyik át kölcsönök, kamatok és jogdíjak formájában, amely a holland GDP körülbelül tízszeresét teszi ki.<sup>188</sup> Mindezek fényében nem meglepő, hogy az ország jelentős mértékben hozzájárul a globális

<sup>182</sup> Tamás Zoltán WÁGNER: Role of tax havens in tax avoidance by multinationals with special regard to Ireland. In: Kristína HOGHOVÁ-Daniel KLIMOVSKÝ-Boris KOLMAN (szerk.): *Sociálne vedy z perspektívy mladých vedeckých pracovníkov IV.: Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov*. Trnava, Fakulta sociálnych vied Univerzita sv. Cyrila a Metoda v Trnave, 2020. 338-339.

<sup>183</sup> WÁGNER (2020a) i. m. 339.

<sup>184</sup> LIU i. m. 83.

<sup>185</sup> Állami támogatás: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek. *Bizottság, Sajtóközlemény*, 2016. augusztus 30. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_hu.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm). Az ügy részleteire a későbbiek során még visszatérünk.

<sup>186</sup> Ez azt jelenti, hogy a részvényes mentesül az osztalék után fizetendő adó alól és potenciális tőkenyerésé adódik a részvények eladásából.

<sup>187</sup> LIU i. m. 91.

<sup>188</sup> Tamás Zoltán WÁGNER: Detrimental effects of tax havens and the case of the Dutch tax system. *Pro Futuro*, 2019/3. Special Issue. 57.

adóelkerüléshez és olyan amerikai nagyvállalatoknak vannak itt leányvállalatai, mint a Pfizer, a General Electric vagy a Nike.<sup>189</sup> Összességében az 500 legnagyobb amerikai multinacionális cég több mint felének volt az országban legalább egy leányvállalata 2016-ban.<sup>190</sup> A feltételes adómegállapítások terén az elmúlt évtizedek során Hollandia híressé vált a tekintetben, hogy a hatóságok mindent megtettek azért, hogy minél több külföldi befektetőt csábítsanak az országba. Ennek érdekében a korábbi gyakorlatot – ahol a megállapodásokat az érintettek a pénzügyminisztériummal kötötték meg – már a 70-es évek közepén felváltotta a vállalati adóellenőrök rendszere, ami jelentősen csökkentette a transzparenciát. Ugyanis többször is előfordult, hogy hasonló eseteket az egyes ellenőrök másképp ítélték meg, amely azt eredményezte, hogy valóságos küzdelem indult meg a „legjobb” ellenőrökért. Habár később – a kritikák hatására – egy centralizált rendszert hoztak létre, ez továbbra sem volt mentes a visszaélésektől. Például Hollandia nem hozta nyilvánosságra 2013 és 2016 között, hogy összesen hány előzetes ármegállapítási megállapodás (APA) van hatályban és azok milyen típusúak (egyoldalú, kétoldalú vagy multilaterális).<sup>191</sup> Szintén a visszaélések lehetőségére világított rá a Starbucks gyakorlata, ahol a holland hatóságok által kibocsátott előzetes ármegállapítási megállapodás (APA) lehetővé tette, hogy a vállalat a kávépörkölés know-how-jaért az Alkinak (brit leányvállalat) fizetett jogdíj, valamint a zöld kávébabért a Starbucks Coffee Trading SARL-nak (svájci leányvállalat) történő túlárazással – a piaci értéket nem tükrözve – csökkentse az adófizetési kötelezettségét, 20-30 millió eurót megspórolva ezzel. Ebben az ügyben a Bizottság szintén vizsgálatot indított.<sup>192</sup> Luxemburg is hasonló jellegzeteségekkel bír, mint az előző két uniós tagállam: a negyedik legmagasabb egy főre jutó GDP-vel rendelkezik a világon, a nemzetközi pénzügyi tranzakciók lebonyolítása terén vezető szerepet tölt be, valamint stabil gazdasága és befektetőbarát vezetése van.<sup>193</sup> Az ország – 2014-es adatok szerint<sup>194</sup> – az USA után a befektetési alapok második legnagyobb otthona, 3800 milliárd euró értékben. Tovább javítja az ország helyzetét, hogy az Európai Unió alapító tagja és a szoros pénzügyi összefonódások miatt az európai gazdasági elit is támogatja, amely sokáig lehetővé tette, hogy az ellene irányuló kritikákat semlegesítse. Ugyanis – ahogy azt Gregory

<sup>189</sup> PHILLIPS-GARDNER-ROBINS-SURKA i. m. 25-53.

<sup>190</sup> PHILLIPS-GARDNER-ROBINS-SURKA i. m. 1.

<sup>191</sup> RYDING i. m. 7.

<sup>192</sup> State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands. Alleged aid to Starbucks. C(2014) 3626 final, Brussels, 11.06.2014.  
[https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253201/253201\\_1596706\\_60\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1596706_60_2.pdf)

<sup>193</sup> LIU i. m 90.

<sup>194</sup> Nishant KUMAR: Luxembourg-domiciled funds assets hit \$3.8 trillion: trade body. *Reuters*, October 24, 2014.  
<https://www.reuters.com/article/us-luxembourg-funds-idINKCN0ID1E720141024>

Rawlings megfogalmazta<sup>195</sup> – Luxemburgot a multinacionális vállalatoknak nyújtott különböző kedvezmények miatt a szakirodalomban az adóparadicsomok archetípusának tartják, mivel nagyon könnyen el tudják érni a nagyvállalatok, hogy nem, vagy csak nagyon kevés adót fizessenek. E tekintetben sokatmondó, hogy Gabriel Zucman egy 2017-es cikkében úgy fogalmazott, hogy minden bérként kifizetett euró után a vállalatok 3,5 euró profitra tesznek szert.<sup>196</sup> Habár a luxemburgi vezetés folyamatosan visszautasítja az adóparadicsomi státuszt, a korábbi évek során számtalanszor léptek fel az adóelkerülési struktúrák alkalmazását szigorító nemzetközi törekvések ellen.<sup>197</sup> Emellett a Bizottság adatai szerint 2013 és 2016 között 119-ről 599-re nőtt a hatályban lévő előzetes ármegállapítások száma. Mindazonáltal a LuxLeaks botrány lerántotta a leplet az ország adópolitikájáról: kiderült, hogy több száz multinacionális vállalat részesült a megelőző időszakban kedvező elbánásmódban.<sup>198</sup> Ennek kapcsán például kiderült, hogy noha a feltételes adómegállapítások hosszú időszakra szóltak és meglehetősen komplexek voltak, ennek ellenére számos esetben rendkívül gyorsan, akár egy napon belül is jóváhagyták a benyújtott kérelmeket.<sup>199</sup> Nem véletlen, hogy a rendszer kiskapuival sokan éltek. Többek között a McDonald's is, mivel az érintett vállalat – a luxemburgi hatóságok közreműködésével – kihasználta, hogy az amerikai és a luxemburgi jog eltérően értelmezte az állandó telephely fogalmát: míg utóbbi szerint a vállalat amerikai részlege állandó telephely minősült, addig az amerikai jog szerint nem. Így a vállalat egyik helyen sem fizetett adót. A Bizottság itt is vizsgálatot kezdeményezett.<sup>200</sup>

Összességében véve megállapíthatjuk, hogy a Trump-reform előtt az amerikai nagyvállalatok a versenyképességük megőrzése érdekében kihasználták a rendszerben rejlő egyik kiskaput, a halasztott adófizetést (*tax deferral*), melynek következtében nem vitték haza a leányvállalataiknál keletkezett nyereséget. Emellett arra törekedtek, hogy székhelyüket olyan preferenciális adórezsimekben tegyék át, ahol alacsonyak az adók és szabadon alkalmazhatják a különféle adóelkerülési technikákat.<sup>201</sup> 2016-ban arról írtak, hogy 2-3 ezer milliárd dollár

<sup>195</sup> RAWLINGS i. m. 666.

<sup>196</sup> Gabriel ZUCMAN: Fueling Inequality, *Süddeutsche Zeitung*, 09 November 2017. <https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/wirtschaft/tax-havens-fuel-inequality-e168550/>

<sup>197</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: Sven GIEGOLD: PANA hearing of Jean-Claude Juncker: How Luxembourg resisted European tax cooperation and made money with its circumvention. The Greens – European Free Alliance, 30 May 2017. [https://www.greens-efa.eu/files/assets/docs/pana\\_hearing\\_of\\_jean-claude\\_juncker.pdf](https://www.greens-efa.eu/files/assets/docs/pana_hearing_of_jean-claude_juncker.pdf), 4-10.

<sup>198</sup> WÁGNER (2019a) i. m. 190-193.

<sup>199</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Inga HARDECK-Patrick U. WITTENSTEIN: Assessing the Tax Benefits of Hybrid Arrangements—Evidence From the Luxembourg Leaks. *National Tax Journal*, vol. 71., no. 2. (2018) 295-334., Chief Counsel Can Take Actions to Improve the Timeliness of Private Letter Rulings and Potentially Reduce the Number Issued. Sept. 10, 2010. <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2010reports/201010106fr.html>.

<sup>200</sup> WÁGNER (2019a) i. m. 194-201. Az ügyet a későbbiek során részletesen is megvizsgáljuk.

<sup>201</sup> CZOBOLY-CSABAI i. m. 3.



nyereséget parkoltattak az amerikai nagyvállalatok ezekben az országokban.<sup>202</sup> Ebben azonban nemcsak a klasszikus adóparadicsomok vesznek részt, hanem számos uniós tagállam is, különösen a korábban már említett Írország, Hollandia, Luxemburg trió. E tekintetben sokatmondó az a 2015-ös adat miszerint az amerikai multinacionális cégek külföldön elért nyereségének körülbelül 1/3-át ez a három tagállam biztosította.<sup>203</sup> Természetesen nemcsak a vállalatok, hanem ezek az országok is nyertesei ennek a gyakorlatnak, mivel így sokkal vonzóbb befektetési helyszínt jelentenek a vállalatok számára és – paradox módon – még az adóalapjukat is növelni tudják. Ennek kapcsán érdemes még megemlíteni, hogy Luxemburg éves, 1,5 milliárd eurós társasági adóbevételének a 80%-át az ebben az időszakban kiadott feltételes adómegállapítások alapján adózó nagyvállalatok biztosították.<sup>204</sup>

Mindez a gyakorlatban azonban egyrészt azt eredményezte, hogy a 35%-os amerikai társasági adó helyett az effektív adóterhelés lényegesen alacsonyabb volt, számos olyan vállalat is volt, amely ténylegesen nem is fizetett adót. Egy, az 500 legnagyobb amerikai multinacionális cég 2008 és 2015 közötti adóelkerülését vizsgáló tanulmány szerint az effektív adóterhelés átlagosan 21,2% volt (a minden évben nyereséges vállalatokat figyelembe véve). 48 vállalat azonban 10% alatt adózott, míg 18 egyáltalán nem fizetett adót. Ennek ellenére ezen időszak alatt – az egyébként nyereséges vállalatok – 527 milliárd dollár adókedvezményben részesültek, melynek több mint a felét 25 cég kapta.<sup>205</sup> Másrészt míg a preferenciális adórezsimekbe való menekülés és a különböző adóelkerülési struktúrák alkalmazása néhány országnak igen komoly társasági adóbevételeket biztosított,<sup>206</sup> addig a másik oldalon viszont rengeteg országnál komoly adóbevételről voltak kénytelenek lemondani, amely a gazdasági válságot követő 2010-es években – amikor fájdalmas megszorító intézkedéseket kellett bevezetni – jelentős feszültséget okozott, különösen az uniós tagállamok között. Egy 2015-ös európai parlamenti háttéranyag ugyanis kimutatta, hogy a nagyvállalatok adóelkerülése miatt az Európai Uniót

<sup>202</sup> Farok J. CONTRACTOR: Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics. *AIB Insights*, vol. 16, no. 2. (2016) 10.

<sup>203</sup> Kimberly CLAUSING-Emmanuel SAEZ-Gabriel ZUCMAN: Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals. UCLA School of Law, *Law-Econ Research Paper*, No. 20-12. <https://eml.berkeley.edu/~saez/CSZ2021.pdf>, 2-3.

<sup>204</sup> Matthew KARNITSCHNIG-Robin Van DAALEN: Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg, *Wall Street Journal*, Oct. 21, 2014. <http://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-141393059>.

<sup>205</sup> Erről részletesen lásd: Matthew GARDNER-Robert S. MCINTYRE-Richard PHILLIPS: The 35 Percent Corporate Tax Myth – Corporate Tax Avoidance by Fortune 500 Companies, 2008 to 2015. *Institute on Taxation and Economic Policy (ITEP)*, March 2017. <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/35percentfullreport.pdf>. 1-9.

<sup>206</sup> E tekintetben elegendő megemlíteni, hogy 2017-ben a Benelux államok és Írország több mint 22 milliárd dolláros plusz társasági adóbevételre tett szert. Ezzel pedig az érintett országok jelentős többletbevételre tesznek szert: míg Belgiumnál ez a társasági adóbevételek 19%-át jelenti, addig Hollandiánál 39%, Luxemburnál 58%, Írországnál 67%. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: <https://missingprofits.world/>.

konzervatív számítások szerint éves szinten 50 milliárd eurós kár éri, de ez a szám akár elérheti az évi 190-250 milliárd eurót is.<sup>207</sup> Egy 2016-os adat szerint pedig az uniós tagállamok éves szinten átlagosan a társasági adóbevételük 13%-át, azaz 60 milliárd eurót vesztek el a multinacionális vállalatok adóelkerülése miatt.<sup>208</sup> A legnagyobb vesztesek között találjuk Németországot, Franciaországot, Spanyolországot és Olaszországot,<sup>209</sup> amelyeket csak 2015-ben 35 milliárd eurós adóbevételkiesés ért.<sup>210</sup> Egy másik kimutatás a 2016-ra vonatkozó nyereségátcsoportosítás miatti veszteséget Németország esetében 18 milliárd euróra, míg Franciaország esetében 11 milliárd euróra tette.<sup>211</sup> 2017-ben viszont már Németország és Franciaország együttesen közel 34 milliárd dollár társasági adóbevételről esett el, ami a beszédhető adóbevételeiknek közel 25%-a.<sup>212</sup> Ez utóbbi összeg pedig elegendő lenne arra, hogy az egészségre szánt fejlesztési segélyeket a harmincötszörösére növeljék.<sup>213</sup> Mindezekon túlmenően a helyzet ugyanakkor azzal is járt, hogy – az alacsonyabb adóterhelés miatt – az amerikai vállalatok előnybe kerültek az európai vetélytársaikkal szemben,<sup>214</sup> ráadásul elméletben annak a veszélye is fennállt, hogy tovább folytatódik a lefelé tartó adóverseny a tagállamok között a multinacionális vállalatok kegyeiért.<sup>215</sup>

A Bizottság ennek következtében kettős szorításba került: egyfelől – ahogy korábban láthattuk – a közvélemény oldaláról jelentős nyomás nehezedett rá az eurómilliárdokat felölő adóelkerülési gyakorlatok miatt, másfelől viszont az Unió működése szempontjából is fellépés sürgetett, mivel a különböző adókedvezmények torzították a belső piacot. Vagyis a Bizottságnak nemcsak kifelé, hanem valójában befelé is küzdeni kellett az adóelkerüléssel szemben. Ezt jól mutatta az a tény is, hogy az egyoldalúan hatályban lévő előzetes

<sup>207</sup> Robert DOVER-Benjamin FERRETT-Daniel GRAVINO-Erik JONES-Silvia MERLER: Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. *European Parliamentary Research Service*, September 2015. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS\\_STU\(2015\)558773\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU(2015)558773_EN.pdf), 4., illetve RADU i. m. 392–402.

<sup>208</sup> Jakub SAWULSKI: Tax unfairness in the European Union – Towards greater solidarity in fighting tax evasion. *Polish Economic Institute*, January 2020. 7.

<sup>209</sup> Francis WEYZIG: Still broken – Governments must do more to fix the international corporate tax system. *Joint Agency Briefing Note*, November 2015. <https://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/still-broken-corporate-tax-en.pdf>, 5-7.

<sup>210</sup> LANGEROCK i. m. 6.

<sup>211</sup> How do tax havens work? *Tax Solidarity*. <https://taxsolidarity.eu/how-tax-havens-work/>.

<sup>212</sup> <https://missingprofits.world/>

<sup>213</sup> LANGEROCK i. m. 6.

<sup>214</sup> Egy 2012-es tanulmány ugyanis kimutatta, hogy 100 legnagyobb európai és amerikai vállalatot összevetve megállapítható, hogy utóbbiak éves aggregált effektív adóterhelése alacsonyabb volt 2001 és 2010 között, átlagosan 16%-kal. Azonban voltak olyan évek is, amikor jelentősebb volt a különbség: 2007 és 2010 között meghaladta a 20%-ot is. Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Reuven S. AVI-YONAH-Yaron LAHAV: The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinationals. *Tax Law Review*, vol. 65., no. 3. (2012).

<sup>215</sup> Ennek kapcsán elegendő azt megemlítenünk, hogy az 1995-99-es időszak 34-35%-os szintjéről 2014-re tartósan 25% alá csökkent a társasági adó átlagos szintje az Európai Unióban. SAWULSKI: i. m. 11.

ármegállapítások száma 2013-tól kezdődően radikálisan emelkedni kezdett az Európai Unióban: míg abban az évben 399 volt, addig számuk 2014-re 802-re, majd 2015-re 1252-re, végül 2016-ra 2053-ra nőtt. E téren – ahogy az előbb láthattuk – különösen Luxemburg és Belgium járt az élen, de a holland gyakorlat is aggodalomra adott okot, mivel ebben az időszakban a hatóságok nem közöltek adatokat az adott évben hatályban lévő APA-k számára vonatkozóan.<sup>216</sup> Az ügyben tehát nem a fellépés, hanem csupán annak módja és konkrét indoka volt kérdéses, melynek során várható volt, hogy az amerikai nagyvállalatok fognak elsősorban célkeresztbe kerülni.

### **2.2.3. Feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás (transzferárazás) problematikája**

Az eddigiek során részletesen áttekintettük azokat az okokat, amelyek együttesen arra késztették a Bizottságot, hogy határozott lépést tegyen a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Rávilágítottunk továbbá arra is, hogy az egyes okok fokozatosan terelték a Bizottságot az állami támogatások jogának alkalmazása felé, melynek keretében érlelődni kezdett egy átfogó vizsgálat a multinacionális vállalatoknak kedvező elbánást biztosító tagállamok ellen. E tekintetben jó kiindulóalapot jelentettek a nemzetközi szakirodalomban korábban már megjelent olyan tanulmányok, melyek a feltételes adómegállapításokkal való visszaélés lehetőségeit taglalták. Jelen alfejezetben ezeket a problémákat fogjuk áttekinteni.

Először is fontosnak tartjuk ismételten hangsúlyozni, hogy önmagában az a tény, hogy a multinacionális vállalatok az adóhatóságok felé feltételes adómegállapítás<sup>217</sup> iránti kérelmet nyújtanak be és az utóbbiak azokat jóváhagyják, abban nincs semmi jogellenes. Ugyanis ezek legális eszközöknek számítanak, mivel eredeti céljuk a jogbiztonság megteremtése, illetve a beruházások ösztönzése. Napjainkban meghatározó szerepet töltenek be az egyes vállalatok pénzügyi tervezésének folyamatában, mivel ennek segítségével maximalizálhatják a profitot és minimalizálhatják a költségeket.<sup>218</sup> Nem véletlen tehát, hogy számos ország jogrendszere tartalmazza ezt a jogintézményt. Ez annál is inkább hasznos, mivel lehetőséget teremt egy

<sup>216</sup> Tove Maria RYDING: Tax ‘sweetheart deals’ between multinationals and EU countries at record high. Eurodad, March 2018. [https://assets.nationbuilder.com/eurodad/pages/261/attachments/original/1588184213/Tax\\_%E2%80%98sweetheart\\_deals%E2%80%99\\_between\\_multinationals\\_and\\_EU\\_countries\\_at\\_record\\_high.pdf?1588184213](https://assets.nationbuilder.com/eurodad/pages/261/attachments/original/1588184213/Tax_%E2%80%98sweetheart_deals%E2%80%99_between_multinationals_and_EU_countries_at_record_high.pdf?1588184213).

<sup>217</sup> A fogalmi kereteket a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikái kapcsán már tisztáztuk.

<sup>218</sup> Elizabeth A. JONE: State Aid in the EU through Tax Rulings and Transfer Pricing. *Seton Hall Law* (2016) 1-2.

együttműködő viszony kialakítására az adóhatóság és az adózó között, valamint az adóhatóság előzetesen olyan információkhoz juthat, amelyek révén a jogalkotó akár adóelkerülés céljára szolgáló kiskapukat is megszüntethet.<sup>219</sup>

Mindazonáltal – ahogy azt Békés Balázs is megjegyzi – a rendszer lehetőséget teremthet arra, hogy a kérelmező kedvezőbb adójogi elbánásban részesüljön, mintha csak az irányadó jogszabályokat tartaná be: az adóhatóság olyan adókedvezményt biztosíthat a kérelmezőnek, amelyek mások számára nem elérhető vagy nem alkalmazható.<sup>220</sup> Ráadásul gyakran ezek a feltételes adómegállapítások nem nyilvánosak: csak az adóhatóság és az adózó tud róluk.<sup>221</sup> Ez pedig olyan kockázatokat rejthet magában, amely nemcsak az adott ország költségvetésére, hanem más országokéra is kihatással lehet. Hiszen a nem transzparens gyakorlat segítségével nagyon könnyen lehet – ahogy azt a LuxLeaks botrány is bizonyítja – a multinacionális vállalatoknak rendkívül kedvező adóügyi elbánást biztosítani és más államokkal szemben a befektetési versenyben tisztességtelen előnyre szert tenni. Mindez viszont súlyosan veszélyeztetheti a belső piac integritását, amelynek megőrzése a Bizottság számára prioritást képez. Többek között erre utalt a Bizottság egy 2014 januárjában kiadott dokumentumában is, mely szerint különösen azok a feltételes adómegállapítások minősülnek aggályosnak:

- ahol az adóhatóságok diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek,
- amelyek más, hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások számára nem elérhetőek,
- amelyeket a vonatkozó adójogszabályokat megsértve fogadtak el és alacsonyabb adóterhelést eredményeznek az érintett vállalatok számára.<sup>222</sup>

A fentiek jól mutatják, hogy – az egyébként jogszerű intézmény kapcsán – a gyakorlatban alapvető problémák fordulhatnak elő. Érdeemes tehát ezt a kérdéskört az elkövetkezőkben alaposabban is megvizsgálunk.

Elsőként fontos megjegyeznünk, hogy a feltételes adómegállapítás lehetőséget kínálhat az adózó számára, hogy úgy ossza fel legálisan több részre a tervezett gazdasági tevékenységét és forduljon párhuzamosan több adóhatósághoz is, hogy azok ne vegyék észre az adóelkerülési szándékot, mivel az egyes lépések önmagukban legálisnak minősülnek.<sup>223</sup> Ugyanakkor manapság már az a helyzet, hogy nem kizárólag az adózó oldaláról figyelhető meg visszaélés,

<sup>219</sup> Michael LANG: Tax Rulings and State Aid Law. *The British Tax Review*, issue 3. (2015) 391.

<sup>220</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 206.

<sup>221</sup> LANG i. m. 392.

<sup>222</sup> Anja TAFERNER-Jurjan Wouda KUIPERS: Tax Rulings: In Line with OECD Transfer Pricing Guidelines, but Contrary to EU State Aid Rules? *European Taxation*, vol. 56., no. 4. (2016) 136.

<sup>223</sup> Wojciech MORAWSKI: Will the European Union put an end to the “golden age” of tax ruling? *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica*, vol. 66., no. 3. (2020) 54-55.

hanem az adóhatóság oldaláról is. Utóbbi tekintetében Leandra Lederman a LuxLeaks és más adóügyi botrányok alapján öt kockázatot nevesít,<sup>224</sup> amelyeket az aggályosnak minősíthető, rendszerint titkos feltételes adómegállapítások az államoknak okozhatnak. Ennek kapcsán pedig megjegyzi, hogy noha döntően a más államoknak okozott károk állnak a vizsgálatok középpontjában, az öt kockázat közül három a feltételes adómegállapításokat kibocsátó országot sújtja. Előbbiek tekintetében érdemes kiemelni az adóalap elvesztését, valamint a verseny torzítását. Ugyanis az olyan adóhatósági gyakorlat, amely – akár az átlagos adókulcsnál is alacsonyabb – rendkívül kedvező adómegállapításokat biztosít a multinacionális vállalatok számára, az döntő mértékben hozzájárul ahhoz, hogy a vállalatok mesterségesen átcsoportosítsák más tagállamokból a nyereségüket, jelentős költségvetési veszteségeket okozva ezzel. Például a LuxLeaks botrány nyomán kiderült, hogy Luxemburgban több szempontból is problematikus volt a gyakorlat. Egyrészt számos nagyvállalatnak lényegében véve nullaszázalékos effektív adóterhelése volt, másrészt a feltételes adómegállapítások esetében semmilyen törvényi szabályozás nem létezett, az adóhatóságok általános jogi alapelvek és az intézményi jogi kultúra alapján hozták a határozataikat. Mindez azt eredményezte, hogy a hatóságok jelentős mértékű diszkrecionális jogkörrel rendelkeztek, ami melegágya volt a multinacionális vállalatokkal kötött titkos megállapodásoknak („*sweetheart deals*”).<sup>225</sup> Nem véletlen tehát, hogy ezt az országot választották a befektetésük színhelyéül. Emellett szintén határon átnyúló hatást eredményez a verseny torzítása is, mely mesterséges tőkeáramlással jár, valamint kedvezőtlen helyzetbe sodorja a kevésbé mobilis vállalkozásokat és ezáltal veszélyezteti a belső piac integritását is. Természetesen, ahogy az előbb említettük, ez a gyakorlat nemcsak más államokat, hanem magát a feltételes adómegállapításokat kibocsátó országot is negatívan érintheti. E körben Lederman a lelepleződést, költségvetési bevételkiesést, valamint az adóhatóságon belül megjelenő korrupciót emeli ki. Ezek közül az elsőt már korábban részleteztük. Itt annyit érdemes megemlítenünk, hogy az elmúlt évek fejleményei arra világítanak rá, hogy a média – és ezen keresztül a választópolgárok – rendkívüli mértékben figyel az adóügyi botrányokra, melyek komoly nyomásgyakorló eszközt jelentenek a multinacionális vállalatok által folytatott káros gyakorlatok visszaszorítása érdekében. Ugyanis a kedvező elbánást biztosító országok fokozatosan rákényszerülnek arra, hogy – hírnevüket legalább részben megőrizve – módosítsanak a szabályozáson és felhagyjanak

---

<sup>224</sup> Ezzel kapcsolatban lásd: Leandra LEDERMAN: Avoiding Scandals Through Tax Rulings Transparency. *Florida State University Law Review*, vol. 50., no. 2 (2023) 220-224., 231-244.

<sup>225</sup> MORAWSKI i. m. 55-56.

a nemzetközi törekvések blokkolásával.<sup>226</sup> Ezzel szemben a másik két negatív következmény említése elsöre meglepőnek hathat, mivel ezeket az alacsony effektív adóteher miatt az országba érkező és ezáltal összességében véve az adóalapot más országok kárára növelő nagyvállalatok által fizetett adó mennyisége ellensúlyozza. Azonban a tapasztalatok azt mutatják, hogy a titkos ügyletek léte pontosan ezzel jár, mivel az adóhatóság nincs arra rákényszerítve, hogy keményebb álláspontot vegyen fel a nagyvállalatokkal szemben a feltételes adómegállapítások kibocsátását megelőző tárgyalásokon, továbbá a titkosság lehetőséget kínál arra, hogy egyes munkatársakat megvesztegessenek. Ez utóbbira jó példa a 2000-es évek végén Luxemburgban megtörtént eset, ahol az adóhatóság egyik munkatársát, Paul Daubenfeldet azzal gyanúsították meg, hogy anyagi juttatásokért cserébe közbenjárt egy francia üzletember, Mr. Jumeaux érdekében.

A fentiekén túlmenően a feltételes adómegállapítások egyik típusával, az előzetes ármegállapítási megállapodás kapcsán az elmúlt évek során – mind a jogintézmény, mind az alapját képező szokásos piaci ár elve tekintetében – további kritikák is felmerültek. Ezek alapvetően arra vezethetők vissza, hogy manapság egy átlagos multinacionális vállalatnak sok leányvállalata van a világ számos országában, melyek között számtalan ügyletre kerülhet sor nap mint nap. A probléma egyrészt abból fakad, hogy ezek az entitások a nemzetközi adójogszabályok értelmében önálló jogi személyeknek számítanak. Ez viszont lehetőséget teremt arra a nagyvállalatnak, hogy az eltérő nemzeti jogszabályok, valamint a különböző adóegyezmények kiskapuit kihasználva csökkentse a vállalatcsoporton belüli tranzakciós költségeket, mivel megteheti, hogy a vállalatcsoporton belüli ügyletekből származó bevételt abba az országba koncentrálja, ahol a legkedvezőbbek az adózási feltételek. Ez tulajdonképpen egy paradox helyzet előállítását jelenti, hiszen a jog a nagyvállalatot nem egészében látja, hanem csak az egyes entitásokat.<sup>227</sup> Ez átvezet minket a probléma másik aspektusára: a multinacionális vállalaton belüli „kereskedelem” során egy sajátos belső piac jön létre, ahol az ár (továbbiakban: transzferár) nem feltétlenül közelíti meg az önálló, egymástól független vállalkozások közötti árat (önálló ár). Ugyanis a multinacionális vállalat annak függvényében határozza meg a transzferárat, hogy az érintett országban milyen társasági és osztalékadókulcsokat alkalmaznak, valamint mekkora az importra kivetett vám mértéke. Amennyiben a vámon való megtakarítás költsége meghaladja a fizetendő adók mértékét, akkor alacsony transzferárok kerülnek kiszabásra, míg ellenkező esetben magas. Ezenkívül attól is

<sup>226</sup> Erre a témára a Következtetésekben még visszatérünk.

<sup>227</sup> Jamie MORGAN: Corporation tax as a problem of MNC organizational circuits: The case for unitary taxation. *British Journal of Politics and International Relations*, vol. 18., no. 2. (2016) 1-3.

függ az ár, hogy az adott multinacionális vállalat decentralizált vagy centralizált, mivel az előbbieknél a transzferár meghatározása jobban közelít az önálló árhoz.<sup>228</sup> Az államok számára az adóztatás szempontjából ez a rendszer komoly kihívást jelent, hiszen a vállalatok költségminimalizálása jelentős mértékű adóbevételektől foszthatja meg őket. Éppen ezért korábbi unilaterális szabályozást fokozatosan – figyelemmel a kettős adóztatás elkerülésére – felváltotta a bilaterializmus és a multilateralizmus, mivel az államok felismerték, hogy – szemben velük – a nagyvállalatok könnyen áthelyezhetik a tevékenységüket egy másik államba. Előtérbe kerültek tehát az összehangolt adópolitikai lépések, melynek elősegítésére nemzetközi szervezeteket (pl: OECD) hoztak létre. Ugyanakkor a nemzetközi adózás alapjai még napjainkban is az 1920-as években alkotott szabályozáson nyugszik. Többek között ennek is köszönhető, hogy a multinacionális vállalatok nem összvállalati szinten adóznak, hanem a leányvállalataik szintjén. A transzferárazásból fakadó, előbb említett probléma kezelésére pedig bevezették a szokásos piaci ár fogalmát, amely az elmúlt évtizedek során lényegében változatlan maradt és ez képezi ma is alapját a világszerte széles körben alkalmazott OECD Irányelveknek.<sup>229</sup> Ennek értelmében szokásos piaci ár az az ár, amelyet független vállalkozások egymás között, hasonló körülmények között kötött hasonló ügyletekben alkalmaznának. Tekintettel arra, hogy a vállalatcsoporton belüli transzferárak meghatározása sokszor – a bonyolult struktúrák és az eltérő jogszabályi környezetek miatt – nehézségekbe ütközik, a multinacionális vállalatok előszeretettel fordulnak az adóhatóságokhoz előzetes ármegállapítási kérelemért (APA), amelyek jogi kötőerejű határozatban állapítják meg a vonatkozó kritériumokat. Habár az APA-k jogszerű intézménynek számítanak, az elmúlt években számos kritikát fogalmaztak meg velük szemben. Ezek közül – ahogy azt több szerző is megjegyzi<sup>230</sup> – a legnagyobb problémát a szokásos piaci ár elve jelenti. Ugyanis, ahogy arra Jamie Morgan is rávilágít, ez az elv alapvető ellentmondáson nyugszik: hiszen úgy törekszik piaci viszonyokat szimulálni, hogy a vállalaton belüli tranzakcióknak legfőbb célja a tranzakciós költségek

<sup>228</sup> DANKÓ László-TÓTH Zsófia: Transzferárazásból fakadó nemzetközi üzleti konfliktusok és alternatív kezelésük hatásvizsgálata. In: *Marketingkaleidoszkóp 2016: Tanulmányok a Marketing Intézet kutatási eredményeiből*. Miskolc, Miskolci Egyetem Gazdaságtudományi Kar, 2016. 124-126.

<sup>229</sup> Ennek előzménye volt, hogy az OECD 1979-ben kiadott egy jelentést a transzferárakról. Ez képezte később az alapját az 1995-ben kiadott Irányelveknek is, amelyet azóta többször is módosítottak. Tekintettel arra, hogy ez elsősorban a fejlett, tőkeexportáló országoknak kedvez, a fejlődő, tőkeimportra szoruló országok nem fogadták ezt el. Ehelyett az ENSZ-en belül – szintén a szokásos piaci ár alapozva – saját módszert dolgoztak ki, a vonatkozó irányelvek 2012-ben kerültek publikálásra. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd például: DANKÓ-TÓTH i. m. 128-130., illetve NAGY-FÖLDI i. m. 136-137.

<sup>230</sup> Ennek kapcsán lásd például: MORGAN i. m. 2-4., Ann KAYIS-KUMAR: Taxing cross-border intercompany transactions: are financing activities fungible? *Munich Personal RePEc Archive*, No. 71615., 24 July 2015. [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/71615/1/MPRA\\_paper\\_71615.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/71615/1/MPRA_paper_71615.pdf), 4-9., illetve Matti YLÖNEN-Teivo TEIVAINEN: Politics of Intra-firm Trade: Corporate Price Planning and the Double Role of the Arm's Length Principle. *New Political Economy*, vol. 23., no. 4. (2018).

csökkentése. Ezt jól mutatja az a tény is, hogy a vállalaton belüli tranzakciókra akkor szokott főként sor kerülni, ha piaci alapon ezek a költségek relatíve magasak. Ráadásul absztrakt piaci árat meghatározni rendkívül nehéz, mivel a valódi piaci viszonyok sok esetben tökéletlenek. Továbbá az is komplikálja a helyzetet, hogy sok esetben kérdéses a tranzakció tárgyának a pontos értéke is pl: immateriális javak (jogdíjak).

Mindazonáltal önmagában az APA tekintetében is felmerülhetnek bonyodalmak. Tove Maria Ryding kiemeli, hogy az intézmény sajátosságai számos kockázatot takarnak. Például az a tény, hogy az adóhatóság a határozatát a jövőre nézve hozza meg, azt eredményezi, hogy előzetesen nincs rálátása a vállalat adóbevallására, mivel ezek csak az adóév lejártá után érkeznek be. Hasonló gondok vetődhetnek fel az egyediség és a titkosság kapcsán is. Előbbi esetében ugyanis arról van szó, hogy az APA-kat a hatóságok egyéni kérelemre hozzák meg, amely gyakran rendkívül kedvező adóügyi elbánást biztosítanak az érintett vállalatok számára. Utóbbi pedig azt jelenti, hogy főszabály szerint ezek a megállapodások titkosak, vagyis a közvélemény számára sokszor egészen addig rejtve maradnak, amíg oknyomozó újságírók fel nem derítik ezeket (pl: LuxLeaks). Ezeken túlmenően szintén a kockázatokat növeli, ha egyetlen ország hatósága bocsátja ki az APA-t (unilaterális), mintha bilaterális vagy multilaterális formában kerülne elfogadásra. Hiszen ellenkező esetben általában a forrásország is szerepel az ügyletben, amelynek nem érdeke az adóelkerülés.<sup>231</sup>

Összességében véve tehát azt mondhatjuk, hogy a feltételes adómegállapítás intézménye – noha legális – több szempontból is problematikusnak mondható. Mindez a 2010-es évek elejére rávilágított arra, hogy az adóelkerülés kapcsán nemcsak a multinacionális vállalatok által alkalmazott technikák vezetnek komoly adóbevételkieséshez az Európai Unióban, hanem ehhez jelentősen hozzájárul bizonyos országok – köztük számos uniós tagállam – adóhatóságainak diszkrecionális gyakorlata is, amely az általuk kibocsátott, a multinacionális vállalatoknak rendkívül kedvező feltételes adómegállapításokban ölt leginkább testet („sweetheart deals”). Erre a tényre a nemzetközi szakirodalom már régebb óta felhívta a figyelmet, azonban a közvélemény lényegében véve csak a médiában megjelenő egyre kritikusabb cikkek, valamint az adóbostrányok nyomán szerzett erről tudomást. Azonban ez döntően hozzájárult ahhoz, hogy a Bizottság végül sok más tényezőnek<sup>232</sup> – ezekről korábban már beszéltünk – is köszönhetően kemény fellépésre szánja el magát a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai ellen.

<sup>231</sup> RYDING i. m. 3.

<sup>232</sup> Ebben többek között az is közrejátszhatott, hogy ekkortájt (egészen pontosan 2013-ban) hirdette meg az OECD a BEPS programját, amely felhívja a figyelmet a multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatok káros hatásaira. Erről részletesen lásd: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.



### 3. Pozitív adóharmonizáció útján való fellépés nehézségei és az alternatív lehetőségek

Jelen fejezetben az egyik legfontosabb gyakorlati szempontot, az adózás területén való uniós jogalkotás nehézségét fogjuk alaposabban megvizsgálni. Ennek során pedig látni fogjuk, hogy éppen a jogszabálykezdeményezésen keresztül való fellépés során tapasztalt nehézségek késztették arra a Bizottságot, hogy alternatív megoldásokban gondolkodjon. Ugyanis az adózás azon kevés területek közé tartozik, ahol továbbra is az egyhangúság követelménye érvényesül a jogalkotás során. Mindez viszont azt jelenti, hogy akár egyetlen tagállam is képes megakasztani a jogalkotási folyamatot. Ennek következtében – különösen a közvetlen adók esetében – nagyon nehezen halad előre az adóharmonizáció. A Bizottság az 1990-es évek óta számos tervezetet dolgozott ki annak érdekében, hogy a belső piac integritását veszélyeztető versenyjogi torzulásokat, köztük a korábban már említett, a multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatokat, visszaszorítsa. Azonban, éppen az egyes tagállamok eltérő érdekei miatt, ezek a törekvések csak részben voltak sikeresek, számos káros gyakorlat továbbra is fennmaradt, eurómilliárdokban mérhető károkat okozva az uniós gazdaságoknak. E tekintetben előzetesen érdemes kiemelni a 2001 óta napirenden lévő,<sup>233</sup> de azóta sem elfogadott közös konszolidált társasági adóalap kálváriáját. Az elkövetkezőkben ezért ezt a témakört fogjuk áttekinteni, melynek során többek között érintjük az adószuverenitás és az uniós hatáskörök problematikáját, valamint utalunk a tagállami ellenálláson elbukott tervezetekre is. Előljáróban fontos megjegyeznünk, hogy az európai integráció elmúlt évtizedei során folyamatosan bővültek az uniós hatáskörök, mivel ez előfeltétele volt a határok nélküli belső piacnak, valamint a szabadság, a biztonság és a jog térségének kialakulásához.<sup>234</sup> Ennek következtében olyan területeken vált uralkodóvá a minősített többségi szavazás elve, mint a polgári ügyekben folytatott igazságügyi együttműködés, a büntetőjogi harmonizáció vagy a rendőrségi együttműködés.<sup>235</sup> A folyamat jól mutatja, hogy a tagállamok fokozatosan elfogadták, hogy a klasszikus tagállami hatáskörök egyre nagyobb részét az uniós intézményekre ruházzák át. Napjainkra mindössze csak néhány olyan terület maradt, ahol

---

<sup>233</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582. Egyesek szerint viszont ezzel a kérdéssel a Bizottság már sokkal régebben, 1988 óta foglalkozik. Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: CHELYADINA i. m. 7-10.

<sup>234</sup> FORT i. m. 371.

<sup>235</sup> A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o. 2.

továbbra is az egyhangúság követelménye érvényesül. Ezek közül az egyik legjelentősebb pedig éppen az adózás, ami nem véletlen: a tagállamok ezt szuverenitásuk részének tartják. Ugyanis az adókiadás kérdése szorosan az állami léthez kapcsolódik: főszabály szerint minden állam szabadon döntheti el, hogy milyen adórendszert alakít ki.<sup>236</sup> A tagállami gazdaságpolitika alapvető eszköze, amely abban is meglátszik, hogy a költségvetési bevételek jelentős részét a különböző adók teszik ki, noha léteznek más bevételi források is pl: vámok, illetékek, díjak.<sup>237</sup> Uniós szinten ez átlagosan 80-85%, valamint nagyon magas az adóbevételek GDP-hez viszonyított súlya (40%) is.<sup>238</sup> Mindezek alapján érthető, hogy a tagállamok erősen ragaszkodnak ezekhez a jogosítványokhoz és nem járulnak hozzá ahhoz, hogy a terület szupranacionális szintre kerüljön.

A tagállamok és az uniós intézmények vitája kapcsán fontos kiemelni a szubszidiaritás elvét is, mivel ennek a gyakorlatban adójogi vonatkozásai is vannak. A szubszidiaritás általánosságban egy olyan hatalommegosztóelvként jelenik meg, amely politikai közösség közfeladatainak hozzárendelését célozza az egyes szervezeti egységek, szintek között és feltételezi az egyes hatáskörök birtokosainak versengését. Utóbbi akkor valósul meg, ha a különböző hatáskörök birtokosai hierarchikus viszonyban ugyanarra a területre és személyi körre vonatkoztatva részesei a hatáskörök gyakorlásának. Éppen ezért döntő jelentősége van annak, hogy az egyes hatáskörök a kompetenciák szétválasztásával vagy összekapcsolásával megosztásra kerüljenek.<sup>239</sup> Az Európai Unióban a szubszidiaritás elvének megjelenése szorosan kötődik ahhoz a tényhez, hogy az 1980-as évektől az uniós hatáskörök egyre inkább megerősödtek a tagállami hatáskörökhöz képest. Ennek következtében a tagállamok szükségét látták annak rögzítését a Szerződésben, hogy az integráció csak olyan területekre terjedhet ki, ahol az egyes feladatokat uniós szinten hatékonyabban lehet megvalósítani.<sup>240</sup> Az elv fokozatos térnyerését az Európai Unió kereszténydemokrata gyökerei, az állami szuverenitás háttérbeszorulásától aggódó brit konzervatív politikai erők fellépés, valamint a német tartományok politikai lobbijereje segítette elő. Az elv elsőként a környezetvédelem területén jelent meg az elsődleges uniós jogban, habár az Egységes Európai Okmány szövege még nem használta a szubszidiaritás kifejezést, annak hivatalos bevezetésére egészen a Maastrichti

<sup>236</sup> ERDŐS (2012) i. m. 255. Természetesen ma már ennek határait a hazai és nemzetközi jogi adóztatási alapelvek jelölik ki pl: kettős adóztatás kizárása, visszaható jogalkotás tilalma. Erről részletesen lásd: SZILOVICS Csaba: *Adójogi ismeretek*. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2016. 25-26.

<sup>237</sup> SZILOVICS i. m. 18.

<sup>238</sup> CZAKÓ i. m. 89-91.

<sup>239</sup> DÖMÖK Csilla: Föderalizmus és szubszidiaritás az Európai Unióban. *Közép-Európai Közlemények*, XV. évf. 2022/1. No. 54. 70-72.

<sup>240</sup> BÓKA János-GOMBOS Katalin-SZEGEDI László (szerk.): *Az Európai Unió intézményrendszere*. Dialóg Campus, Budapest, 2019. 219.

Szerződések hatálybalépéséig várni kellett. A későbbi szerződésmódosítások szintén tartalmazzák ezt az elvet. A Szerződések<sup>241</sup> az EUSZ 5. cikkének (3) bekezdésében<sup>242</sup> újrafogalmazták ezt az elvet és kiegészítették a regionális és helyi dimenziójára vonatkozóan, amellyel megerősítették a Régiók Bizottságának szerepét, valamint megteremtette a lehetőséget – a nemzeti parlamentek döntésétől függően – a jogalkotási hatáskörrel rendelkező regionális parlamentek részvételére az előzetes „korai előrejelzés” mechanizmusában. A szubszidiaritás elvét az arányosság elvével együtt minden uniós intézményre vonatkozóan alkalmazni kell, de gyakorlati jelentőségük a jogalkotási eljárások során van.<sup>243</sup> Utóbbi kapcsán az EUSZ 5. cikkének (4) bekezdésében kimondja, hogy *„az Unió intézkedése sem tartalmilag, sem formailag nem terjedhet túl azon, ami a Szerződések célkitűzéseinek eléréséhez szükséges”*. Habár a tagállamok számára komoly biztosítékul szolgál, hangsúlyozni kell, hogy a Bíróság joggyakorlata értelmében az elv alkalmazása kapcsán az uniós intézmények széles körű mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, ugyanakkor az uniós intézményeket indokolási kötelezettség is terheli.<sup>244</sup> Tekintettel arra, hogy az adózás – figyelembe véve a közvetett adók jelentős szintű harmonizációját – nem tartozik a kizárólagos uniós hatáskörök közé és az alapvetően továbbra is tagállami hatáskörben van, így erre a területre is alkalmazni kell a szubszidiaritás elvét.<sup>245</sup> Ez pedig közvetetten lehetővé teszi azt, hogy az uniós intézmények, így a Bizottság is, beavatkozzanak a tagállamok adórendszereibe. Ugyanakkor ez nem vonatkozik az általános társasági adórendszerek használatára, vagyis a mindenkire általánosan, korlátozásmentesen és diszkrimináció nélkül alkalmazott társasági adókulcsok és adóalapok alkalmazására. A tagállamok tehát szabadon határozhatják meg az általános adórendszerük kereteit, vagyis a tisztességes adóversenyen alapuló versengést nem tiltja az uniós jog, az összeegyeztethető a belső piac működésével. E tekintetben, Erdős Éva szavaival élve, az adófelségjog a tagállamokat illeti meg. Ezzel szemben a speciális (más tagállamokat

---

<sup>241</sup> Lisszaboni Szerződések

<sup>242</sup> *„A szubszidiaritás elvének megfelelően azokon a területeken, amelyek nem tartoznak kizárólagos hatáskörébe, az Unió csak akkor és annyiban jár el, amikor és amennyiben a tervezett intézkedés céljait a tagállamok sem központi, sem regionális vagy helyi szinten nem tudják kielégítően megvalósítani, így azok a tervezett intézkedés terjedelme vagy hatása miatt az Unió szintjén jobban megvalósíthatók. Az Unió intézményei a szubszidiaritás elvét a szubszidiaritás és az arányosság elvének alkalmazásáról szóló jegyzőkönyvben meghatározottak szerint alkalmazzák. A nemzeti parlamentek az említett jegyzőkönyvben megállapított eljárásnak megfelelően gondoskodnak a szubszidiaritás elvének tiszteletben tartásáról”*.

<sup>243</sup> BÓKA-GOMBOS-SZEGEDI i. m. 241-243.

<sup>244</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: C-84/94. sz. ügy, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága v. az Európai Unió Tanácsa [ECLI:EU:C:1996:431] 54–55. pont, C-233/94. sz. ügy, Németországi Szövetségi Köztársaság v. Európai Parlament és az Európai Unió Tanácsa [ECLI:EU:C:1997:231] 22–29. pont, C-547/14. számú ügy, Philip Morris Brands SARL és társai v. Secretar y of State for Health [ECLI:EU:C:2016:325] 218. pont.

<sup>245</sup> ERDŐS ÉVA: Állami támogatások, adóverseny kontra szubszidiaritás. *Miskolci Jogi Szemle*, XII. évf., 2017/2. különszám. 1.

megkárosító) adóintézkedések vonatkozásában viszont tiltott az adóverseny. Itt lehetőség nyílik az uniós intézményeknek a beavatkozásra, mivel nekik kell eldönteniük, hogy a tagállamok adójogi szuverenitásának a gyakorlása veszélyezteti-e a belső piac integritását. Ez azonban nem automatikusan következik a szubszidiaritás elvéből.<sup>246</sup> Éppen ezért – a később ismertetésre kerülő, az uniós adójogszabályok megalkotása során irányadó egyhangú szavazás követelményével együtt – ez a gyakorlatban csak korlátozott beavatkozást tesz lehetővé az adózás területén, amelyet jól mutat, hogy – ahogy azt majd látni fogjuk – a közvetlen adók harmonizáltsága alacsony, a bizottsági vizsgálatok megindulásáig csak nagyon kevés irányelvet fogadtak el.<sup>247</sup> A szubszidiaritás elvéből ugyanis egyenesen következik a nemzeti jogrendszerek különbözőségének elfogadása minden olyan területen, ahol nincs uniós szintű szabályozás.<sup>248</sup> A fentiekkel szemben állnak az uniós intézmények – elsősorban a Bizottság – érvei, melynek értelmében az adózás területére is ki kellene terjeszteni a minősített többségi szavazás elvét, mivel a hatékonyabb döntéshozatal révén az EU gyorsabban tudna reagálni a kihívásokra, ami elősegítené az egyes szakpolitikai célok elérését, valamint a belső piac harmonikusabb működését.<sup>249</sup> A Bizottság továbbá arra is hivatkozik, hogy mivel a tagállami adóztatás mind az uniós kereskedelmet, a befektetéseket, a szolgáltatásnyújtásokat és a foglalkoztatást egyaránt érinti, ezért a belső piaci szabályozás hatálya alá tartozik, amely viszont az Unió és a tagállamok közötti megosztott hatáskörben van. Ennek következtében, ha az adott területet az uniós jog már szabályozza, akkor ott már nem alkothatnak jogot a tagállamok.<sup>250</sup> Ez pedig akár azzal is járhat, hogy a tagállamok nemcsak új jogszabályokat nem alkothatnak, hanem a korábban alkotott jogszabályok hatályon kívül helyezésére is kényszerülnek, ha azok ellentétben állnak az új uniós jogszabályokkal.<sup>251</sup> Nem véletlen tehát, hogy komoly ellentétek vannak az adózás területén a tagállamok és az uniós intézmények között, amely jelentősen megnehezíti a harmonizáció előrehaladását a közvetlen adók esetében. Az elkövetkezőkben azt nézzük meg, hogy honnan ered mindez.

Ennek hátterében egyrészt az áll, hogy az uniós jogrend alapjaiban különbözik az államok által már jól ismert nemzetközi szervezetek világától. Itt ugyanis egy sajátos, szupranacionális

<sup>246</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: ERDŐS Éva: Az adóversenyt korlátozó intézkedések egyes aspektusai az európai adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2017/különszám.

<sup>247</sup> ERDŐS Gabriella: Nemzetközi átalakulások. A magyar társasági adózási szabályok összhangja az európai uniós joggal. *PhD értekezés*, Budapesti Corvinus Egyetem, Pénzügyi, Számviteli és Gazdasági Jogi Intézet, Gazdasági Jogi Tanszék, Gazdálkodástudományi Doktori Iskola, Budapest, 2016. 25.

<sup>248</sup> ERDŐS Gabriella (2016) i. m. 132.

<sup>249</sup> A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o. 2.

<sup>250</sup> ERDŐS Gabriella-ÖRY Tamás-VÁRADI Adrienn: *Az Európai Unió adójoga*. Wolters Kluwer, 2021. 69.

<sup>251</sup> BOROS Anita: Úton egy európai közigazgatási (eljárás) jog felé. *MTA Law Working Papers*, 2014/58. 10.

jogrendről beszélhetünk, olyannyira, hogy Kruzslicz Péter Pál szerint ez már kvázi-föderális jellegű. Ez elsősorban – noha szövetségi jogrendszerrel nem beszélhetünk – a folyamatosan bővülő hatáskörökben és az uniós jog alkalmazása során érvényesülő elvekben érhető tetten, amit többek között jól mutat az egyre inkább terebélyesedő osztott hatáskör, a közvetlen alkalmazhatóság és elsőbbség, valamint a jogrend kikényszeríthetőségét biztosító Bíróság. Habár végső soron a tagállamok az urai az európai integrációnak, az uniós intézmények mégis képesek az egyes tagállamok ellenében jogot alkotni (gondoljunk csak a minősített többségi szavazásra). Mindez azonban nem jelenti a szuverenitás átruházását, hiszen azzal továbbra is a tagállamok rendelkeznek. Éppen ezért nem beszélhetünk uniós szuverenitásról sem, mivel önmagukban, saját jogukon az uniós intézmények nem tudnak jogszabályokat alkotni: ahhoz ugyanis szükség van a tagállamok alkotmányában lefektetett hatáskörátruházási szabályozásra (az ún. Európa-klauzulákra<sup>252</sup>), amely a kapcsolatot képezi a hazai és az uniós jogrend között. Enélkül ugyanis a hatásköröket – amelyek gyakorlására most már uniós keretek között kerül sor – nem lehetne visszavezetni a nemzeti szuverenítésra. Erre különösen a Maastrichti szerződés elfogadása után volt szükség, amikor nyilvánvalóvá vált, hogy a korábbi gazdasági integráció a politikai integráció irányába mozdult el (pl: uniós polgárság intézményének bevezetése, a kül- és biztonságpolitika az Európai Unió második, míg a bel- és igazságügyi együttműködés a harmadik pillérévé vált). Hiszen ekkortól már olyan területek kezdtek fokozatosan uniós hatáskörbe kerülni, amelyek kihatással voltak a tagállami szuverenítésra. Emellett a tagállamok helyzetét tovább nehezíti, hogy az uniós bírósági gyakorlat enyhített a hatáskörátruházás szigorú elvén azzal, hogy az uniós intézmények kifejezett szerződéses rendelkezés hiányában is eljárhatnak, ha az adott intézkedés szükséges a szerződések által meghatározott célok eléréséhez (beleértett hatáskörök elve). Ugyanakkor ennek alkalmazását az EUMSZ 352. cikke lényegesen szűkíti és nem teremt új jogalapot uniós cselekvésre. Sőt a Szerződések – a korábbi, egyre inkább áttekinthetlenebb rendszer helyébe – egy átfogó hatásköri rendszert állított. Mindazonáltal meg kell jegyeznünk, hogy az uniós bíróságok evolutív értelmezése könnyen tágíthatja a kereteket és – noha elméletben lehetséges – a

---

<sup>252</sup> Magyarországon erről az Alaptörvény E) cikke rendelkezik. Ennek értelmében: „(1) Magyarország az európai népek szabadságának, jólétének és biztonságának kiteljesedése érdekében közreműködik az európai egység megeremítésében. (2) Magyarország az Európai Unióban tagállamként való részvétele érdekében nemzetközi szerződés alapján - az alapító szerződésekből fakadó jogok gyakorlásához és kötelezettségek teljesítéséhez szükséges mértékig - az Alaptörvényből eredő egyes hatásköreit a többi tagállammal közösen, az Európai Unió intézményei útján gyakorolhatja. Az e bekezdés szerinti hatáskörgyakorlásnak összhangban kell állnia az Alaptörvényben foglalt alapvető jogokkal és szabadságokkal, továbbá nem korlátozhatja Magyarország területi egységére, népességére, államformájára és állami berendezkedésére vonatkozó elidegeníthetetlen rendelkezési jogát. (3) Az Európai Unió joga - a (2) bekezdés keretei között - megállapíthat általánosan kötelező magatartási szabályt”.

gyakorlatban nem valószínű, hogy egy tagállam egy korábban átruházott hatáskört „visszaszerezzen”, hiszen ahhoz a többi tagállam beleegyezése is kell.<sup>253</sup>

Másrészt, ahogy korábban említettük, rendkívül szoros a kapcsolat az államiság és az adóztatás között, mely nem csak pusztán pénzügyi szempontokra, hanem történelmi-társadalmi okokra is visszavezethető.<sup>254</sup> Ennek kapcsán Jussi Jaakkola kiemeli az adózás legitimációs és az egyenlő demokratikus részvételt erősítő funkcióit. Előbbi lényege röviden, hogy manapság a vonatkozó adójogszabályok demokratikus politikai folyamat végén, az állampolgárok bevonásával születnek meg („nincs adóztatás képviselő nélkül”). Mindez azonban hosszú folyamat volt, hiszen még a 19. században is csak a vagyonos emberek tudtak beleszólni a politikába: ők rendelkeztek egyedül szavazati joggal. Ezzel szemben a társadalom többsége – elegendő vagyon híján – nem volt jogosult szavazni, ami azt jelentette, hogy nem volt semmilyen beleszólásuk abba, hogy milyen adók terhelik őket. Ráadásul, mivel ebben az időszakban a közvetett típusú, elsősorban fogyasztási jellegű adók dominálták az adórendszert, a regresszív hatás sokkal súlyosabb érintette azokat, akik nem rendelkeztek szavazati joggal. Ezen a helyzeten változtatott az általános választójog, amely eltörölte ezt a különbségtételt és megteremtette az adóztatás demokratikus alapját. Az utóbbi funkció pedig éppen ennek a folyamán lett, ugyanis ezentúl – a 20. század fordulóján – az adóztatás a pusztán fiskális célon kívül más, elsősorban szociális célokat is szolgálhatott. A korábbi, az adóztatás semlegességén és az adózók formális egyenlőségén alapuló felfogást fokozatosan felváltotta – a jóléti állam térnyerésével párhuzamosan, különösen a II. világháború után – a gazdasági egyenlőtlenségeket kompenzáló elgondolás, amely a társadalmi igazságosság<sup>255</sup> megvalósítását tűzte ki célul. Ezt többek között a progresszív adókulcsok és a fogyasztási jellegű adók háttérbe szorulása testesítette meg. A jogalkotó felismerte, hogy az adózásnak létezik egy újraelosztó (redisztributív) funkciója is, amely hozzájárul a demokratikus részvétel megerősödéséhez. Azonban az európai integráció ezt a harmonikus kapcsolatot meggyengítette, mivel a tőke szabad mozgása előtti akadályok jelentős részének lebontásával a tagállamok egymással kezdtek versenyezni a befektetőkért, ami végső soron azt eredményezte, hogy adópolitikájuk

<sup>253</sup> Erről részletesen lásd: KRUSZLICH Péter Pál: A nemzeti alkotmányosság tagállami alapjai: a nemzeti szuverenitás és a nemzeti alkotmányos önazonosság, különös tekintettel a francia jogelméletre és a magyar joggyakorlatra. *PhD-értékezés*, SZTE Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, Szeged, 2019. 52-84. Szintén ezzel a kérdéssel foglalkozik: VARJU Márton: Az uniós jog mint a tagállami jogrendszerek kerete. [https://hpops.tk.hu/uploads/files/Varju\\_EU\\_jog\\_mint\\_a\\_ta\\_jogrendszerek\\_kerete.pdf](https://hpops.tk.hu/uploads/files/Varju_EU_jog_mint_a_ta_jogrendszerek_kerete.pdf), KAPONYI Erzsébet: Víták az uniós jog elsőbbsége körül. In: CSICSMANN László-KEMENSZKY Ágnes (szerk.): *A nemzetközi rendszer alakulásai a 21. század elején*. Tanulmányok Rostoványi Zsolt 70. születésnapja alkalmából. Budapest, Budapesti Corvinus Egyetem, 2022. 115-148.

<sup>254</sup> Erről részletesen lásd például: SZILOVICS i. m. 14-25.

<sup>255</sup> Az igazságosság adóztatásban való érvényesülésének kérdésével kapcsolatban részletesen lásd: SZILOVICS Csaba: Az igazságosság érvényesülése az adóztatásban. *Pro Futuro*, 2013/1. 52-66.

kialakításában figyelembe kell venniük a másik fél lépéseit. Ez viszont kikezdi a hagyományos, államhatárokhoz kötött demokratikus közösségen alapuló képviseleti rendszer, hiszen az érintett ország állampolgárai nem rendelkeznek képviselettel más tagállamban. Jaakkola szerint a megoldást az adózás szupranacionális szintre helyezése jelentené, ahol a nemzeti parlamentek szerepét az Európai Parlament tölthetné be.<sup>256</sup> Ugyanakkor ez jelenleg meglehetősen utópisztikus elképzelésnek tűnik, mivel az Európai Parlament állandó és egyre mélyülő legitimációs válsággal küzd: noha ez az egyetlen olyan uniós intézmény, amelynek tagjait közvetlenül választják, nagyon alacsony a részvételi arány<sup>257</sup> és a megválasztott képviselők gyakorlatilag eltűnnek a választópolgárok szeme elől. Vagyis továbbra is nagyon távol van az intézmény az európai polgároktól.<sup>258</sup> Ráadásul a tagállamok is vonakodnak újabb hatásköröket az uniós intézményekre ruházni.

Mindezek fényében nem meglepő tehát, hogy az adóztatás a tagállamok számára mind a mai napig érzékeny területnek számít, hiszen még mindig szuverenitásuk részének tekintik. Továbbá – ahogy azt Bartha Ildikó is megjegyzi – elméletileg az adóztatás kérdése – az általános költségvetési politika részeként – kizárólagos tagállami kompetenciába tartozik.<sup>259</sup> Ennek következtében a mai napig nem létezik európai adó, uniós adóhatóság vagy uniós szintű adórendszer sem.<sup>260</sup> Noha a Bizottság már több mint 10 éve javaslatot tett egy európai adóra, amely az uniós költségvetés bevételi forrása lehetne, ezt a tagállamok rendre elutasítják, legutóbb például a 2014-2020 közötti keretköltségvetésről szóló vitában.<sup>261</sup> Így az Európai Unió adóból származó bevételeit jelenleg a tagállami forgalmi adók bizonyos százaléka, a vámbevételek, valamint a mezőgazdasági kivetések képezik. Azonban ezek elhanyagolható mértékűek a tagállamok által saját maguk számára beszedett adóbevételekhez képest.<sup>262</sup> Nem véletlen, hogy uniós szinten gyakorlatilag nincs költségvetési redisztribúció és az uniós költségvetés mindössze az EU GDP-jének 1%-a körül mozog.<sup>263</sup>

Ennek köszönhetően az egyes tagállamok adórendszerei között jelentős különbségek vannak, amely nehezíti a fellépést többek között a káros adóversennyel, az adódiszkriminációval, valamint az offshore jelenséggel szemben.<sup>264</sup> Többen kétségüket fejezik ki azzal kapcsolatban,

<sup>256</sup> Jussi JAAKKOLA: A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*, vol. 20., no. 5. (2019) 660–678.

<sup>257</sup> Előfordul, hogy számos tagállamban csak a szavazók negyede-ötöde vesz részt a voksolásokon.

<sup>258</sup> MARJÁN Attila: Az európai föderalizmus kérdésének néhány gazdasági és politikai aspektusa. *Külgügyi Szemle*, 2013/2. 141-142.

<sup>259</sup> BARTHA i. m. 71-72.

<sup>260</sup> ÖRY i. m.

<sup>261</sup> MARJÁN i. m. 150.

<sup>262</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 27.

<sup>263</sup> MARJÁN i. m. 130.

<sup>264</sup> ERDŐS (2012) i. m. 259.

hogy vajon az integráció jelenlegi szintjén beszélhetünk-e – közös adórendszer és európai adó híján – európai adójogról. Ezzel szemben mások úgy vélik, hogy az európai adójog létezik, amely egy folyamatosan bővülő jogterületet takar. A magyar szakirodalomban számos szerző ezen az állásponton van. Erdős Éva szerint „*az európai adójog az adóharmonizáció eredménye, célja a nemzetközi kapcsolatokból és a nemzeti adórendszerek különbségéből vagy éppen azonos módszerek alkalmazásából eredő adójogi konfliktusok felszámolása az egységes belső piac kialakítása és működése érdekében*”.<sup>265</sup> Békés Balázs pedig – a közvetlen adók tekintetében – úgy fogalmaz, hogy ebbe a körbe tartoznak a vonatkozó elsődleges jogforrások, az uniós intézmények adójogi relevanciájú normái, az uniós esetjogban kimunkált alapelvek, valamint az állami támogatások adójogra alkalmazandó rendszere.<sup>266</sup> Ennek alapján látszik, hogy európai adójog alatt nem egy egységes, uniós szintű adórendszert kell érteni (ami jelenleg nincs), hanem azokat az uniós normákat és elveket, amelyeknek adójogi relevanciájuk van.

A fentiek nyomán összességében véve az uniós intézmények nyíltan nem avatkoznak be a tagállamok adórendszereibe, hanem inkább az adóharmonizáció eszközével (pozitív, illetve negatív) igyekeznek biztosítani a belső piac integritását.<sup>267</sup> Ez az elv jelenik meg az elsődleges jogban is, hiszen az adókra közvetlenül csak az EUMSZ 110-113. cikkei vonatkoznak, ráadásul ezek is csak a közvetett adókra. Ezek a rendelkezések kimondják a diszkriminatív és protekcionista adók tilalmát, valamint – amennyiben a belső piac integritása megkívánja – előírja a forgalmi adók, a jövedéki adók és az egyéb közvetett adók harmonizációját. A közvetlen adók harmonizációja esetében nincs konkrét rendelkezés, azonban a szakirodalomi álláspont,<sup>268</sup> hogy erre az EUMSZ 114-115., valamint a 352. cikkei lehetőséget adnak. Ugyanakkor viszont számos cikknek van adójogi vonatkozása:

- a szabad tőke mozgást érintő EUMSZ 65. cikk,
- az állami támogatásokra vonatkozó EUMSZ 107. és 108. cikk (3) bekezdése,
- belső piaci versenyre vonatkozó EUMSZ 116. cikk,
- az iparpolitikával kapcsolatos EUMSZ 173. cikk (3) bekezdése,

<sup>265</sup> ERDŐS (2012) i. m. 256.

<sup>266</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 30.

<sup>267</sup> ERDŐS (2012) i. m. 256.

<sup>268</sup> Bartha Ildikó kiemeli, hogy habár a Szerződések csak a közvetett adókra vonatkozóan tartalmazzak explicite rendelkezést (EUMSZ 113. cikk), a közvetlen adózásra (társasági adózásra) is irányadók: ugyanis az EUMSZ 115. cikke engedélyezi – szintén egyhangúság mellett – irányelvek elfogadását a tagállamok olyan törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek közelítése céljából, amelyek közvetlenül érintik a belső piacot. Békés Balázs a közvetlen adók harmonizációjának jogalapjai között említi még az EUMSZ 114. és 352. cikkét is. Utóbbi rendelkezés a rugalmassági záradék, amely kiterjeszti az EU hatáskörét abban az esetben, ha a Szerződések valamely célkitűzésének eléréséhez fellépésre van szükség, de a Szerződések nem biztosítják a szükséges hatáskört. Erről részletesen lásd: BARTHA i. m. 69-70., BÉKÉS (2012) i. m. 54-56.



- a kutatás- és technológiai fejlesztési tevékenységre vonatkozó EUMSZ 179. cikk (2) bekezdése,
- a környezetpolitikát érintő EUMSZ 191. cikk (2) bekezdése,
- a különleges jogalkotási eljárásra vonatkozó EUMSZ 192. cikk (2) bekezdés a) pontja,
- az energiapolitikát érintő EUMSZ 194. cikk (3) bekezdése,
- az Európai Parlament tagjaira vonatkozó EUMSZ 223. cikk (2) bekezdése, valamint
- a család elleni fellépést szabályozó EUMSZ 325. cikk.<sup>269</sup>

A jogalkotásra (pozitív harmonizáció) térve fontos kiemelni, hogy az adózás területén főszabály szerint nem a Szerződések elfogadása óta általánossá vált minősített többségi szavazás keretében kerül sor, hanem különleges jogalkotási eljárásban, ahol a Tanács egyhangúsággal fogadhat el harmonizációs rendelkezéseket, döntően irányelvek formájában.<sup>270</sup> Ez pedig rendkívül megnehezíti és lelassítja a döntéshozatalt, mivel 27 tagállam érdekeit kell összehangolni. Ennek következtében viszont nagyon lassan halad előre a harmonizáció, különösen a közvetlen adók területén, ahol a Bizottság állami támogatások útján való fellépésének kezdetéig mindössze 3 irányelvet fogadtak el: Anya- és leányvállalati irányelv,<sup>271</sup> Fúziós irányelv<sup>272</sup> és a Kamat-jogdíj irányelv<sup>273</sup>. Ha a főként eljárásjogi szabályokat tartalmazó, elfogadása óta számos alkalommal módosított, Közigazgatási irányelvet<sup>274</sup> is ide számítjuk, akkor is csak 4 irányelvről beszélhetünk, ami rendkívül kevés.<sup>275</sup> A jogalkotás kapcsán érdemes még megemlíteni a megerősített együttműködésben (EUSZ 20. és az EUMSZ 326–334. cikkei) rejlő lehetőségeket is. Ennek lényege, hogy legalább 9 tagállam kezdeményezheti olyan területen, amely nem tartozik az Unió kizárólagos hatáskörébe, összhangban áll az alapvető uniós célokkal és más tagállamok irányába is nyitott. A tagállamok erre vonatkozó kezdeményezésüket a Bizottságnak kell benyújtaniuk, amely azt a Tanács elé terjeszti. A Tanács pedig az Európai Parlament egyetértését követően adja meg a felhatalmazást.<sup>276</sup> A jogi

<sup>269</sup> ERDŐS-ÖRY-VÁRADI i. m. 70-72.

<sup>270</sup> Ez alól kivételt képeznek az állami támogatásra vonatkozó szabályok, valamint azok az intézkedések, amelyek a belső piacon tapasztalható versenyfeltételek torzulását küszöbölik ki.

<sup>271</sup> A Tanács 2011/96/EU irányelve (2011. november 30.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről, HL L 345., 2011.12.29, 8–16. o.

<sup>272</sup> A Tanács 2009/133/EK irányelve (2009. október 19.) a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről, HL L 310., 2009.11.25, 34–46. o.

<sup>273</sup> A Tanács 2003/49/EK irányelve (2003. június 3.) a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről, HL L 157., 2003.6.26, 49–54. o.

<sup>274</sup> A Tanács 2011/16/EU irányelve (2011. február 15.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről, HL L 64., 2011.3.11., 1-12. o. és annak módosításai.

<sup>275</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 61-64.

<sup>276</sup> CZIGLER Dezső Tamás – HORVÁTHY Balázs: A szabadság, a biztonság és a jog érvényesülésén alapuló térség joggyakorlata és intézményei. *Jog, állam, politika*, 2011/3. 19-20.

aktusok elfogadása tekintetében az egyhangúságra és a minősített többségre irányadó szabályokat csak a részt vevő tagállamokra vonatkozóan kell figyelembe venni. Az együttműködés tehát lehetőséget kínál arra, hogy az érzékeny témákban, ahol szinte lehetetlen elérni az egyhangúságot, az érdekelt tagállamok mégis tovább tudjanak lépni az integrációban. A Szerződések hatályba lépése óta 5 alkalommal éltek ezzel a tagállamok, olyan ügyekben, mint a házasság felbontására és a különválásra alkalmazandó jogról szóló Róma III. rendelet<sup>277</sup> vagy az egységes szabadalmi oltalomról szóló rendelet<sup>278</sup>. Ugyanakkor az adózás területén kevésbé volt sikeres ez a formátum: habár a pénzügyi tranzakciós adó tekintetében 11 eurozónatag kérésére felállították, nem sikerült még irányelvet elfogadni, ráadásul 2014-ben Észtország kilépett az együttműködésből. Ez utóbbi tény rávilágít a jogintézmény korlátaira, valamint arra is, hogy a kritikusok szerint a túlzott használata kétsebességes Európai Unióhoz vezethet.<sup>279</sup>

Éppen ezért az uniós adópolitikában előtérbe kerül a negatív harmonizáció, vagyis az a folyamat, amikor a Bíróság ítéleteivel jelöli ki a tagállamok mozgásterét. Habár, a Szerződések látszólag a tagállamokat a közvetlen adók területén szinte alig kötik, az esetjog alapján kiderül, hogy jogköreiket csak az uniós jognak megfelelően gyakorolhatják, ami korlátozza a szuverenitásukat.<sup>280</sup> A Bíróság elsősorban az alapelvek, valamint a belföldi és külföldi adóalanyok diszkriminációjának megelőzésére törekszik.<sup>281</sup> Előbbiek kapcsán érdemes megjegyezni, hogy ezeket sem az elsődleges, sem a másodlagos joganyag nem tartalmazza, hanem a bírósági gyakorlat alakította ki az elmúlt évtizedek során. Itt olyan alapelvekről van szó, mint jogbiztonság, jogos váromány vagy arányosság. Ezek megtiltják a visszamenőleges hatályú adórendelkezések alkalmazását, valamint csak a legitim célok mértékéig engedik meg az uniós szabadságok (tőke, árú, szolgáltatások és személyek) korlátozását. A Bíróság a közvetlen adók vonatkozásában megengedhetőnek minősítette többek között a hatékony pénzügyi ellenőrzést, adóelkerülés elleni küzdelem vagy az adóztatási jogkörök tagállamok közötti kiegyensúlyozott allokációjának védelmét, ugyanakkor viszont az olyan érveket, mint

<sup>277</sup> A Tanács 1259/2010/EU rendelete (2010. december 20.) a házasság felbontására és a különválásra alkalmazandó jog területén létrehozandó megerősített együttműködés végrehajtásáról, HL L 343., 2010.12.29, 10–16. o.

<sup>278</sup> Az Európai Parlament és a Tanács 1257/2012/EU rendelete (2012. december 17.) az egységes szabadalmi oltalom létrehozásának területén megvalósítandó megerősített együttműködés végrehajtásáról, HL L 361., 2012.12.31, 1–8. o.

<sup>279</sup> Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Jan MALÍŘ: Enhanced Cooperation in the EU:

Its Evolution and Position of the Czech Republic. *Studia Europejskie – Studies in European Affairs*, 1/2019. 89–112., illetve Tracy A. KAYE: Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon. *Fordham International Law Journal*, vol. 35., no. 5. (2017) 1233.

<sup>280</sup> KAYE i. m. 1249.

<sup>281</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 29-30.

az adóbevétel csökkenésének megelőzése vagy más kompenzáló adókedvezmény rendszerint elutasította.<sup>282</sup> 1990 és 2005 között közel 100 esetben foglalkozott a tagállamok adójogszabályaival és hét eset kivételével megállapította az uniós szabadságok sérelmét.<sup>283</sup> 2005 után a Bíróság óvatosabb megközelítést alkalmaz és hajlamos elfogadni az olyan tagállami érveket, mint az adócsalás elleni fellépés, az adórendszer kohéziója vagy az adóztatási jogkörök kiegyensúlyozott megosztása.<sup>284</sup> Éppen ezért találó az a megállapítás, hogy a tagállamok ellenállása miatt a Bíróságra hárul a feladat, hogy az adóharmonizációt előmozdítsa. E tekintetben érdemes hangsúlyozni, hogy a Bíróság többször is hozott az elmúlt évtizedek során olyan ítéleteket, amelyek mérföldkönek bizonyultak és meghatározták az uniós integráció későbbi sorsát.<sup>285</sup> Alkalmas lehet tehát arra, hogy a pozitív harmonizáció alacsony fokából fakadó, a belső piac integritását veszélyeztető tagállami adórendelkezéseket fokozatosan kiküszöbölje. Ugyanis csak a Maastrichti Szerződés hatályba lépése óta átlagosan évi húsz ügyben hoz ítéletet. Mindazonáltal meg kell jegyeznünk, hogy ennek az útnak is vannak árnyoldalai. Egyrészt ez egy viszonylag lassú folyamat, hiszen egy-egy ügy akár évekig is eltarthat. Másrészt a Bíróság elé előzetes döntéshozatali vagy kötelezettségszegési eljárás formájában kerülhetnek ügyek, ami azt jelenti, hogy a későbbi ítéletek nagymértékben függenek a tagállami bíróságok és a Bizottság aktivizmusától is.<sup>286</sup> Előbbire jó példa, hogy egy 2005-ös adat szerint az az évi 39 folyó ügy közül 25 érkezett brit, holland és német bíróságoktól.<sup>287</sup> Hasonló jelenség figyelhető meg a 2007-2014-es időszak vonatkozásában is: itt a német, a belga és a holland bíróságok aktivizmusa szembetűnő.<sup>288</sup> Harmadrészt a Bizottság sem támogatja túlzottan ezt az utat, amit jól mutat egy korábbi biztos véleménye is: *„Ezen destruktív folyamat helyett előnyben részesítem azt az alternatívát, amikor a tagállamok és a*

<sup>282</sup>Jacques MALHERBE-Philippe MALHERBE-Isabelle RICHELLE-Edoardo TRAVERSA: The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. *European Parliament, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, April 2011.

<https://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>, 19-21.

<sup>283</sup> KAYE i. m. 1250-1251.

<sup>284</sup> KAYE i. m. 1235.

<sup>285</sup> Itt ismételtén érdemes utalnunk a Costa v. ENEL ügyre, melyben a Bíróság kimondta, hogy az uniós jog elsőbbséget élvez a tagállami joggal szemben. Erről bővebben lásd: C-6/64. sz. ügy Flaminio Costa v E.N.E.L. [ECLI:EU:C:1964:66].

<sup>286</sup> Az előzetes döntéshozatali eljárás részleteivel kapcsolatban lásd: Az Európai Unió Bírósága: Ajánlások a nemzeti bíróságok figyelmébe az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan, HL L 380, 2019.11.8., 1-9. o. A Bizottság kötelezettségszegési eljárás indítására vonatkozó mérlegelési jogkörére pedig lásd például: C-329/88. sz. ügy Bizottság kontra Görögország [ECLI:EU:C:1989:618], a C-317/92. sz. ügy Bizottság kontra Németország [ECLI:EU:C:1994:212], a C-562/07. sz. ügy Bizottság kontra Spanyolország [ECLI:EU:C:2009:614].

<sup>287</sup> KAYE i. m. 1234-1236.

<sup>288</sup> Ricardo García ANTÓN: The Preliminary Reference Procedure in the Field of Direct Taxation under the Constructive Cooperation: Challenging l’Horizontalité. [https://www.uitgeverijparis.nl/scripts/read\\_article\\_pdf?id=1001249007](https://www.uitgeverijparis.nl/scripts/read_article_pdf?id=1001249007), 91-92.

*Bizottság szorosan együttműködik. Ez pedig lehetőséget kínál bizottsági ajánlások, a kormányok között kötött magatartási kódexek, valamint a nemzeti jogokat harmonizáló irányelvek elfogadására*”.<sup>289</sup> Ebből is látszik, hogy a Bizottság arra törekszik, hogy az adózás területén is ő határozza meg az irányvonalakat, noha ezen a területen lényegesen kevesebb a hatásköre. Ez viszont – ahogy majd látni fogjuk – előrevetítette, hogy lényegében véve nem fogja hosszútávon elfogadni azt a helyzetet, hogy a tagállamok ellenállása miatt nem lehet előrelépni a pozitív harmonizáció keretein belül. Várható volt tehát, hogy előbb-utóbb radikális lépésre szánja el magát. Addig azonban hosszú idő telt el. Az elkövetkezőekben ezt a folyamatot fogjuk röviden áttekinteni, utalva arra, hogy végül mi vezetett oda, hogy a Bizottság feladta a hagyományos utat.

E tekintetben célszerű a vizsgálódást a 90-es évek elején kezdeni, egészen pontosan a Ruding-jelentéssel (1992), amely három fázisból álló ütemtervet dolgozott ki a társasági adó reformjára. Ennek keretében többek között szorgalmazta a belső piac integritását veszélyeztető diszkriminatív adójogszabályok kivezetését, valamint 30-40%-os kulcsot javasolt és előírta a harmonizációban a szubszidiaritás elvének az alkalmazását.<sup>290</sup> Ezenkívül javasolta a tagállamok által nyújtott kedvezmények átláthatóságát, közös adóegyezmény politikát, sőt a közös társasági adórendszer lehetőségét is felvetette.<sup>291</sup> Habár a Bizottság a jelentésben foglaltakat ambiciózussága miatt elvetette,<sup>292</sup> ettől kezdve fokozott érdeklődést kezdett mutatni a multinacionális vállalatok által folytatott adóoptimalizációs gyakorlatok iránt, amely a későbbiek folyamán tervezetekben is megnyilvánult. Először a soft law-jellegű megközelítést támogatva az ECOFIN<sup>293</sup> Magatartási Kódexében<sup>294</sup> látta meg a lehetőségét annak, hogy a tagállamok által folytatott káros gyakorlatokat fokozatosan visszaszorítsa.<sup>295</sup> A Kódex érdekessége, hogy nem jogi, hanem politikai kötőereje van, alapvetően a tagállamok önkéntes normakövető magatartásában bízik. Kimondja, hogy a káros adókedvezményeket a tagállamoknak 2003-ig ki kell vezetniük a jogrendjükből és újakat nem szabad bevezetniük. Ide

---

<sup>289</sup> KAYE i. m. 1234-1236.

<sup>290</sup> ERDŐS (2012) i. m. 262-263.

<sup>291</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 35.

<sup>292</sup> KAYE i. m. 1237.

<sup>293</sup> A Gazdasági és Pénzügyi Tanács (ECOFIN) – mely az uniós tagállamok gazdasági és pénzügyminisztereiből áll – három fő területen – a gazdaságpolitika, az adózási kérdések és a pénzügyi szolgáltatások szabályozása terén – felelős az Unió politikájáért.

<sup>294</sup> Az ECOFIN Tanács 1997. december 1-jei ülésének következtetései az adópolitikáról - A Tanács és a tagállamok kormányainak a Tanács keretében ülésező képviselői által elfogadott állásfoglalás (1997. december 1.) a vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódexről – A megtakarítások adóztatása

<sup>295</sup> Julien PELLEFIGUE-William FINAN: European Commission Targets Member States' Tax Rulings as Prohibited State Aid: Where Will it Lead? *Deloitte*, 19 March 2018. <https://en.taj-strategie.fr/european-commission-targets-member-states-tax-rulings-prohibited-state-aid-will-lead>.

elsősorban azon intézkedések tartoznak, amelyek jelentősen befolyásolják a vállalkozói döntéseket az Európai Unión belül pl: alacsonyabb adókulcsok alkalmazása a vállalatok meghatározott csoportjára, csak külföldiek által igénybevehető adókedvezmények, az adóhatóság eljárása nem transzparens. A Kódex nyomán felálló munkacsoport már 1999-ben kiadta első jelentését, mely megállapította, hogy a tagállamok által biztosított 260 adókedvezmény közül 66 károsnak tekinthető. Emellett számos iránymutató feljegyzést is készített, mely a káros gyakorlatok felszámolását szorgalmazta.<sup>296</sup> Szintén figyelemreméltó, hogy felhívták a figyelmet az állami támogatások és az adókedvezmények kapcsolatára: vagyis nemcsak beruházási adókedvezménnyel, hanem állami támogatással is előnybe lehet részesíteni a multinacionális vállalatokat. A dokumentum jelentőségét tovább növeli, hogy a tagjelölt országoknak teljesíteniük kell a benne foglalt követelményeket.<sup>297</sup> Ugyanakkor a Kódex végül – a Bizottság szerint – nem váltotta be a hozzá fűzött reményeket, mivel a tagállamok továbbra is jogrendjükben tartották a belső piac integritását veszélyeztető káros adókedvezményeket.<sup>298</sup> Ezt követően a Bizottság taktikát váltott és a pozitív harmonizációval próbálkozott. Ennek során időről-időre megkísérelte a minősített többségi szavazást bevezetni az adózás területén, valamint a meglévő keretek között kívánt új jogszabályt alkotni. Előbbi kapcsán érdemes kiemelni, hogy már egy 2001-es bizottsági javaslatban<sup>299</sup> azt az álláspontot képviselte, hogy bizonyos adóügyi kérdésekben elkerülhetetlen a minősített többségi szavazásra való áttérés. Ráadásul azt is hozzátette, hogy az egyhangúság követelménye miatt a keleti bővítés (2004-es) után rendkívül nehéz lesz az egyes jogi aktusok elfogadása, éppen ezért a Közösségnek az alternatív eszközök alkalmazását is meg kellene fontolnia. Ez utóbbiak vonatkozásában a nem jogalkotási aktusokat, illetve a megerősített együttműködést emelte ki. Nem sokkal később az Európai Alkotmány előkészítésekor a Bizottság ismét felvetette,<sup>300</sup> hogy az egyhangúság követelményét bizonyos adózási területeken felül kellene vizsgálni. Ennek kapcsán a belső piac működésével összefüggő adózást (pl: adóelkerülés és adócsalás elleni küzdelem, a vállalatok adóalapjához kapcsolódó intézkedések), valamint a környezetvédelmet ajánlotta a tagállamok figyelmébe. Azonban mindkét próbálkozás megbukott a tagállamok ellenállásán. Ezzel szemben több eredményt ért el a másik úton. E téren – jóllehet nem minősül jogszabálynak – mindenképp meg kell említenünk a Kódexre hivatkozással 1998-ban kiadott

<sup>296</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 36-37.

<sup>297</sup> ERDŐS (2012) i. m. 267.

<sup>298</sup> PELLEFIGUE-FINAN i. m.

<sup>299</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax policy in the European Union – priorities for the years ahead, OJ C 284, 10.10.2001., 6-19. o.

<sup>300</sup> The intergovernmental conference of 2003-2004. *European Commission, Taxation and Customs Union*. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting_en).

Közleményét<sup>301</sup>, mely az adóintézkedések formájában megnyilvánuló állami támogatásokra vonatkozó szabályokat összegzi. A Bizottság egyértelműsítette, hogy habár az adózás területén az adószuverenitás elve érvényesül, ez nem jelenti azt, hogy a tagállamoknak nem kellene tekintettel lenniük az uniós jog támasztotta követelményekre. A Közlemény ennek értelmében kimondja, hogy annak ellenére, hogy az EUMSZ 107. cikke explicite nem említi, a „bármilyen formában” kitétel az adóintézkedésekre is vonatkozik. Az egységes piac és a tőkemozgás liberalizációja megvalósulása indokolja az állami támogatások szigorúbb ellenőrzését, a dokumentum célja a bizottsági határozatok átláthatóságának és előreláthatóságának biztosítása. A Közlemény előrevetíti a tagállami adóintézkedések esetről-esetre történő vizsgálatát is. Ezt követően az állami támogatás kritériumait (elsősorban az előnyt és a szelektivitást) elemzi, melynek során külön kiemeli az állami támogatások és az általános intézkedések közötti különbséget, valamint a diszkrecionális hatósági gyakorlatot. Majd azt az eshetőséget taglalja, amikor a rendszer jellegével vagy általános felépítésével indokolható az adott intézkedés. Ennek kapcsán többek között felhívja arra a figyelmet, hogy az újraelosztási céllal bevezetett progresszív adók csak jövedelem vagy nyereségalapúak lehetnek. Mindazonáltal leszögezi, hogy nem korlátozza a tagállamok arra vonatkozó jogkörét, hogy döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön keresztül az adóterhet, ahogy azt célszerűnek vélik.<sup>302</sup>

A dokumentum összességében véve egy új korszak kezdetét jelzi a bizottsági gyakorlatban, amelyet jól mutat az a tény is, hogy nem sokkal később, 2001 júliusában 15 állami támogatásra vonatkozó eljárást indít 12 tagállamban (többek között Franciaországban, Németországban és az Egyesült Királyságban) alkalmazott speciális adórezsimek ellen. Ezek döntően multinacionális vállalatoknak biztosítottak különböző adókedvezményeket. 2003 novemberében a 15 eljárásból 13-at megszüntetett, majd 2004-ben kiadott egy jelentést, melyben összegezte a tapasztalatait. Ebből kiderül, hogy a Bizottság alapvetően az uniós bírósági gyakorlat alapján folytatta le az eljárásokat és arra törekedett, hogy pontosítsa az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazását az adóintézkedésekre.<sup>303</sup> Már ekkor

---

<sup>301</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y1210%2801%29>. 2016-ban a Bizottság egy újabb dokumentumot adott ki ebben a tárgyban: Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, 2016/C 262/01, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=EN).

<sup>302</sup> Az állami támogatás és az adóintézkedések kapcsolatát a következő fejezetben részletesen is megvizsgáljuk.

<sup>303</sup> FORT i. m. 373.

nyilvánvalóvá vált tehát, hogy a Bizottság szükség esetén kész alternatív megoldásokban is gondolkodni.

Természetesen ezzel párhuzamosan, illetve ezt követően további lépéseket is tett a Bizottság az adózás területén. Ezek közül érdemes megemlíteni a 2001-es, Az adópolitikák az Európai Unióban c. Közleményét,<sup>304</sup> melyben a belső piac működésének adójogi akadályainak lebontására törekedett. E tekintetben hangsúlyozta, hogy a korábbi időszakokhoz képest jelentősen megváltoztak a vállalkozásokat érintő gazdasági körülmények, amit többek között az elektronikus kereskedelem elterjedése, valamint a nagyvállalatok megerősödése is jól jelez. Ugyanakkor a vállalkozások életét nagymértékben megnehezítik az eltérő adórendszerek,<sup>305</sup> amelynek következtében jelentős a különbség az effektív adóterhelésben<sup>306</sup> (30%). Ez végső soron ahhoz vezet, hogy a befektetések legkedvezőbb feltételeket kínáló tagállamokba kerülnek, ami káros adóversenyt generálhat. Ezen a helyzeten egy uniós szinten előírt társasági adókulcs sokat segítené. Erre annál is inkább szükség lenne, mivel a 2004-ben bekövetkező keleti bővítéssel együtt már 25 tagállam adórendszereit kell összehangolni, ráadásul az új tagállamok kifejezetten érdekeltek az adóversenyben. A Bizottság szerint a megoldást egy kétfázisú stratégia jelenthetné, melynek keretében először a legsürgetőbb problémákra célzott intézkedéseket kell hozni,<sup>307</sup> majd ezt követően átfogó szabályozást kell kidolgozni, amely a közös konszolidált társasági adóalapban öltene testet. 2003-ban a Bizottság újabb közleményt adott ki,<sup>308</sup> melyben hangsúlyozta, hogy a célzott intézkedéseken túl meg kell valósítani a közös konszolidált társasági adóalapot, mivel csak ezzel az eszközzel lehet az adójogi akadályokat lebontani. E tekintetben ugyanakkor megállapította, hogy csökkent a tagállamok hajlandósága. Éppen ezért figyelmeztette a tagállamokat, hogy ennek hiányában egyre több vizsgálattal és perrel kell szembenéznük. Ebben a közleményben is jelezte a Bizottság, hogy az Anya- és leányvállalati, valamint a Fúziós irányelvek módosítása szükséges, amelyekre javaslatokat is benyújtott (ezek később elfogadásra is kerültek). Hangsúlyozta továbbá, hogy a külföldi

<sup>304</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead. HL C 284, 2001.10.10., 6-19. o.

<sup>305</sup> E tekintetben a Bizottság számos akadályt azonosított, a legfontosabbak: a tagállamok közötti fizetések forrásadó-kötelezettsége, veszteségelhatárolás kérdésköre, határon átnyúló reorganizáció, kettős adóztatási egyezmények, elfogultság a belföldi beruházások javára.

<sup>306</sup> Az effektív adóterhelés a jövedelem azon részét jelenti, amelyet egy személy vagy vállalat fizet az adókedvezmények, például jóváírások, levonások és mentességek elszámolása után.

<sup>307</sup> E tekintetben a Bizottság felülvizsgálta a korábban már említett Anya- és leányvállalati, valamint a Fúziós irányelveket, törekszik az adójoggal kapcsolatos bírósági ítéletek összefoglalására, továbbá javasolta egy munkacsoport felállítását közös irányelvek kidolgozására a transzferár-rendelkezések értelmezése vonatkozásában.

<sup>308</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Union and the Economic and Social Committee – An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges. Commission of the European Communities, Brussels, 2003, COM(2003)726.

leányvállalatok esetében el kellene ismerni a veszteségeket, mivel ez jelentős akadályát képezi a határon átnyúló tevékenységeknek (ezt a tagállamok nem támogatták).

A fentiekén túlmenően a Bizottság a 2000-es években a társasági adóztatás más területeivel is foglalkozott, úgy, mint az exit adózás harmonizációja, adóelkerülés-ellenes szabályok, agresszív adótervezés vagy az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem.<sup>309</sup> Emellett pénzügyi tranzakciós adó<sup>310</sup> bevezetésére is nyújtott be irányelv javaslatot 2011-ben,<sup>311</sup> azonban már 2022 közepére nyilvánvalóvá vált, hogy a javaslat belátható időn belül nem szerezheti meg a Tanács egyhangú támogatását, és következésképpen az ilyen közös rendszer elfogadására vonatkozó célkitűzés ésszerű határidőn belül nem érhető el a teljes Európai Unióra kiterjedően.<sup>312</sup> Ráadásul – ahogy láthattuk – még megerősített együttműködés keretében sem sikerült előrelépni a kérdésben.

Végezetül érdekességként érdemes még itt megemlíteni, hogy a Bizottságnak nem sikerült a 2010-es években előrelépést elérnie az egyébként közvetett adónak (ahol a harmonizáció szintje lényegesen magasabb, mint a közvetlen adók területén) számító energiaadó<sup>313</sup> területén sem: a Tanács 2003/96/EK irányelvének<sup>314</sup> felülvizsgálatát célzó 2011-es bizottsági javaslatot<sup>315</sup> a hatályban lévő szabályozás kritikái ellenére és az Európa 2020 Stratégia célkitűzéseinek elérését segítő szabályozási keret ellenére nem sikerült elfogadni, sőt még az Európai Parlament sem támogatta a javaslatot.<sup>316</sup>

<sup>309</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 38-45., illetve 48-50.

<sup>310</sup> Az említett javaslat a pénzügyi tranzakciókat terhelő tagállami adók harmonizálását célozta meg többek között annak érdekében, hogy elkerülhetővé váljon a pénzügyi szolgáltatások belső piacán a felaprózódás a nem összehangolt nemzeti adóügyi intézkedések növekvő száma miatt, továbbá a pénzügyi intézmények tisztességes mértékben járuljanak hozzá a közelmúltbeli válság költségeinek fedezéséhez, valamint elejét venni az olyan tranzakcióknak, amelyek nem fokozzák a pénzügyi piacok hatékonyságát.

<sup>311</sup> Javaslat a Tanács irányelve a pénzügyi tranzakciós adó közös rendszeréről és a 2008/7/EK irányelv módosításáról, COM (2011) 594 végleges, 2011.9.28., 1-33. o.

<sup>312</sup> Commission proposes green light for enhanced cooperation on financial transactions tax. European Commission, press release, Brussels, 23 October 2012. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_12\\_1138](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_12_1138)

<sup>313</sup> Az energiaadó a környezetvédelmi adók közé tartozik, pénzügyi eszköz az energia termelésének és szolgáltatásának befolyásolására: az energiatermékekre kivetett adókkal lehetővé válik a károsanyag kibocsátás csökkentése. Az energiaadó hatékonysága érdekében egységes szabályozásra van szükség. Ez az Európai Unióban kezdetben egyáltalán nem valósult meg, mivel tagállamonként eltérő szabályozás volt hatályban. A helyzet a Tanács 2003/96/EK irányelvének elfogadása után javult, de továbbra is vannak problémák, illetve nehézségek pl: az irányelv csak részben szolgál környezetpolitikai célokat, nem sikerült a tagállami szabályozásokat összehangolni, a kötelezően alkalmazandó minimumadómérték igen alacsony stb. Ugyanakkor a 90-es évek jogszabálykezdeményezéseinek kudarcai után ezt is sikerként könyvelhette a Bizottság. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: LOVAS Dóra: Energiaadóra mint ökoadó vonatkozó Uniós és hazai szabályok elemzése, összehasonlítása és a szabályozással kapcsolatos problémák feltárása. *Jura*, 2018/1. 320-322.

<sup>314</sup> A Tanács 2003. október 27-i 2003/96/EK Irányelve az energia termékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről, HL L 283., 2003.10.31., 51—70. o.

<sup>315</sup> Európai Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak: Okosabb energiaadóztatás az EU-ban. Javaslat az energiaadó irányelv felülvizsgálatára, 2011. 4. 13. COM (2011) 168.

<sup>316</sup> LOVAS i. m. 325-326.



Ennek ellenére nem a fentiek, hanem a közös konszolidált társasági adóalap megvalósításával kapcsolatban elszenvedett kudarc világított rá arra, hogy a Bizottságnak a hagyományos, jogszabálykezdeményezésen alapuló út helyett alternatív megoldásokban kell gondolkodnia. A fejezet végén ezért ezt a kezdeményezést tekintjük át röviden.

E tekintetben fontos kiemelni, hogy a Bizottság már 2001 óta aktívan foglalkozik a közös konszolidált társasági adóalappal, azonban csak 2011-ben nyújtott be konkrét irányelvre vonatkozó javaslatot.<sup>317</sup> A lépés háttérében az áll, hogy az Európai Unióban tevékenykedő vállalkozásoknak jelentős költséget és adminisztratív terhet jelent az a gyakorlat, hogy külön-külön ki kell számolniuk a társasági adóalapot azon tagállamok esetén, ahol tevékenységet folytatnak. Ráadásul az is komoly akadályt képez, hogy az anyavállalat által az egyik tagállamban beszedett nyereség nem fedezi a másik tagállamban lévő leányvállalat veszteségeit. A probléma megoldása érdekében a Bizottság adószakértőkből álló munkacsoportot hozott létre, amelybe valamennyi tagállam delegálta a képviselőjét és hosszú évek munkája nyomán végül 2011-ben megszületett a javaslat.<sup>318</sup> Ez egy rendkívül ambiciózus tervet takart, hiszen elfogadása esetén lényegében véve feleslegessé tenné az anya- és leányvállalatok között alkalmazott, a szokásos piaci ár elvén alapuló, transzferárazást.<sup>319</sup> Ugyanis egy sajátos allokációs technikát vezetne be, melynek értelmében az adóalap számításának a módja minden tagállamban azonos módon zajlana. Vállalatcsoportok esetében az egyes tagok adóalapját összeszámítanák, majd azokban a tagállamokban, ahol tevékenységet végeznek, megosztanák közöttük. Ennek során az értékesítés volumenét, a munkavállalók számát és az utánuk fizetett járulékok összegét, valamint az eszközök értékét vennék figyelembe. A tagállamok a hozzájuk allokált részre vetnék ki az adókulcsukat, vagyis a tervezet nem irányozza elő az adókulcsok harmonizációját. A javaslat komoly előnye, hogy az érintett vállalatoknak nem kellene minden érintett tagállamban adóbevallást benyújtani, hanem elegendő lenne azt csoportszinten megtenni az anyavállalat székhelye szerint illetékes adóhatóság előtt.<sup>320</sup> Továbbá az adminisztratív kiadásokat 7 százalékkal, míg egy másik tagállamban létesítendő leányvállalat költségeit több mint 60%-kal csökkentené.<sup>321</sup> A vállalatok számára szintén kedvező, hogy mérettől függetlenül valamennyiük számára elérhető ez a lehetőség és opcionális.<sup>322</sup> Makrogazdasági szinten pedig azt eredményezné a javaslat, hogy a

<sup>317</sup> Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1-87. o.

<sup>318</sup> KAYE i. m. 1245-1246.

<sup>319</sup> PELLEFIGUE-FINAN i. m.

<sup>320</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 46-48.

<sup>321</sup> KAYE i. m. 1246.

<sup>322</sup> CHELYADINA i. m. 11-13.

vállalatok nyereségük keletkezésével arányosan vennék ki a részesedésüket a közteherviselésből, továbbá hosszútávon az uniós beruházásokat 3,4%-kal növelné, míg az uniós GDP növekedését 1,2%-kal gyorsítaná.<sup>323</sup> Ugyanakkor viszont a szabályok nemcsak az uniós vállalkozásokra, hanem azon harmadik országok részlegeire is alkalmazandók lennének, amelyek az Európai Unió területén találhatóak. Ezt pedig a kritikusok szerint nehéz lenne a gyakorlatban megvalósítani.<sup>324</sup> További problémát jelentene, hogy az opcionális jelleg miatt tagállamok egy része az adóbevételek csökkenésével számolhatna.<sup>325</sup> Ezek ellenére kezdetben volt arra remény, hogy egy pár éven belül a szabályozást elfogadják, azonban a gazdasági válság miatti nehézségek éppen ebben az időszakban tetőztek, ami végül odavezetett, hogy nem maradt elegendő tagállam a Tanácsban, amely támogatta volna a javaslatot.<sup>326</sup> A tagállami ellenállást jól mutatta, hogy a bizottsági javaslat megszületése után nem sokkal 9 tagállami parlament<sup>327</sup> a szubszidiaritásra hivatkozva indokolt véleményben kritizálta a Bizottságot, hogy az nem szolgáltatott elegendő indokot arra, hogy a tagállamok nem tudták volna saját hatáskörükben megoldani a határon átnyúló gazdasági tevékenységeket érintő pénzügyi akadályokat. Emellett megjegyezték, hogy a közös konszolidált társasági adóalap többletköltségekkel járna mind a vállalkozások, mind a tagállamok számára. Így a tervezetet hiába támogatta erősen Franciaország és Németország, az elbukott.<sup>328</sup> Ezt követően több évre feledésbe merült a tervezet, amit majd csak 2016-ban vesz újra elő a Bizottság, de ez már egy másik történet.

A Bizottság tehát ismételten szembesülni volt kénytelen azzal, hogy az adózás területén – különösen a közvetlen adók esetében – rendkívül nehéz az előrehaladás a pozitív harmonizációs úton a tagállamok ellenállása miatt, így továbbra is kiemelt szerep hárul a Bíróságra, hogy ítéleteivel formálja ezt a területet. Nyilvánvalóvá vált többek között, hogy:

- a tagállamok ragaszkodnak az egyhangúság követelményéhez a jogalkotási eljárás során és elutasítják a minősített többségi szavazásra való áttérést (holott számos esetben ezzel a saját mozgásterüket korlátozzák),<sup>329</sup>

<sup>323</sup> A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o. 4-5.

<sup>324</sup> KAYE i. m. 1247-1249.

<sup>325</sup> CHELYADINA i. m. 13.

<sup>326</sup> CHELYADINA i. m. 13-16.

<sup>327</sup> Bulgária, Írország, Málta, Hollandia, Lengyelország, Románia, Szlovákia, Svédország és az Egyesült Királyság

<sup>328</sup> Norbert HERZIG-Johannes KUHR: Direct taxation in the EU: The common corporate tax base as the next step towards harmonization. *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics*, vol 1., no. 2. (2013) 2-5.

<sup>329</sup> Hiába biztosítja az egyhangúság követelménye azt, hogy minden tagállam megvédheti az érdekeit, ugyanis a későbbiek során ez bizonyos esetekben akadályt is képezhet pl: az érintett tagállamban megváltozik a politikai felfogás, ugyanakkor a többi tagállam nem járul hozzá a konkrét jogszabály módosításához. Emiatt viszont

- az egyhangúság követelménye miatt viszont akár egyetlen tagállam is megakaszthat egy kezdeményezést, amellyel hosszú évek munkája vesztet kárba,
- ugyanakkor a tagállamok hiába vállalták a jogi kötőerővel nem rendelkező Magatartási Kódexben foglaltak teljesítését, a belső piac integritását fenyegető káros gyakorlatokat nem sikerült teljesen kiküszöbölni, mivel a tagállamok egy jelentős része ebben érdekelt (gondoljunk csak a multinacionális vállalatoknak nyújtott különböző adókedvezményekre),
- e tekintetben annak sem volt fogantatója, hogy a Bizottság egy, az adóintézkedések és az állami támogatások kapcsolatát elemző, Közleményben sietett a tagállamok segítségére, melynek alapján már 2001-ben egyértelműsítette, hogy szükség esetén kész ezen az úton is fellépni a káros gyakorlatok ellen,
- a negatív harmonizáció terén – köszönhetően a Bíróság jogfejlesztő tevékenységének – habár jelentős az előrehaladás, azonban ez a folyamat lassú és az ítéletek csak aszimmetrikusan érvényesülhetnek (mivel vitatott, hogy az egyik tagállam adójogát érintő döntés mennyiben értelmezhető egy másikra).<sup>330</sup>

Mindezek fényében a Bizottság fokozatosan belátta, hogy a hagyományos út nem járható, ugyanakkor a soft law-jellegű megközelítéshez sem érdemes visszatérni és elkezdett gondolkodni az alternatív megoldásokban. Ezek közül az egyik lehetőség, hogy górcső alá veszi a tagállami transzferárszabályozásokat és – ahol felmerülhet az uniós alapszabadságok korlátozása (elsősorban a letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása) – kötelezettségzegési eljárást indít az érintett tagállammal szemben. Ennek kapcsán érdemes kiemelni, hogy a tagállami szabályozások több esetben is tartalmazhatnak kiigazító rendelkezéseket olyan esetekre, amikor a vállalatcsoporton belüli ügyletek tekintetében felmerülhet az adóelkerülés vagy például a profitátcsoportosítás problematikája. Habár az uniós alapszabadságok korlátozása főszabály szerint tilos, a Bíróság gyakorlata értelmében ez alól mégis van szűk kivétel. Ez pedig esetlegesen arra készítheti a tagállamokat, hogy a transzferárszabályozáson keresztül megkíséreljék egyes vállalatok, vállalatcsoportok diszkriminálását. A módszer alkalmazása mellett szól egyrészt, hogy a Bíróságnak már több alkalommal is állást kellett foglalnia az egyes tagállami szabályozások uniós alapszabadságokkal való összeegyeztethetősége tárgyában.<sup>331</sup> Másrészt a Bizottság széles

---

össességében a tagállamok tartanak a nagy uniós reformoktól és inkább a legkisebb közös nevező elérésére törekszenek. Erről részletesen lásd: JAAKKOLA i. m. 675-677.

<sup>330</sup> BÉKÉS (2019) 42-43.

<sup>331</sup> Tekintettel arra, hogy a Bizottság végül nem ezen az úton indult el, ezért ezzel a kérdéssel részletesen nem itt, hanem a „*Szakirodalmi kritikák a Bizottság gyakorlatával szemben*” c. alfejezetben foglalkozunk.

diszkrecionális jogkörrel rendelkezik a kötelezettségszegési eljárások vonatkozásában, amely nemcsak arra terjed ki, hogy egy adott ügyben eljárást indít vagy sem, hanem arra is, hogy azt bármelyik szakaszban megszüntetheti. Szintén a kötelezettségszegési eljárás alkalmazását erősíti az is, hogy az eljárás akkor is megindítható, ha az uniós jog megsértése csak potenciális, vagy a jogsértést már megszüntették.<sup>332</sup> Mindazonáltal a gyakorlatban az egész eljárás (a kötelezettségszegési eljárás megindításától az ítélethozatalig) jelentős mértékben is elhúzódhat: akár több mint 40 hónap is eltelhet, míg ítélet születik egy ügyben, ami komoly hátrányt jelenthet az adott jogsértés súlya tükrében.<sup>333</sup> Például a villamosenergia és földgáz szolgáltatási szektort érintő hatósági árszabályozás miatt Magyarországgal szemben indított kötelezettségszegési eljárás már 2015-ben elindult, viszont az ügy a Bíróság elé csak 2018 nyarán került,<sup>334</sup> ítélet pedig csak 2020-ban született.<sup>335</sup> Noha a kötelezettségszegési eljárások indítása ennek ellenére ígéretesnek tűnt, a Bizottság mégis egy másik utat, az állami támogatások jogán alapuló fellépést választotta. Azt, hogy a Bizottság végül miért emellett döntött, azt a következő fejezetben részletesen is meg fogjuk vizsgálni.

---

<sup>332</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: KOROM i. m. 115-116.

<sup>333</sup> Petra BÁRD-Anna ŚLEDZIŃSKA-SIMON: Rule of law infringement procedures. A proposal to extend the EU's rule of law toolbox. *CEPS Paper in Liberty and Security in Europe*, No. 2019-09. 10-11.

<sup>334</sup> Az Európai Bizottság sajtóközleménye: Kötelezettségszegés – Belső energiapiac: a Bizottság eljárást indít az Európai Unió Bírósága előtt Németországgal és Magyarországgal szemben amiatt, hogy nem felelnek meg maradéktalanul a harmadik energiaügyi csomagnak (Brüsszel, 2018. július 19.). [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP\\_18\\_4487](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_18_4487).

<sup>335</sup> C-771/18. sz. ügy Bizottság kontra Magyarország [ECLI:EU:C:2020:584].

#### **4. A Bizottság miért éppen az állami támogatások jogát használta fel a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépéséhez?**

Jelen fejezetben elsősorban arra keressük a választ, hogy a Bizottság – a pozitív harmonizációs út nehézségeit tapasztalva – végül milyen megfontolásból döntött az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok megindítása mellett, noha ezenkívül – ahogy azt az előző fejezet végén említettük – a kötelezettségszegési eljárások indításának a lehetősége is a rendelkezésére állt. Mielőtt azonban erre válaszolnánk, az állami támogatások jogával kapcsolatos elméleti és gyakorlati kérdésekkel foglalkozunk. Ennek keretében először az állami támogatások alkalmazása feletti uniós kontroll szükségességét igazoljuk, majd ezt követően az állami támogatások jogának kereteit, az eljárási szabályokat, illetve az állami támogatások fogalmi elemeit vesszük górcső alá. Utóbbi kapcsán arra a következtetésre fogunk jutni, hogy a közvetlen adók területén a tagállami mozgástér egyre inkább szűkül, a kormányoknak de facto harmonizációval kell szembenézniük. A fejezet végén röviden kitérünk arra, hogy a Bizottság reálisan számolhatott azzal, hogy egyes tagállamok által kibocsátott feltételes adómegállapítások sértik az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat. Szintén az állami támogatások jogának alkalmazása irányába hatott, hogy ebben az időszakban változás állt be a Bizottság felfogásában: a korábban egyeduralkodó piaci alapú megközelítést egyre inkább kiegészítették a tisztességes adóztatásra irányuló alapelvek.

Összességében véve tehát látni fogjuk, hogy a Bizottságnak az állami támogatások jogán alapuló fellépését az elméleti jogalapon túl számos gyakorlati szempont is indokolta, így valójában nem egy ad hoc döntésről, hanem egy jól megtervezett cselekvéssorozatról volt szó, amely a „gyökerénél” kívánta kezelni a problémát.

#### 4.1. Miért van szükség az állami támogatások ellenőrzésére?

Az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás napjaink egyik legfontosabb versenyjogi területe. Arra világít rá, hogy nemcsak a vállalatok tanúsíthatnak versenytorzító magatartást (pl: kartellezés, gazdasági erőfölénnyel való visszaélés stb.), hanem maguk az államok is.<sup>336</sup> Ugyanis az államok – a multinacionális óriásokat leszámítva – lényegesen több intézkedéssel élhetnek, illetve a rendelkezésükre álló forrásaik is nagyságrenddel nagyobbak, mint más piaci szereplők esetében.<sup>337</sup> Ennek kapcsán elegendő megemlíteni az egyes gazdasági szektoroknak nyújtott direkt támogatásokat vagy akár egy-egy kiemelt jelentőségűnek minősített vállalat letelepedését elősegítő adókedvezményeket. Utóbbi tekintetében gondoljunk csak a Jaguar nyitrai beruházására vagy a Debrecenben létesítendő BMW gyárra: az érintett kormányok jelentős összegeket csoportosítottak át a költségvetésükből, hogy a vállalatok ezeket a beruházási helyszíneket válasszák. Ráadásul erre úgy került sor, hogy biztos volt: a vállalatok mindenképpen be akarnak fektetni a térségben.<sup>338</sup> A kormányok változatos módokon tudnak támogatást nyújtani az érintetteknek, úgy, mint például hitelgarancia, piaci kamatok alatti kölcsönfelvétel vagy ha piaci ár fölött vásárolnak tőlük. Különösen az állami tulajdonú vállalatok ezeknek a támogatásoknak a kedvezményezettjei, ezzel is biztosítva a veszteségesen működő vállalatok mesterséges fennmaradását.<sup>339</sup> Emellett a kormányok bizonyos iparágakat előszeretettel támogatnak, kifejezetten válság esetén. Erre jó példa az autóipar, amely 2008-ban összesen 48 milliárd dollár támogatásban részesült világszerte. Végezetül különféle iparpolitikai szempontok is szerepet játszhatnak egy-egy támogatás nyújtásakor: például, ha a kormány meg akarja akadályozni a külföldi felvásárlást.<sup>340</sup> Mindezek fényében hogyan tekintsünk e területre? Vajon kontrollra van szükség vagy inkább az lenne a kívánatos, ha az államok szabadon élhetnének ezekkel az eszközökkel? Ezek mind-mind olyan kérdések, melyekre az eltérő korok és a különböző jogrendszerek más-más választ adtak. Az elkövetkezőkben ezeket tekintjük át röviden.

<sup>336</sup> VÖRÖS Imre: Az állami támogatások uniós jogi megítélésnek hatása a belső jogra. *Jogelméleti Szemle*, 2013/3. 131.

<sup>337</sup> NYIKOS Györgyi (szerk.): *Állami támogatások*. Budapest, Dialóg Campus Kiadó, 2018. 20.

<sup>338</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: HORBULÁK Zsolt: A szlovákiai gépjárműgyártás helyzete és kihívásai. *Területi Statisztika*, 2019/3. 329., illetve 345.; Ottó CSÍKI-Réka HORVÁTH-Levente SZÁSZ: A study of regional-level location factors of car manufacturing companies in the EU. *Acta Oeconomica*, vol. 69., no. S2 (2019).

<sup>339</sup> Ennek kapcsán lásd például: Saman KELEGAMA: *Privatization in Sri Lanka : The experience during the early years of implementation*. Colombo, Sri Lanka Economic Association, 1993.

<sup>340</sup> Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>, 17-20.

Már az elején érdemes leszögezni, hogy az állami támogatások alkalmazása nem újdonság: évszázadok óta élnek ezekkel az eszközökkel az aktuális kormányzatok. Például a XV-XVIII. században uralkodó merkantilista felfogás szerint az államnak támogatnia kell a kereskedelmet és az ipart, különösen késztermékek kivitelét és az elmaradott iparágakat. Ezt követően viszont a szabadkereskedelmi eszmék, a piaci önszabályozásába vetett hit miatt a XVIII-XIX. század második feléig háttérbe szorult, majd a nagy gazdasági világválság (1929-1933) idején és a II. világháború után ismét előtérbe került az állami támogatások alkalmazása. Ez nemcsak a szocializmus kelet-közép európai előretörésének volt betudható, hanem annak is, hogy Nyugat-Európában államosításokra került sor a kulcsiparágakban. A hatvanas évektől kezdődően viszont ismét megjelentek olyan nézetek, amelyek az állami beavatkozás csökkentését szorgalmazták. Idesorolható Milton Friedman felfogása is, aki szerint a felnövekvő iparágak támogatása csak mesterséges burkot teremt, ami megakadályozza a versenyhelyzet kialakulását. Ehelyett arra lenne szükség, hogy az adókat csökkentsék, az állami vállalatokat privatizálják, illetve a kormányok engedjenek teret a piac működésének.<sup>341</sup> Mindazonáltal ebben az időszakban az állami támogatás fontos iparpolitikai eszközzé vált, amelyet aztán az 1970-es években a hanyatló iparágak kiegészítésére vetettek be, úgy, mint az acélipar, a hajógyártás területén vagy a nemzeti bajnokok létrehozása érdekében. Azonban az 1980-as években gyökeres változás állt be: amíg az USA-ban az új irány a tőkefelhalmozás elősegítését célozta, addig az Európai Unióban a Bizottság a „jó” állami támogatási politika elvét alkalmazta, melyet a versenytorzító támogatásokkal szembeni fellépés jellemezett. Ezt tovább erősítette a 2000 márciusában lezajlott lisszaboni Európai Tanács-i ülés<sup>342</sup> is, ahol többek között felszólították a tagállamokat, hogy az állami támogatások általános csökkentése mellett törekedjenek arra, hogy a szektorális támogatásokról térjenek át a horizontálisakra. Ennek hatására az uniós tagállamokban az 1980-as évekbeli 2%-ról a GDP 0,5-0,6%-ra csökkent az állami támogatások szintje 2008-ra. Ezek a folyamatok pedig a 2004 után csatlakozott tagállamok esetében is hasonlóan alakultak: a csatlakozáskori kezdeti magasabb értékek (átlagosan a GDP 1,42%-a) néhány éven belül a régi tagállamok értékei felé konvergáltak.<sup>343</sup> 2008 után viszont a válságellenes intézkedések hatására ugrásszerűen megnőtt az állami támogatások GDP-hez viszonyított értéke: elérte az 1,7%-ot, ami több mint 200 milliárd eurót

<sup>341</sup> HARGITA Eszter: Állami támogatások Magyarországon az uniós versenypolitika tükrében. *PhD értekezés*, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest, 2003. [http://phd.lib.uni-corvinus.hu/113/1/hargita\\_eszter.pdf](http://phd.lib.uni-corvinus.hu/113/1/hargita_eszter.pdf); 33-35.

<sup>342</sup> Presidency Conclusions. *Lisbon European Council*, 23 and 24 March 2000. <https://www.consilium.europa.eu/media/21038/lisbon-european-council-presidency-conclusions.pdf>

<sup>343</sup> Nicolae BĂCILĂ: The Relation between State Aid and Economic Development in the European Union. *The Romanian Economic Journal*, Year XIII, no. 36 (June 2010) 111-122.

jelentett.<sup>344</sup> Ugyanakkor ezt követően ismét – a válság ellen hozott intézkedések lecsengésével - csökkenést figyelhetünk meg: 2017-ben a GDP 0,76%-a volt, ami közel 120 milliárd euró.<sup>345</sup>

Az állami támogatások tehát – különböző formában és alkalmazási körben – már hosszú ideje az országok gazdaságpolitikájának eszköztáraihoz tartoznak. Számos országnak és nemzetközi szervezetnek van állami támogatásokra irányadó szabályozása, ugyanakkor az eljáró hatóságok eltérő jogkörökkel rendelkeznek. A nemzetközi szabályozások közül érdemes kiemelni a WTO rendszerét, amely hasonlóan az uniós szabályozáshoz, arra helyezi a hangsúlyt, hogy a részes államok indokolatlan támogatásokat (itt: szubvenciókat) ne nyújtsanak.<sup>346</sup>

Az állami szabályozások tekintetében célszerű röviden kitérni az amerikai megoldásra. Az amerikai jogrendszer, szemben az uniós joggal, nem tartalmaz átfogó szabályozást az állami támogatásra vonatkozóan. Éppen ezért többen is azon az állásponton vannak, hogy az USA esetében ilyenről nem is beszélhetünk.<sup>347</sup> Azonban ez csak részben igaz, mivel egy külön, erre szakosodott hatóság helyett a Legfelsőbb Bíróság látja el a kontrollt az amerikai alkotmány kereskedelmi klauzulájának negatív értelmezésére hivatkozva. Habár az amerikai szövetségi kormány csak rendkívüli esetekben (pl: honvédelem, pénzügyi rendszer integritása stb.) nyújt állami támogatást, az államok ugyanakkor számos alkalommal éltek ezzel az eszközzel.<sup>348</sup>

Az Európai Unióban a versenypolitika alappilléreinek számít az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás (elsődleges uniós jogi kereteit az EUMSZ 107-109. cikkei határozzák meg), amelyet többek között jól mutat, hogy több évtizednyi uniós bírósági gyakorlatra volt

<sup>344</sup> Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>; 19.

<sup>345</sup> State Aid Scoreboard 2018: Results, trends and observations regarding EU28 State Aid expenditure reports for 2017, *European Commission Competition DG*, 07 January 2019. [https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2021-04/state\\_aid\\_scoreboard\\_2018.pdf](https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2021-04/state_aid_scoreboard_2018.pdf)

<sup>346</sup> A gyakorlat az állami forrás kritériumát szigorúan, míg a szelektivitás tartalmát megengedően értelmezi. A szabályozásról részletesen lásd: Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>; 20., [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/24-scm.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf).

<sup>347</sup> Ennek kapcsán lásd például: David SPECTOR: State Aids: Economic Analysis and Practice in the European Union. In: Xavier VIVES (ed.): *Competition Policy in the EU: Fifty Years on from the Treaty of Rome*. Oxford, Oxford University Press, 2009. 176.

<sup>348</sup> A Legfelsőbb Bíróság több alkalommal is kimondta, hogy az államoknak tartózkodniuk kell az államközi (interstate) kereskedelem korlátozásától, kivéve, ha ez ténylegesen is indokolható. Az államok adóintézkedései kapcsán pedig kijelentette, hogy azok csak abban az esetben minősülnek jogszerűnek, ha azt egy olyan legitim helyi cél támasztja alá, amelynek nincs más, kevésbé korlátozó alternatívája. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd az alábbi jogeseteket: *West Lynn Creamery v. Healy*, 512 U.S. 186, 201 (1994); *Bacchus Imports, LTD. v. Dias*, 460 U.S. 263, 272 (1984); *Oregon Waste Sys., Inc. v. Dep't of Env't'l. Quality*, 511 U.S. 93, 99 (1994), *Cuno*, 386 F.3d 738, 743 (6th Cir. 2004), *rev'd in part on other grounds sub nom. Daimler Chrysler Corp. v. Cuno*, 126 S. Ct. 1854 (2006). A *Cuno* jogesetet, valamint az amerikai és az uniós szabályozás alapjait részletesen elemzi: Deborah H. SCHENK: The *Cuno* Case: a Comparison of U.S. Subsidies and European State Aid. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 5, no. 1. (2006) 3-8.



szükség az állami támogatási fogalom határainak – az egyes elemek értelmezésével – többé-kevésbé történő kijelöléséhez. Ennek során a bírósági ítéletek figyelembe vették az uniós jog fejlődését, az azt kísérő gazdasági-politikai változásokkal<sup>349</sup> együtt, vagyis az európai integráció mélyülését, ami a Bizottság jogalkotási tevékenységére is hatást gyakorolt.<sup>350</sup> A tagállamok az állami támogatás eszközével csak korlátozottan élhetnek, mely azt a célt szolgálja, hogy a tagállamok a versenyjogi szabályokat megkerülve ne tudjanak gazdasági előnyöket biztosítani a hazai és külföldi vállalatok számára.<sup>351</sup> A szigorú állami támogatásra vonatkozó szabályok viszont egyesek szerint<sup>352</sup> a tagállamok gazdasági mozgásterének csökkenését eredményezhetik: az Európai Unió kívüli székhellyel bíró vállalatoknak jobb a lehetőségeik a versenyképességük növelésére, mivel az állami támogatási szabályok korlátozhatják a tagállami kormányokat abban, hogy az általuk preferált vállalatokat támogassák.<sup>353</sup> A gyakorlatban ugyanakkor nem feltétlenül jelent ez tényleges akadályt: az uniós tagállamokban alkalmazott versenyképességnövelő támogatások mértéke nem marad el más, nem uniós tagállamhoz (pl: Japán, USA) képest.<sup>354</sup>

Adódik tehát a kérdés: vajon mi indokolja az uniós állami támogatási kontrollt? Ennek kapcsán előljáróban érdemes hivatkoznunk Vörös Imrére, aki tanulmányában arra mutat rá, hogy az egyes tagállamok által nyújtott támogatások versenyt torzító hatása az egész belső piacra kihatással van. Amennyiben tehát az egyik tagállam ilyen eszközzel támogat vállalatokat, akkor azzal a többi tagállamban meglévő versenytársait hozza hátrányosabb helyzetbe, ami végső soron a belső piac egységét is veszélybe sodorja. Éppen ezért szerinte *„az állami támogatásoknak az EU általi, végül is jogi szabályozásban megjelenő ellenőrzése tehát arra (kell) irányul(jon), hogy miközben maga a támogatás nyújtásának feltételei a piac tökéletlenségeinek a korrekciójára irányulnak, az ezzel kapcsolatos állami-hatósági döntés EU*

<sup>349</sup> E tekintetben érdemes kiemelni, hogy az uniós jog az elmúlt évtizedekben fokozatosan a korábban állami szférában tartott ágazatok liberalizációját írta elő pl: vasúti teherszállítási üzletág. Utóbbival kapcsolatban részletesen lásd például: KOÓS Gábor: A vasúti szektor teherszállítási üzletágának liberalizációja az Európai Unióban. *Debreceni Jogi Műhely*, 2004. november. [http://www.debrecenijogimuhely.hu/archivum/otdk\\_kulonszam/a\\_vasuti\\_szektor\\_teherszallitasi\\_teherszallitasi\\_uzletaganak\\_liberalizacioja\\_az\\_europai\\_unioban/](http://www.debrecenijogimuhely.hu/archivum/otdk_kulonszam/a_vasuti_szektor_teherszallitasi_teherszallitasi_uzletaganak_liberalizacioja_az_europai_unioban/).

<sup>350</sup> NYIKOS i. m. 22-23.

<sup>351</sup> Justus HAUCAP-Ulrich SCHWALBE: Economic Principles of State Aid Control. *Discussion Paper*, no. 17, Düsseldorf Institute for Competition Economics, April 2011. 14.

<sup>352</sup> Ennek kapcsán lásd például: Jörgen HETTNE: European industrial policy and state aid – a competence mismatch? *European Policy Analysis*, Swedish Institute for European Policy Studies. January 2020:1epa. [https://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2020/2020\\_1epa.pdf](https://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2020/2020_1epa.pdf).

<sup>353</sup> Mónika PAPP: EU State Aid Law and National Public Policy Choices. <https://hpop.szk.mta.hu/uploads/files/Papp.pdf>; 18-19.

<sup>354</sup> Mario MONTI: A New Strategy for the Single Market – At the service of Europe’s economy and society. *Report to the President of the European Commission*, Ref. Ares(2016)841541 - 17/02/2016, 9 May 2010. <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/15501/attachments/1/translations/en/renditions/pdf; 87>.

*általi ellenőrzésének viszont a hatósági-kormányzati tökéletlenségek, hibák korrekcióját kell biztosítsák*".<sup>355</sup> Azonban önmagában az a tény, hogy egy adott támogatás a kormányzati célkitűzés elősegítésére alkalmatlan, még nem feltétlenül indokolja az uniós szintű kontrollt.<sup>356</sup> Ahhoz ugyanis valamennyi, az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésében szereplő, állami támogatás fogalmi elemnek teljesülnie kell.<sup>357</sup> Az elkövetkezőkben azokat az érveket tekintjük át, amelyek alátámasztják az uniós kontroll szükségességét.

A nemzetközi szakirodalom a kérdést általános, illetve specifikus szempontból is vizsgálja. Ezek közül az utóbbit célszerű követnünk, mivel az számításba veszi azokat a tényezőket is, amelyek kifejezetten az uniós kontroll esetében állnak fenn. Itt viszont azt is meg kell jegyeznünk, hogy habár az állami támogatások kapcsán elsősorban a negatívumokat hangsúlyozzák, ennek ellenére számos olyan eset ismert amikor az gazdaságilag indokolható. Elsőként ezt a kérdést vizsgáljuk meg.

#### **4.1.1. Állami támogatások alkalmazása mellett szóló érvek**

Az állami támogatások pozitív hatása kapcsán mind általánosan, mind az uniós állami támogatások jogában az egyik leggyakrabban hangoztatott érv a piaci kudarcok orvoslása. Ez akkor áll fenn, ha a piac nem nyújt gazdaságilag hatékony teljesítményt a szabad piaci verseny működési feltételeinek keretei között. Azonban nem tartozik ide az az esetkör, amikor a piac nem nyújt politikailag kívánatos teljesítményt pl: széleskörű hozzáférés az internethez, kiváló minőségű országos postaszolgáltatás hétvégeként. Éppen ezért nagyon fontos, hogy a biztosított állami támogatásnak arányosnak kell lennie a kezelni kívánt helyzettel, vagyis nem haladhatja meg a piaci kudarc által okozott kárt.<sup>358</sup> A nemzetközi közgazdaságtan hagyományosan az alábbiakat sorolja ide: externáliák, közjavak, növekvő mérethozadék, információs kudarcok és koordinációs problémák.

Az externáliák, vagy más néven külső hatások esetében arról van szó, hogy az egy gazdasági szereplő tevékenysége más, harmadik felek tevékenységére negatív vagy pozitív hatással van, anélkül, hogy ezt ellentételezés kísérné. Előbbire a környezetvédelem területe számos példát szolgáltat. Elég csak megemlíteni azt az esetet, amikor egy szennyezőanyag kibocsátásával járó termelés megkezdésével a településen lakók egészségi állapota romlik, s más cégeknek drága

<sup>355</sup> VÖRÖS i. m. 132-133.

<sup>356</sup> SPECTOR i. m. 176-177.

<sup>357</sup> A következő fejezetben ezeket a fogalmi elemeket részletesen is megvizsgáljuk.

<sup>358</sup> LOVAS Dóra: Állami támogatások uniós jogi szabályozása, különös tekintettel az energiaszektorra. *Európai Jog*, 2018/2. 25.

szűrőberendezéseket kell beszerezniük. Ráadásul, mivel az érintetteknek a „jó” környezethez nincs alanyi joguk, ezért a szennyező tevékenységgel szemben nem tudnak fellépni, illetve a kibocsátót sem tudják perelni. Éppen ezért ilyenkor az állami támogatás nyújtása indokolt, mivel ezzel a vállalatot arra lehet rászorítani, hogy csökkentse a szennyezőanyagkibocsátást.<sup>359</sup> Hasonló a helyzet a pozitív externáliák esetében is. Például a kutatás-fejlesztés és a szakképzés nemcsak az adott vállalat számára jelenthet előnyt, hanem az egész társadalom számára is. Hiszen a kutatási tevékenységgel kapcsolatos információk könnyen kiszivároghatnak (pl: munkahelyi beszélgetések, konferenciák), hozzájárulva ezzel olyan kutatási eredmények megszületéséhez, amelyekből más cégek is profitálhatnak. Másrészt gyakran előfordul, hogy a szakképzésben részesült munkavállalókat más cégek elcsábítják, ami viszont arra készítheti az adott céget, hogy csökkentse ezeket a költséget. Az államnak tehát érdemes beavatkoznia, mivel a vállalatok csak a saját szempontjaikat mérlegelik, s a megfelelő támogatás hiányában mind a kutatás-fejlesztésre, mind a szakképzésre fordított összegek elmaradnának a társadalmilag megkívánt szintektől.<sup>360</sup> Ráadásul számos empirikus tanulmány az amerikai Szilikon-völgy megszületését is erre vezeti vissza.<sup>361</sup>

Közjavak jellemzője, hogy kimeríthetetlenek, mindenki számára szinte végtelenül hozzáférhetőek, ezek fogyasztásából gyakorlatilag senkit sem lehet kizárni (függetlenül attól, hogy fizetnek-e vagy sem), egyedi hasznosítás helyett csak kollektív hasznosításukra van mód, s az ide tartozó szolgáltatások (pl: világítótorony, utcai világítás, honvédelem, általános gazdasági érdekű szolgáltatások) esetében nincs igazi verseny, ezért a verseny torzításával sem kell számolni. Amennyiben tehát a szolgáltatások színvonala elégtelen, akkor az állami támogatások nyújtása egy alkalmas eszköznek minősülhet.<sup>362</sup> Az állami beavatkozást emellett az is indokolja, hogy a piac – az egészen kivételes eseteket leszámítva<sup>363</sup> – nem termel közjavakat: a fogyasztóknak nem éri meg hozzájárulniuk az adott szolgáltatáshoz, mivel annak élvezetéből főszabály szerint úgysem lehet kizárni őket.<sup>364</sup> Hargita Eszter szerint a verseny

<sup>359</sup> HAUCAP-SCHWALBE i. m. 7.

<sup>360</sup> HARGITA i. m. 42-43.

<sup>361</sup> SPECTOR i. m. 186.

<sup>362</sup> Hans W. FRIEDERISZICK-Lars-Hendrik RÖLLER-Vincent VEROUDEN: European State Aid Control: an economic framework. September 28th, 2006. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.525.1875&rep=rep1&type=pdf>; 14., HORVÁTH Csanád: Globális szintű (ökológiai) közjavak használatából fakadó externáliák következményei és szabályozása hazánkban. *Gazdaság & Társadalom*, 2014/1. 39.

<sup>363</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: MANCUR Olson Jr.: *The Logic of Collectice Action*. Cambridge MA, Harvard University Press, 1973.

<sup>364</sup> CZIBERE Károly: *Az egyházak szociális munkájának jogszabályi környezete Magyarországon*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- És Jogtudományi Doktori Iskola, 2021. [https://ajk.kre.hu/images/doc2021/doktori/Disszertacio\\_Czibere\\_Karoly.pdf](https://ajk.kre.hu/images/doc2021/doktori/Disszertacio_Czibere_Karoly.pdf); 45.

torzítása csak akkor merülhet fel, ha a hatóságok diszkriminatívan járnak el a szolgáltatásokat biztosító szerződések megkötésénél.<sup>365</sup> Érdemes itt még megemlíteni a Haucap-Schwalbe szerzőpáros véleményét, akik szerint a verseny hiánya önmagában véve még nem jelenti azt, hogy az állami támogatás indokolt lenne. Ugyanis amennyiben a potenciális fogyasztó mégis kizárható az adott jószágból, akkor a szolgáltató az ezzel járó költségeket számításba véve el tudja kerülni, hogy a szolgáltatás ne váljon gazdaságtalanná.<sup>366</sup>

A növekvő mérethozadék jelensége<sup>367</sup> – vagyis a termelés növekedésével a kibocsátás egységére jutó termelési költségek csökkennek – monopolisztikus vagy oligopolisztikus piacokon figyelhető meg, ahol kevés vállalat működik. Ennek következtében az árak magasabbak az átlagköltségnél, viszont a megtermelt mennyiség alacsonyabb a társadalmi optimumnál. Habár általában nem szükséges az állami beavatkozás, azonban vannak olyan esetek, amikor ez mégis indokolt. Erre jó példa, ha az árakat a fogyasztók és a potenciális versenytársak védelme érdekében kontroll alá kell vonni. Ez akkor fordulhat elő, ha a piacon monopolhelyzetben levő szolgáltatót magas belépési korlátok védik a potenciális versenytársaktól, ami miatt az előbbi az árakat folyamatosan emelheti, anélkül, hogy az számára versenyhátrányt okozna.<sup>368</sup> Ilyen esetekben az állami beavatkozás több célra is irányulhat: termelés támogatása, piacra jutás segítése vagy egy új termék támogatása.

Információs kudarcról akkor beszélhetünk, ha a piacon jelen lévő szereplők közül valamelyik többletinformációval rendelkezik a másikkal képest vagy számára az adott információk könnyebben hozzáférhetők. Ez pedig felveti az erkölcsi kockázat,<sup>369</sup> illetve a kontraszelekció<sup>370</sup> problematikáját, ami jelentősen befolyásolja az érintett piac működését és teljesítményét. Erre jó példát szolgáltat a hitelpiac, ahol a hitelezők nem rendelkeznek teljes körű információval az adósok csőd-kockázatáról, így a hitelkamatok megállapításánál egy átlagos kockázati szinttel számolnak, ami azt eredményezi, hogy a hitelt csak a magas kockázatú adósok fogják igénybe venni, mivel az alacsony kockázatú adósok számára a hitelkamatok túl magasak. Ez szélsőséges

<sup>365</sup> HARGITA i. m. 39.

<sup>366</sup> HAUCAP-SCHWALBE i. m. 8.

<sup>367</sup> HARGITA i. m. 39-42.

<sup>368</sup> HAUCAP-SCHWALBE i. m. 9.

<sup>369</sup> Ez azt jelenti, hogy az egyik fél a szerződés megkötése után anélkül tud változtatni a tranzakcióhoz kötődő ügyleteken a másik fél terhére, hogy az arról tudomást szerezhetne. Ennek leggyakoribb példája a biztosítótársaságok esete, ahol a biztosítóval történő szerződéskötés után megváltozik az emberek viselkedése pl: kisebb gondosággal járnak el, túlbecsülik a kárt. Erről részletesen lásd: SZÁNTÓ Zoltán: Kontraszelekció és erkölcsi kockázat a politikában – Vázlat az információs aszimmetria közgazdaságtani fogalmainak politikatudományi alkalmazhatóságáról. *Közgazdasági Szemle*, LVI. évf., 2009. június. 565-566.

<sup>370</sup> Ennek tipikus példája a használt autók kereskedőinek esete, amikor a vevők nem képesek felismerni az eladók valódi szándékait a megfelelő információk hiánya miatt, így azok könnyen átverhetik őket. Mindez pedig azzal jár, hogy az adott piacról eltűnnek a tisztességes kereskedők. Erről részletesen lásd: SZÁNTÓ i. m. 564-565.

esetben azzal járhat, hogy a rendszerből a jó kockázattal rendelkező adósok kikerülnek, ami piaci kudarchoz vezethet.<sup>371</sup> Ebben a helyzetben az állami beavatkozás hozzájárulhat ahhoz, hogy a piaci szereplők megfelelő információk birtokában hozhassák meg döntéseiket, elősegítve ezzel a piac hatékony működését.<sup>372</sup>

Koordinációs problémák alatt olyan helyzeteket értünk, amikor – döntően a piaci szereplők rugalmatlansága miatt – piaci egyensúly nem létezik vagy egy új egyensúly nem jön létre a kívánt gyorsasággal, ami a kedvezőtlen keresleti-kínálati viszonyokra vezethető vissza. Ilyen helyzet áll fenn, amikor egy adott nemzetgazdaságban strukturális változások következnek be. Ennek keretében a tagállamok ún. szerkezetátalakítási támogatásokat nyújtanak, ami a strukturális politika egyik eszköze. Ez ugyanis elősegíti, hogy az adott vállalat alkalmazkodni tudjon az új gazdasági feltételekhez pl.: az újraegyesítés után a kelet-német mezőgazdaság ilyen támogatásokban részesült, hogy gyorsabban tudjon adaptálódni a piacgazdasági körülményekhez. Ugyanakkor a Haucap-Schwalbe szerzőpáros arra is felhívja a figyelmet, hogy az ilyen jellegű támogatásokat csak rövid ideig szabad biztosítani, mivel, ha ezek állandóvá válnak, akkor elmaradhat a szükséges szerkezeti átalakulás.<sup>373</sup>

A fenti, gyakran hivatkozott érvek mellett a nemzetközi szakirodalomban más szempontok is megjelennek. David Spector tanulmányában kiemeli az állami támogatások versenygeneráló hatását, illetve a személyre szabott társasági adókban betöltött szerepét. Előbbi kapcsán kifejti, hogy az Airbus létrehozásával növekedett a verseny az addig egyszereplős (Boeing) repülőgépgyártás területén, mely – az Airbus-nak nyújtott támogatás révén – hozzájárult az európai jólét növekedéséhez is. Utóbbi tekintetében pedig megjegyzi, hogy a társasági adók jelentős hatást gyakorolnak az érintett vállalatok beruházásaira, illetve szerkezeti felépítésére. Éppen ezért ahelyett, hogy az összes vállalat adóját csökkentenénk, célszerűbb az adókra legérzékenyebbeknek adómentességet biztosítani, korrigálva ezzel egy kormányzat miatt létrejött piaci kudarcot.<sup>374</sup> Friederiszick-Röller-Verouden szerzőtrío a piaci kudarcok körébe sorolja a piaci erőt is: ugyanis ez szerintük a verseny megszűnéséhez és drágább árucikkekhez vezethet. Azonban az állami támogatás nyújtásával más szereplőknek is bejuthatnak az adott piacra, akiknek erre enélkül esélye sem lenne. Ugyanakkor azt is megjegyzi, hogy az állami támogatások révén belépési korlátokat is fel lehet állítani, amivel meg lehet akadályozni az újabb szereplők megjelenését a piacon. Emellett arra is felhívják a figyelmet, hogy

---

<sup>371</sup> HAUCAP-SCHWALBE i. m. 9-10.

<sup>372</sup> LOVAS (2018) i. m. 25.

<sup>373</sup> HAUCAP-SCHWALBE i. m. 10.

<sup>374</sup> SPECTOR i. m. 187-188.

méltányossági szempontok is indokolhatnak állami beavatkozást (szociális és regionális támogatás). Az uniós támogatások 40%-a ebbe a körbe sorolható.<sup>375</sup> A Haucap-Schwalbe<sup>376</sup> a piaci kudarcok mellett politikai motivált, illetve politikai gazdaságtani érveket is megemlít. Előbbi kapcsán érdemes kiemelni az érdemjóságok (merit goods) kérdéskörét, melyet szorosan kapcsolódik a korábban már említett közjavakhoz. Annak ellenére, hogy az ide tartozó javak megtalálhatók a piacon, a szolgáltatás nyújtásának a színvonala a politikai élet szereplői szerint állami beavatkozás nélkül (pl.: árcsökkentés) alacsony lenne. Éppen ezért a kormányok általában arra töreksenek, hogy ezeket a szolgáltatásokat állami tulajdonú vállalatok lássák el.<sup>377</sup> Az érdemjóságok koncepciója tehát alapvetően nem gazdasági, hanem paternalisztikus alapokon nyugszik:<sup>378</sup> háttérükben az a feltevés áll, hogy a fogyasztók nem „tudják”, hogy mi lenne számukra a megfelelő termék vagy tisztában vannak vele, de más termékek elvonják róla a figyelmüket. A döntéshozók viszont a megfelelő ismeretek birtokában vannak, s így meg tudják határozni ezen termékek körét.<sup>379</sup> Ugyanakkor jogosan felvethető, hogy a kormány miért nem támogatja közvetlenül a fogyasztókat, hogy szabadon kiválaszthassák az ellátót, ha erre az érintetteknek jobb lehetőségük van. Erre ellenérvként azt mondhatjuk, hogy a kormánynak lehetnek olyan célkitűzései (pl: igazságosság, minőségbiztosítás, költségvetési keretek), amelyek indokolják az ágazati (pl: egészségügyi ellátás) támogatást.<sup>380</sup> Nem véletlen, hogy az érdemjóságok elméletével több probléma is van. Egyrészt kérdéses, hogy a döntéshozók a megfelelő termékkört célozzák meg, másrészt nem rendelkeznek elegendő információval ahhoz, hogy az árak megváltozására hogyan reagálnak a fogyasztók. A szerzőpáros szerint az érdemjóságok értékítéleten alapulnak, ahol az egyéni és a közösségi preferenciák ütköznek.<sup>381</sup> Jelen alfejezet végén fontos röviden kitérni itt arra,<sup>382</sup> hogy az uniós állami támogatásokra vonatkozó szabályozás alapján a klasszikus piaci kudarcok (ezeket az EUMSZ 107. cikk 2.

<sup>375</sup> FRIEDERISZICK-RÖLLER-VEROUDEN i. m. 15-19.

<sup>376</sup> HAUCAP-SCHWALBE i. m. 12.

<sup>377</sup> Przemyslaw KOWALSKI-Max BÜGE-Monika SZTAJEROWSKA-Matias EGELAND: State-Owned Enterprises: Trade Effects and Policy Implications. *OECD Trade Policy Papers*, no. 147, OECD Publishing, Paris, 2013. <https://state-owned-enterprises.worldbank.org/sites/soe/files/reports/State-Owned%20Enterprises%20Trade%20Effects%20and%20Policy%20Implications.pdf>, 12.

<sup>378</sup> David SAWERS: Should the Taxpayer Support the Arts? *Current Controversies*, no. 7, The Institute of Economic Affairs 1993. <https://iea.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/upldbook405pdf.pdf>; 25.

<sup>379</sup> Az érdemjóságok klasszikus példája az iskolai tej, az oktatás és az egészségügyi ellátás.

<sup>380</sup> Xení DASSIOU-Peter LANGHAM-Charles NANCARROW-Alex SCHARASCHKIN-Dan WARD: Public service markets: their economics, institutional oversight and regulation. *Palgrave Communications*, 2015/35. 4.

<sup>381</sup> HAUCAP-SCHWALBE i. m. 12.

<sup>382</sup> Az uniós állami támogatásokra vonatkozó szabályozást (benne az eljárási szabályokkal) részletesen nem itt tárgyaljuk, hanem az „Állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozás és gyakorlat, különös tekintettel a tagállami adóintézkedésekre” c. alfejezetben.

bekezdése tartalmazza<sup>383</sup>) korrigálásán túlmenően olyan állami támogatásokat is nyújthatók, amelyek egyéb uniós célok elérését célozzák. A kereteket az EUMSZ 107. cikk 3. bekezdése<sup>384</sup> jelöli ki. Tekintettel arra, hogy az EUMSZ rendelkezései meglehetősen általánosak és széles kört fognak át, ezért szükség van részletszabályokra is: a Bizottság által elfogadott regionális iránymutatás<sup>385</sup> és általános csoportmentességi rendelet<sup>386</sup> éppen ezt a szerepet tölti be.

Habár – mint később látni fogjuk – az egyéb uniós célt szolgáló állami támogatások nyújtása főszabály alóli (állami támogatás nyújtása összeegyeztethetetlen a belső piaccal), szigorú feltételekhez kötött kivételnek számít, napjainkban igen komoly jelentőségre tett szert. Ezt jól mutatja az a tény is, hogy 2021-ben az uniós tagállamok – a Covid támogatásokat nem számolva – közel 150 milliárd euró értékben nyújtottak állami támogatást, elsősorban a környezetvédelem, a regionális politika és a kutatás-fejlesztés területén. E három terület több mint 70%-át tette ki a támogatásoknak.<sup>387</sup>

Az egyéb uniós célt szolgáló állami támogatások jelentőségének háttérében egyrészt az áll, hogy az EUSZ 3. cikkében megfogalmazott célkitűzések között szerepel többek között a fenntartható fejlődés (környezetvédelem), a tudományos és műszaki haladás, valamint a gazdasági, a társadalmi és a területi kohézió, továbbá az EUMSZ 9. cikke külön kiemeli, hogy az uniós politikák és tevékenységek meghatározása és végrehajtása során – többek között – figyelembe kell venni a foglalkoztatás magas szintjének előmozdítására, a megfelelő szociális védelem biztosítására, valamint az oktatás, a képzés szintjére vonatkozó követelményeket. Másrészt az állami támogatásoknak nemcsak hatékonyságnövelő, hanem egyfajta méltányossági funkciója is van: általa a jövedelmi viszonyok egy adott társadalomban átrendezhetők pl: a hátrányos helyzetű munkavállalók foglalkoztatására biztosított támogatás.<sup>388</sup> Ahogy Blauburger is megjegyzi, az állami támogatások ellenőrzése tulajdonképpen egy kompromisszumot jelez: a versenytorzulás elkerülésére törekedve egyúttal

<sup>383</sup> Ezek: egyéni felhasználóknak nyújtott szociális jellegű támogatások, katasztrófhelyzetek felszámolása és a német megosztottságból eredő károk orvoslása.

<sup>384</sup> Ezek: kirívóan szegény területek gazdasági fejlesztése, közös európai érdeket szolgáló tervek előmozdítása, súlyos gazdasági zavarok kezelése, meghatározott gazdasági ágak fejlesztése, bizonyos gazdasági térségek fejlesztése, kultúra támogatása/kulturális örökség megőrzése, továbbá a Bizottság javaslatára a Tanács további engedélyezhető állami támogatási kategóriákat határozhat meg.

<sup>385</sup> A részletes szabályozást lásd: A Bizottság Közleménye – Iránymutatás a regionális állami támogatásokról 2021/C 153/01, HL C 153., 2021.4.29., 1–46. o.

<sup>386</sup> A részletes szabályozást lásd: A Bizottság 651/2014/EU rendelete ( 2014. június 17. ) a Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról EGT-vonatkozású szöveg, HL L 187., 2014.6.26., 1–78. o.

<sup>387</sup> State aid Scoreboard 2022. [https://competition-policy.ec.europa.eu/document/download/16b908d6-5319-4d11-9c56-d26ffc65ada8\\_en?filename=state\\_aid\\_scoreboard\\_note\\_2022.pdf](https://competition-policy.ec.europa.eu/document/download/16b908d6-5319-4d11-9c56-d26ffc65ada8_en?filename=state_aid_scoreboard_note_2022.pdf). 50-52.

<sup>388</sup> Mónika PAPP: *EU State Aid Law and National Public Policy Choices*. <https://hpops.tk.hu/uploads/files/Papp.pdf>. 2.

elismerjük az állami támogatások potenciális kedvező hatásait is.<sup>389</sup> Ehhez pedig – ahogy arra a Ferri-López szerzőpáros is rávilágít<sup>390</sup> – szorosan kapcsolódik, hogy a Bizottság az elmúlt évtizedek alatt fokozatosan kialakította a saját jó állami támogatás politikáját, melynek keretében számos uniós célkitűzést azonosított és azokat beépítette az értékelési szempontjai közé. Ennek kapcsán érdemes kiemelni, hogy a 2005-2009-es állami támogatási cselekvési terv volt a Bizottság első olyan állami támogatási politikára irányuló átfogó reformcsomagja, amely támogatta a fenntartható növekedést, a versenyképességet, a regionális kohéziót, illetve a környezetvédelmet. A kevesebb támogatás helyett a jelszó a célirányos támogatás lett. Ugyanakkor ez nem jelentette azt, hogy a tagállamoknak ennek következtében növekedett volna a mozgástere, hogy a támogatások nyújtásával a saját érdekeik megvalósulását elősegítsék: a Bizottság a közös európai érdek szempontjából vizsgálja az egyes támogatásokat, sem mint egy vagy több tagállam nézőpontjából.<sup>391</sup> Amennyiben tehát egy tagállami intézkedés illeszkedik az uniós célkitűzésekhez, akkor a Bizottság azt jó eséllyel összeegyeztethetőnek minősítheti a belső piaccal. Ez a gyakorlat mind az elsődleges (EUMSZ 107. cikk 3. bekezdés), mind a másodlagos (elsősorban az általános csoportmentességi rendelet) uniós jogban található állami támogatásokra irányadó rendelkezések esetében megfigyelhető. A Bizottság ugyanis kihasználja az e területen meglévő széles mérlegelési jogkörét, amikor a kérdéses támogatás pozitív hatásait veti össze a versenytorzulás mértékével, amely egyúttal lehetőséget kínál a számára arra is, hogy értékelésbe beépítse az előbb említett célkitűzések megvalósulásának vizsgálatát. Például 2008 és 2011 között, a gazdasági világválság idején, az EUMSZ 107. cikk 3. bekezdés b) pontjára – annak ellenére, hogy a válság előtt a cikk alkalmazhatóságát a Bíróság szűken értelmezte<sup>392</sup> – támaszkodva pragmatikus megközelítést alkalmazott az egyes tagállami intézkedések elbírálásakor, amely hozzájárult a válság magas társadalmi költségeinek csökkentéséhez.

A fentiek alapján arra a következtetésre juthatunk, hogy az állami támogatások alkalmazása melletti érvek, mind általánosan, mind az uniós állami támogatások jogában jóval szélesebb körűek, mint „pusztán” a piaci kudarcok kiküszöbölésére adott reakció. Ezt jól mutatja, hogy az egyéb uniós célok érdekében engedélyezett állami támogatások segítségével – többek között

<sup>389</sup> Michael BLAUBERGER: From Negative to Positive Integration? European State Aid Control Through Soft and Hard Law. *MPIfG Discussion Paper*, 08/4. 6.

<sup>390</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Delia FERRI-Juan Jorge Piernas LÓPEZ: The Social Dimension of EU State Aid Law and Policy. *Cambridge Yearbook of European Legal Studies* (2019). 14-25.

<sup>391</sup> PAPP i. m. 11-24.

<sup>392</sup> Ennek kapcsán lásd például: T-132/96. és T-143/96. sz. egyesített ügyek, Freistaat Sachsen, Volkswagen AG és Volkswagen Sachsen GmbH kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1999:326] 167. pont. Itt a Bíróság többek között kimondta, hogy egy támogatás nem szolgálhatja kizárólag egyetlen vállalat vagy szektor javát, hanem az adott tagállam egész gazdaságát érintő zavarokat kell kezelnie.



– elősegíthetők a regionális politikai, környezetvédelmi, illetve kutatás-fejlesztési célok egyaránt. Ezekben az esetekben tehát a Bizottság értékelése szerint a versenykorlátozásból eredő károkat a társadalmi jólétből származó előnyök jócskán meghaladják. Például a regionális állami támogatások nyújtása hozzájárulhat ahhoz, hogy a piaci rugalmatlanságokat és a strukturális gyengeségeket kezeljék, a tőke ne csak az eleve már fejlettebb régiókba menjen, illetve hosszabb távon csökkenthetők legyenek az adott régióban az állami támogatások.<sup>393</sup>

#### 4.1.2. Állami támogatások alkalmazásával szembeni érvek

Az előbbiek jól mutatják, hogy az állami támogatások alkalmazása bizonyos esetekben indokoltnak tekinthető. Ugyanakkor számításba kell azt is venni, hogy a támogatások korlátlan biztosítása egyes piaci szereplőknek számos negatívumokkal is járhat. Ez utóbbi tény igazolja azt, hogy e területen is szükség van ellenőrzésre. Mindez fokozottan igaz az Európai Unió tekintetében, ahol ennek hiányában a tagállamok egymással versenyeznének a befektetésekért („*subsidy race*”), valamint megkerülve a versenyjogi szabályokat, korlátlanul támogatnák a hazai ipart, rombolva ezzel a belső piac integritását.<sup>394</sup> Ez utóbbi végső soron azzal fenyegetne, hogy a belső piac helyett az Európai Gazdasági Közösség (1957) megalakulása előtti állapot állna vissza, mivel az ad hoc támogatások miatt a tagállamokban eltérő versenyfeltételek uralkodnának.<sup>395</sup> Az uniós jogban éppen ezért vezérelvnek számít a gazdasági liberalizmus, neoliberalizmus, utilitarizmus, valamint a derogációs modell, amelyek azt eredményezik, hogy a szabad piac működésébe való kormányzati beavatkozást minimálisra kell csökkenteni, mivel hosszútávon ez vezethet el a magas szintű általános jóléthez.<sup>396</sup> Ez pedig azt jelenti, hogy az állami támogatást csak a második legjobb eszköznek tekintik, amelyet akkor lehet alkalmazni, ha más, kevésbé piactorzító közhatalmi eszközzel a kívánt cél nem érhető el.<sup>397</sup> Ennek következtében az uniós kontroll az egyik legszigorúbb a világon, melynek kapcsán elegendő arra utalnunk, hogy a Szerződésben általános jelleggel került lefektetésre az állami támogatás összeegyeztethetlensége a belső piaccal. Mindazonáltal hangsúlyoznunk kell, hogy uniós szempontból – ahogy azt az EUMSZ 107. cikke is mutatja<sup>398</sup> – csak azon támogatások

<sup>393</sup> KENGYEL Ákos: Az Európai Unió kohéziós politikájának integrációs jelentősége és szabályozásának jövője. *Közgazdasági szemle*, LIX. évf., 2012. március. 314-315.

<sup>394</sup> HAUCAP-SCHWALBE i. m. 14.

<sup>395</sup> VÖRÖS i. m. 133.

<sup>396</sup> Viljar VEEBEL-Ilmar PLOOM-Liina KULU: Shortcomings of the EU state aid model from peripheral perspective: the case of Estonian Air. *Baltic Journal of Economics*, 15:1 (2015) 52-53.

<sup>397</sup> NYIKOS i. m. 22.

<sup>398</sup> Az EUMSZ 107.(1) cikke szerint „a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk

minősülhetnek összeegyeztethetetlennek a belső piaccal, amelyek – a többi feltétel egyidejű teljesülése mellett – érintik a tagállamok közötti kereskedelmet. Éppen ezért a tisztán nemzeti szinten érvényesülő támogatások – legyenek azok bármennyire is negatívak – kívül esnek az uniós jog hatókörén.

Tekintettel ezekre a tényekre, az elkövetkezőkben általános, valamint uniós nézőpontból (ez utóbbira egy külön alfejezetben kerül sor) is meg kell vizsgálnunk ezt a kérdést.

Általános szempontból fontos kiemelnünk, hogy az állami támogatások nyújtására mindig közpénzből kerül sor, és rendszerint más, szintén közpénzből finanszírozott közszolgáltatás költségére valósul meg. Erre jó példa, hogy a fejlődő országok olyan mértékben élnek ezzel az eszközzel, hogy ennek hiányában lényegesen többet tudnának fordítani az egészségügyre vagy oktatásra. Ennek kapcsán elegendő megemlíteni azt a tényt, hogy amennyiben Mexikó vagy India az állami tulajdonú vállalatoknak biztosított támogatásokat az oktatásra költené, akkor az e területre vonatkozó állami kiadások mértéke 50%-kal, illetve 550%-kal nőne. Mindez rávilágít arra, hogy az állami támogatást csak indokolt esetben szabad használni és főszabály szerint kerülni kell az erőforráspazarló egyösszegben nyújtott támogatásokat (kivéve, ha ennek nincs valamilyen érdemi célja).<sup>399</sup> Célszerű tehát az államoknak egy költséghatékonysági elemzést lefolytatniuk, mielőtt ehhez az eszközhöz nyúlnának.<sup>400</sup>

Ehhez szorosan kapcsolódik egy másik lehetséges negatív hatás is, mely szerint a támogatások a verseny csökkenésével járhatnak. Ennek hátterében egyrészt az áll, hogy az érintett vállalatoknak kevésbé kell arra törekedniük, hogy olyan beruházásokat hajtsanak végre, amelyek növelik a versenyképességüket. Másrészt lehetővé válhat számukra, hogy felfaló stratégiát alkalmazva arra kényszerítsék versenytársaikat, hogy elhagyják az adott piacot vagy egyesüljenek a kedvezményezettrel. Ez viszont azt eredményezi, hogy az érintett vállalat – kihasználva az így megnövekedett piaci részesedését – visszaélhet a helyzetével és magasabb árakat szab meg a fogyasztóknak és más gazdasági szereplőknek.<sup>401</sup>

---

*termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közti kereskedelmet”.*

<sup>399</sup> Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>, 26.

<sup>400</sup> Georgios KAMARIS: A critical analysis of the European Union's state aid policy implementation. *PhD dissertation*, London, Brunel University, 2014. <https://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/8089/1/FulltextThesis.pdf>; 119.

<sup>401</sup> SPECTOR i. m. 185-186, illetve KAMARIS: i. m. 125.

Természetesen mindezek mellett más negatívumok is idesorolhatók, úgy, mint a költségvetési hiány növekedése vagy a gazdasági verseny eltérítése (a szelektív támogatás pozitív diszkriminációnak tekinthető, ami a diszkrimináció tilalmába ütközik).<sup>402</sup>

#### 4.1.3. Állami támogatások alkalmazása feletti uniós kontroll szükségessége

Mindazonáltal – ahogy azt már korábban is említettük – az ilyen jellegű támogatások önmagukban véve még nem indokolják az uniós szintű ellenőrzést. Ehhez ugyanis a kérdéses támogatásoknak – a többi feltétel egyidejű teljesülése mellett – érinteniük kell a tagállamok közötti kereskedelmet, mivel ennek hiányában a Bizottság nem tud fellépni. A szakirodalomban ezeket az indokokat több szerző eltérően tipizálja, megemlítve azokat is, amelyek, noha elsődlegesen csak az adott tagállamon belül érvényesülnek, viszont esetenként határon átnyúló következményekkel is járhatnak.

Mi az elkövetkezőkben a Friederiszick-Rölller-Verouden szerzőtrío tipizálását vesszük alapul, melyek az alábbiak:

- határon átnyúló externáliák,
- vállalatok kimentésének kérdése (laza költségvetési korlátozás),
- belső piac logikája.<sup>403</sup>

Ezek közül a legfontosabb a határon átnyúló externáliák kérdése, ugyanis a tagállamok sokszor saját szempontjaikat helyezik előtérbe a támogatások nyújtásakor, figyelmen kívül hagyva azt a tényt, hogy ezzel esetleg más tagállamokban negatív hatások léphetnek fel. Ennek hátterében a korábban már említett támogatási verseny („*subsidy race*”) áll, amely a befektetésekért folyó „harc” mellett az állami támogatások számtalan formájára (pl: R&D, megmentési, átstrukturáló) terjedhet ki. Az ilyen típusú externáliákra jó példa egy uniós tagállamban működő, az Európai Unión kívüli piacokra termelő elbukó vállalatnak nyújtott támogatások, amelynek egyébként versenytársai vannak más uniós tagállamokban és a támogatások hiányában fokozatosan fel kellene hagynia a termeléssel. Azonban a támogatás révén továbbra is működhet, amely azt eredményezheti, hogy helyette versenytársai kényszerülnek tevékenységük felszámolására. A vállalatok kimentésének problematikájának hátterében az a dilemma áll, hogy állami beavatkozás nélkül a megváltozott gazdasági körülményekhez alkalmazkodni képtelen vállalatok az adott piac elhagyására kényszerülnének, amelynek

<sup>402</sup> ERDŐS Éva: A káros adóverseny elleni fellépés egyik eszköze az európai adójogban: az állami támogatások joga. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XXXI.* (2013) 185-186.

<sup>403</sup> FRIEDERISZICK-RÖLLER-VEROUDEN i. m. 21-26.

következtében munkahelyek szűnnének meg, növekedne a piaci koncentráció és csökkenne a kínálat. Éppen ezért a tagállamok érdekeltek abban, hogy a nemzetgazdasági szempontból fontos, nehéz helyzetbe került vállalataikat kimentsék. Ezáltal lehetőség nyílik arra, hogy az adott vállalat rendezze pénzügyeit és jobb működési modellt alakítson ki. Ugyanakkor a megmentési – és a szerkezetátalakítási – célú állami támogatások eredményezték a múltban a legvitatottabb ügyeket és ezek azok, amelyek a leginkább torzíthatják a belső piacot (pl: termelékenység fellendítésének akadályozása azáltal, hogy az elavult termékeket gyártó vállalatok a támogatásoknak köszönhetően a piacon tudnak maradni<sup>404</sup>). Előfordulhat ugyanis, hogy a tagállamok nem fektetnek le világos szabályokat a költségvetési fegyelem vonatkozásában a vállalatok számára. Ez pedig azt eredményezheti, hogy mindezt a vállalatok úgy értelmezik, hogy a bajban az állam úgyis ki fogja majd őket menteni, ami végső soron odavezet, hogy elmarad az innováció, kockázatos beruházásokba fognak vagy laza gazdálkodási gyakorlatok honosodnak meg és így csökken a hatékonyság. Ebből kifolyólag az ilyen jellegű állami támogatásokat csak abban az esetben érdemes nyújtani, ha a versenytorzulást biztosan ellensúlyozzák a vállalkozás fennmaradásából származó előnyök<sup>405</sup>. Ez a probléma elsősorban a megmentéssel és átstrukturálással kapcsolatban szokott felmerülni, de előfordul regionális intézkedések esetében is pl: regionális kormányzatok kiségitése. Habár ez a kérdéskör alapvetően nemzeti ügy, néhány tény arra enged következtetni, hogy az uniós szintű kontroll mégis hatékonyabb lehet. Így különösen:

- a támogatás feltételeinek újratárgyalása a kedvezményezett érdekében,
- az adott vállalat és a kormányzat közötti kapcsolati háló mélysége (milyen mértékben tud a vállalat lobbizni a kormányzatnál a saját érdekében),
- a nemzeti kormányok jellemzően csak rövid távon (a következő választásig) gondolkodnak.<sup>406</sup>

Ezzel szemben viszont a Bizottságot az adott vállalat általában kevésbé befolyásolhatja, mivel a köztük levő kapcsolat is jellemzően távolibb. Ráadásul egy szupranacionális intézmény az egyes tagállami gyakorlatok tekintetében összhangot képes teremteni, amely növeli a nyújtott támogatások hatékonyságát.

Harmadrészt a belső piac logikája is alátámasztja az uniós kontroll szükségességét. Ennek hátterében az áll, hogy a belső piac – az Európai Unió alappilléreként – hozzájárul a gazdasági

---

<sup>404</sup> BARNÓCZKI Dávid: A nehéz helyzetben lévő vállalkozások megmentése az Európai Unióban. *Pázmány Law Working Papers*, 2021/2. 2-3.

<sup>405</sup> BARNÓCZKI i. m. 14.

<sup>406</sup> SPECTOR i. m. 180.

növekedéshez. Ugyanakkor viszont az egyes tagállamok által nyújtott támogatások kontraproduktívak lehetnek, mivel nemcsak más tagállamoknak okozhatnak kárt, hanem alááshatják a belső piac integritását. Éppen ezért az uniós szintű kontrollnak az a feladata, hogy a közös érdeket képviselve megakadályozza azt, hogy a tagállamok egyoldalúan védjék a nemzeti iparukat és cégeiket.<sup>407</sup>

Mindezeken túlmenően természetesen számos más indok is létezik, melyek közül Tóth Tihamér az alábbiakat emeli ki különösen:

- a túlzott költségvetési kiadásokba bonyolódó tagállamok nehezebben valósítanak meg a monetáris unió kritériumait,
- az uniós célként megjelölt gazdasági és társadalmi kohézió elérése lehetetlen lenne, mivel a gazdagabb tagállamok többet tudnának saját iparukra költeni, mint a szegények és ez az EU kohéziós/regionális politikáját lehetetlenné tenné.<sup>408</sup>

Végezetül érdemes továbbá megemlíteni David Spector tipizálását is, aki szerint az uniós kontroll szükségességét igazolja az is, hogy ennek segítségével a kormányzatok jobban ellenállhatnak az érdekcsoportok lobbizásának, valamint a járadékvadászat költségei csökkenthetőek. Utóbbi jelentőségét jól mutatja, hogy itt óriási összegekről van szó: az USA esetében például az ilyen jellegű tevékenységekre fordított kiadások aránya eléri a GDP 25%-át.<sup>409</sup>

Összességében megállapíthatjuk, hogy az állami támogatások komplex kérdéskörnek számít az uniós versenyjog területén, amelynél – a negatív, határon átnyúló hatások miatt – indokolt az egyes támogatások uniós szintű ellenőrzése. Ennek hiányában ugyanis a tagállamok egymással versenyeznének, ami végső soron a belső piac széteséséhez vezetne.

---

<sup>407</sup> Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy. *Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*, 03/2017. 20-22.

<sup>408</sup> ERDŐS (2013) i. m. 185.

<sup>409</sup> SPECTOR i. m. 178-179., illetve 180-181.

## 4.2. Állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozás és gyakorlat, különös tekintettel a tagállami adóintézkedésekre

Jelen alfejezetben az állami támogatások uniós jogszabályi kereteinek ismertetését követően az állami támogatás fogalmi elemein keresztül bemutatásra kerül, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmas eszközt jelenthetnek a versenytorzító tagállami adóintézkedésekkel szemben.

### 4.2.1. Állami támogatásokra vonatkozó anyagi és eljárási szabályok

A kereteket azelsődleges jogban az EUMSZ 107-109. cikkei jelölik ki (az anyagi jogi rendelkezéseket az EUMSZ 107., míg az eljárásjogi rendelkezéseket az EUMSZ 108-109. cikkek tartalmazzák), amelyet a másodlagos jogforrások (e területen a klasszikus másodlagos jogszabályok, mint a rendelet vagy irányelv – a Bizottság központi ellenőrző szerepe miatt – kisebb jelentőséggel bírnak,<sup>410</sup> ehelyett inkább a Tanács 1998-as felhatalmazói rendelete<sup>411</sup> alapján a Bizottság által elfogadott általános csoportmentességi rendeletét<sup>412</sup> érdemes itt külön kiemelni), valamint az uniós bíróságok ítéletei és a Bizottság vonatkozó határozatai, közleményei, egyéb állásfoglalásai (pl: iránymutatás a regionális állami támogatásokról<sup>413</sup>) egészítik ki. Habár a közlemények és az egyéb állásfoglalások soft lawnak minősülnek, ezek kötik a Bizottságot: főszabály szerint nem térhet el tőlük vagy ha mégis, akkor azt alaposan

<sup>410</sup> Ugyanakkor itt mindenképpen ki kell emelnünk az ún. Eljárási Rendeletet, melyet a Tanács 2015-ben fogadott el és az EUMSZ 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletszabályokat tartalmazza. Ezzel a későbbiek során alaposabban is foglalkozni fogunk.

<sup>411</sup> A Tanács 994/98/EK rendelete (1998. május 7.) az Európai Közösséget létrehozó szerződés 92. és 93. cikkének a horizontális állami támogatások bizonyos fajtáira történő alkalmazásáról, HL L 142., 1998.5.14., 1—4. o.

<sup>412</sup> A Bizottság 651/2014/EU rendelete a Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról, HL L 187., 2014.6.26., 1—78. o. Számos területre terjed ki, többek között a regionális támogatásokra (csak a 100 millió euró elszámolható költségű beruházást meg nem haladó támogatásokra irányadó), környezetvédelmi támogatásra, kutatás-fejlesztési és innovációs támogatásra, valamint a széles sávú infrastruktúrára irányuló támogatásra is. Célja a Bizottság munkaterhének a csökkentése, illetve a támogatásnyújtás feltételeinek egységesítése. A Bizottság ennek értelmében összeegyeztethetőségi feltételeket határoz meg és átengedi a tagállamoknak bizonyos területeken az előzetes ellenőrzést és jóváhagyást.

<sup>413</sup> A Bizottság Közleménye – Iránymutatás a regionális állami támogatásokról 2021/C 153/01, HL C 153., 2021.4.29., 1—46. o. A regionális állami támogatások nyújtásával [EUMSZ 107. cikk 2. bekezdés a) és c) pontok] kapcsolatos részletszabályokat tartalmazza. A dokumentum többek között hangsúlyozza, hogy a regionális fejlesztéshez és a területi kohézióhoz nyújtott támogatások nem befolyásolhatják indokolatlanul hátrányosan a tagállamok közötti kereskedelem feltételeit, a támogatási versenyek kialakulását meg kell előzni, az adott támogatást takarékosan és arányosan kell alkalmazni az EU támogatott területeire összpontosítva, továbbá többletberuházások vagy gazdasági többlettevékenységek ösztönzésére kell odaítélni. Az adott támogatást csak akkor nyújtható, ha az hozzájárul a regionális fejlődéshez és a kohézióhoz. A támogatható területek listáját és az azokban adható maximális támogatási intenzitásokat a tagállamok ún. regionális támogatási térképei tartalmazzák.

meg kell indokolnia, különben az általános jogelvek megsértésére hivatkozva jó eséllyel megsemmisíthető az érintett bizottsági határozat a Bíróság előtt.<sup>414</sup>

Az elsődleges jogi keretre külön kitérve fontos azt hangsúlyozni, hogy főszabály szerint az állami támogatás összeegyeztethetetlen a belső piaccal. Ugyanis az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése szerint *„a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közti kereskedelmet”*. Ez rávilágít arra, hogy az Európai Unió már hosszú ideje elkötelezett az indokolatlan támogatások visszaszorítására. A fenti szigorú szabályok alól csak szűk körben engednek kivételt a Szerződések. Ennek kapcsán előzetes fontos kiemelni, hogy egyetlen támogatás sem minősíthető a belső piaccal összeegyeztethetőnek, amely sérti az uniós jogot, különösen az uniós alapszabadságokat.<sup>415</sup> Az EUMSZ 107. cikk 2. bekezdés sorolja fel a belső piaccal automatikusan összeegyeztethető kivételeket:

- a magánszemély fogyasztóknak nyújtott szociális jellegű támogatás, feltéve hogy azt a termék származásán alapuló megkülönböztetés nélkül nyújtják,
- a természeti csapások vagy más rendkívüli események által okozott károk helyreállítására nyújtott támogatás,
- a Németországi Szövetségi Köztársaság Németország felosztása által érintett egyes területei gazdaságának nyújtott támogatás, amennyiben a támogatásra a felosztásból eredő gazdasági hátrányok ellensúlyozásához szükség van.

A 3. bekezdés pedig azokat a kivételeket határozza meg, amelyeket a Bizottság – meghatározott feltételek teljesülése esetén – a belső piaccal összeegyeztethetőnek minősíthet:

- az olyan térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás, ahol rendkívül alacsony az életszínvonal vagy jelentős az alulfoglalkoztatottság, valamint az EUMSZ 349. cikkben említett térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás, ezek strukturális, gazdasági és társadalmi helyzetére tekintettel,
- valamely közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósításának előmozdítására vagy egy tagállam gazdaságában bekövetkezett komoly zavar megszüntetésére nyújtott támogatás,

<sup>414</sup> Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: ERDŐS (2013) i. m. 192-194., NYIKOS i. m. 24-27., TÓTH Tihamér: *Unió és magyar versenyjog*. Wolters Kluwer, Budapest, 2020. 819-823.

<sup>415</sup> C-156/98. sz. ügy, Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:467] 78. pont, C-333/07. sz. ügy, Régie Networks kontra Rhone Alpes Bourgogne [ECLI:EU:C:2008:764] 94–116. pont.

- az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás, amennyiben az ilyen támogatás nem befolyásolja hátrányosan a kereskedelmi feltételeket a közös érdekekkel ellentétes mértékben,
- a kultúrát és a kulturális örökség megőrzését előmozdító támogatás, ha az az Unión belüli kereskedelmi és versenyfeltételeket nem befolyásolja a közös érdekekkel ellentétes mértékben,
- a támogatás olyan egyéb fajtái, amelyeket a Tanács a Bizottság javaslata alapján hozott határozatával határoz meg.

A Bizottság e tekintetben rendkívül széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik, melynek során az alábbi szempontokat veszi számításba az egyes támogatások elbírálásakor:

- minden kivételt szűken kell értelmezni,
- az állami támogatás okozta versenytorzulást oly módon kell ellentételezni, hogy a kedvezményezett, illetve a támogatott projekt hozzájáruljon az uniós célok előmozdításához,
- a döntés meghozatalakor más uniós politikákat, célokat is figyelembe kell venni,
- az adott intézkedésnek meg kell felelnie a szükségesség-arányosság követelményének.<sup>416</sup>

Az EUMSZ 108. cikk 2. bekezdése továbbá lehetővé teszi, hogy egy tagállam a Tanácshoz fordulva kérje egy már nyújtott vagy nyújtani kívánt támogatás belső piaccal történő összeegyeztethetőségének megállapítását. Ennek feltétele, hogy a Tanács egyhangúlag jóváhagyja, illetve rendkívüli körülmények indokolják az adott tagállami intézkedést. A tagállamok helyzetét ugyanakkor nehezíti, hogy ha a Tanács három hónapon belül nem dönt a kérdésben, akkor itt is a Bizottság határoz.

A fentiekén túlmenően a Szerződések egyéb rendelkezései is lehetőséget biztosítanak a tagállamok számára az állami támogatások nyújtására: különleges gazdasági ágazatok (mezőgazdaság – EUMSZ 42. cikk, szállítás – EUMSZ 93. cikk), közszolgálati kötelezettség kompenzálása (EUMSZ 106. cikk 2. bekezdés).<sup>417</sup>

Az EUMSZ 108. cikke értelmében a Bizottság speciális jogosítványokkal bír az állami támogatások joga területén: kizárólagos hatáskörrel rendelkezik annak értékelésére, hogy egy támogatási intézkedés összeegyeztethető-e a belső piaccal. Továbbá a tagállamokkal együttműködve folyamatosan vizsgálja a tagállamokban létező támogatási programokat. A

<sup>416</sup> Erről részletesen lásd: TÓTH (2020) i. m. 868-872.

<sup>417</sup> Erről részletesen lásd: TÓTH (2020) i. m. 860-865.



kereteket az EUMSZ 108. cikke határozza meg, míg a részletszabályokat az ún. Eljárási Rendelet<sup>418</sup> tartalmazza. A tagállamokat főszabály szerint bejelentési kötelezettség terheli, a támogatások a bizottsági jóváhagyásig nem léptethetők hatályba (felfüggesztési záradék).<sup>419</sup> Utóbbi a gyakorlatban annyit jelent, hogy ha az adott támogatást bizottsági engedély nélkül nyújtották és később megállapításra kerül, hogy az nem engedélyezhető, akkor azt kamatokkal együtt kell visszatéríteni.<sup>420</sup>

A tagállamoknak törekedniük kell arra, hogy teljes körű bejelentést tegyenek, vagyis minden olyan információt megadjanak, amelynek alapján a Bizottság meg tudja hozni határozatát az adott támogatás belső piaccal való összeegyeztethetősége tárgyában. Amennyiben a Bizottság a tagállami bejelentést hiányosnak találja, akkor lehetősége van arra, hogy információnyújtási kérelem formájában – a határidő megjelölésével – minden szükséges információt bekérjen az érintett tagállamtól. A bejelentés teljesnek minősül, ha annak kézhezvételétől számított két hónapon belül, vagy a kért kiegészítő információk átvételétől számított két hónapon belül a Bizottság nem kér további információt. A bejelentést főszabály szerint visszavontnak kell tekinteni, ha a tagállam a kért információt határidőben nem szolgáltatja a Bizottságnak. Ez alól kivételt képez az, ha a Bizottság a tagállam hozzájárulásával meghosszabbította a határidőt vagy a tagállam – kellően megindokolva – arról tájékoztatja a Bizottságot, hogy bejelentését teljesnek tekinti.

A Bizottság eljárása két részre oszlik: előzetes vizsgálat és hivatalos eljárás. A bizottsági eljárások vonatkozásában az alábbi támogatási kategóriákat különböztetjük meg: létező támogatás és új támogatás, egyedi támogatás és támogatási program, valamint jogellenes támogatás.

Az eljárási rendelet szerint létező támogatásnak minősül:

- az EGKSz, illetve az EK Sz hatálybalépése előtt hatályosult támogatási projektek/programok,
- az újonnan csatlakozott tagállamokban a csatlakozás előtt hatályban lévő támogatások (a 2004-es bővítésig csatlakozott államoknál), illetve a 2004-es bővítést követően a Csatlakozási Okmány által előírt eljárásban engedélyezett támogatások,
- olyan támogatási programok és egyedi támogatások, amelyeket a Bizottság vagy a Tanács engedélyezett,

<sup>418</sup> A Tanács 2015/1589/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról, HL L 248., 2015.9.24., 9–29. o.

<sup>419</sup> Ez alól a csoportmentességi és a de minimis rendeletek, valamint a közszolgáltatási határozat hatálya alá tartozó támogatások kivételt jelentenek.

<sup>420</sup> TÓTH (2020) i. m. 910.

- azok a jogellenes támogatások, amelyek nyújtásától számítva a tízéves jogvesztő határidő anélkül telt le, hogy a Bizottság vagy a tagállam a jogtalan támogatással szemben fellépett volna,
- azok a tagállami intézkedések, amelyek a belső piac korábbi fejlettségi stádiumában nem voltak az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése értelmében állami támogatások, később azonban a liberalizációs folyamatok előrehaladásával annak hatálya alá kerültek.

Új támogatásnak tekinthető az olyan támogatás, azaz támogatási program és egyedi támogatás, amely nem létező támogatás, beleértve a létező támogatások módosítását is.

Mind a létező, mind az új támogatás lehet egyedi támogatás vagy támogatási program. Előbbi körbe olyan támogatás sorolható, amelyet nem egy támogatási program alapján ítéltek oda vagy amely támogatási program alapján kötelező bejelentés alá tartozik. Ezzel szemben a támogatási program létének három feltétele van:

- olyan tagállami jogi aktusról legyen szó, amely alapján egyedi támogatásokat lehet megítélni,
- nem igényel további végrehajtási intézkedést az egyes támogatások megítéléséhez,
- általános vagy elvont módon megjelöli a támogatások lehetséges kedvezményezettjeit.<sup>421</sup>

Az uniós ítélkezési gyakorlat nem nyújt támpontot az egyes fogalmi elemek értelmezésére vonatkozóan, viszont az uniós bíróságok elfogadják a Bizottság azon gyakorlatát melynek keretében a fenti jellemzőkkel bíró tagállami adóintézkedéseket támogatási programnak minősíti.<sup>422</sup>

A jogellenes állami támogatás olyan új támogatás, amelyet az EUMSZ 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével vezettek be.

Bizottsági eljárás nemcsak tagállami bejelentésre, hanem a versenytársaktól érkezett panasz alapján vagy hivatalból is indulhat. A klasszikus, bejelentett támogatások nyomán indult eljárások mellett ismert a be nem jelentett támogatások vizsgálata, illetve az EUMSZ 108. cikk 1. bekezdése alapján végzett létező támogatások ellenőrzése is. Utóbbiak esetében az eljárás részben eltér a bejelentett támogatásokétól. Az elkövetkezőkben éppen ezért a klasszikus eljárás lépéseit fogjuk áttekinteni, majd azután röviden kitérünk az utóbbi két esetben megfigyelhető különbségekre.

<sup>421</sup> A Tanács 2015/1589/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról, HL L 248., 2015.9.24., 9—29. o. 1. cikk d) pont.

<sup>422</sup> 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 94-96. pont.

Ahogy korábban említettük, az eljárás első szakasza az előzetes vizsgálat, melynek célja, hogy a Bizottság prima facie véleményt tudjon alkotni a kérdéses támogatásról. A Bizottságnak főszabály szerint két hónap áll rendelkezésére arra nézve, hogy állást foglaljon az adott támogatás belső piaccal való összeegyeztethetőségének a tárgyában, melynek során az alábbi határozatokat hozhatja:

- a bejelentett intézkedés nem valósít meg támogatást,
- a bejelentett intézkedés az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése alá tartozik, de az összeegyeztethető a belső piaccal (a Bizottság a határozatában megjelöli, hogy az EUMSZ-ben szereplő melyik kivétel került alkalmazásra),
- a bejelentett intézkedés belső piaccal való összeegyeztethetőségét illetően kétség merül fel és a Bizottság határozatában a hivatalos eljárás megindításáról dönt (az érintett tagállamot a Bizottság levélben értesíti, míg más tagállamok és a versenytársak a Hivatalos Lapban való közzététel nyomán értesülnek az eljárás megindításáról).

Amennyiben a Bizottság a számára rendelkezésre álló határidőben nem hoz határozatot, akkor azt úgy kell tekinteni, hogy a támogatást engedélyezte. A tagállam ebben az esetben akkor vezetheti be a kérdéses intézkedést, ha a Bizottság a tagállami értesítést követő 15 napon belül nem hoz olyan határozatot, amelyben a hivatalos eljárás megindításáról dönt.

Ha az adott intézkedés belső piaccal való összeegyeztethetősége vonatkozásában kétség merül fel, akkor a Bizottság köteles határozatot hozni a hivatalos eljárás megindításáról, melyben összefoglalja a vonatkozó ténybeli és jogi kérdéseket, előzetes értékelést fogalmaz meg, valamint meghatározza az előbb említett kétségeket. Az érintett tagállam és az egyéb érdekelt felek főszabály szerint egy hónap belül tehetik meg az észrevételeiket (indokolt esetben a határidő meghosszabbítható). Az egyéb érdekelttől beérkező észrevételeket a Bizottság megküldi az érintett tagállamnak, amely egy hónapon belül reagálhat ezekre. A Bizottságnak lehetősége van arra, hogy – ha az előzetes vizsgálat során benyújtott információk hiányosak – más tagállamokat, vállalkozásokat felszólítson arra, hogy egy hónapon belül további releváns információkat szolgáltatassanak az érintett tagállami intézkedés értékelésének lefolytatásához (az érintettek az információkat egyidejűleg küldik meg a Bizottságnak, illetve a tagállamnak). Az információkérésre abban az esetben van mód, ha:

- olyan hivatalos vizsgálati eljárásokra korlátozódik, amelyeket a Bizottság az információkérés időpontjáig eredménytelennek ítélt,
- a támogatás kedvezményezettjétől történő információkérés esetén az érintett tagállam ehhez hozzájárul,

- továbbá a kérdéses információ az érintettek rendelkezésére áll.

A hivatalos eljárás lezárására nincs abszolút határidő, de a Bizottságnak törekednie kell arra, hogy az eljárás megindításától számított 18 hónapon belül az alábbi, részletes indokolással ellátott,<sup>423</sup> határozatok valamelyikét meghozza a kérdéses tagállami intézkedés vonatkozásában:

- az intézkedés nem minősül az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése szerinti állami támogatásnak,
- az intézkedés – az EUMSZ-ben szereplő megfelelő kivétel megjelölésével – összeegyeztethetőnek minősíti a belső piaccal (pozitív határozat),
- bizonyos feltételek teljesülése után lehet csak az intézkedést végrehajtani (feltételes határozat),
- az intézkedés nem összeegyeztethető a belső piaccal (negatív határozat).

A be nem jelentett (jogellenes) támogatások esetében a bizottsági eljárás alapvetően megegyezik a fentiekkel, ugyanakkor az alábbi jelentős különbségek figyelhetők meg:

- az eljárás hivatalból vagy a versenytársaktól érkező panaszra indul,
- nem érvényesülnek a Bizottságot kötő eljárási határidők,
- a Bizottság elrendelheti a jogellenes támogatás nyújtásának felfüggesztését vagy – szigorú feltételek teljesülése esetén<sup>424</sup> – a jogellenes támogatások ideiglenes visszatérítését (amíg a Bizottság határozatot nem hoz a támogatás belső piaccal való összeegyeztethetőségéről).

Végezetül érdemes még kiemelni, hogy a létező támogatások ellenőrzése – a fentiektől eltérően – nem ex ante, hanem ex post jellegű eljárás, amely csak a támogatási programokra terjed ki és nem érinti az azoktól függetlenül adott egyedi támogatásokat. A kereteket az EUMSZ 108. cikk 1. bekezdése, míg a részletszabályokat az Eljárási Rendelet 21-23. cikkei tartalmazzák. Ennek alapján a Bizottság a tagállamokkal együttműködve folyamatosan vizsgálja a tagállamokban létező támogatási programokat. Amennyiben úgy ítéli meg, hogy a kérdéses támogatási program (már) nem egyeztethető össze a belső piaccal, akkor megfelelő intézkedéseket javasol az érintett tagállamnak, amely egy hónapos határidőn belül megfogalmazhatja az ezzel kapcsolatos észrevételeit. A Bizottság javasolhatja az adott támogatási program lényeges módosítását, eljárási követelmények bevezetését vagy akár a támogatási program

<sup>423</sup> Az indokolási kötelezettség tekintetben részletesen lásd: C-415/96. sz. ügy, Spanyol Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1998:533] 31. pont.

<sup>424</sup> Nincs kétség az intézkedés támogatás jellege felől, sürgős intézkedésre van szükség és fennáll annak kockázata, hogy egy versenytársat jelentős és helyrehozhatatlan kár ér.

megszüntetését is. Ha a tagállam a bizottsági javaslatokat elfogadja, akkor ezt a tényt a Bizottság rögzíti és a továbbiakban a tagállam köteles a megfelelő intézkedések végrehajtására. Ugyanakkor, ha a tagállam nem fogadja el a bizottsági javaslatokat, de a Bizottság mégis szükségesnek érzi azok végrehajtását, akkor – a korábban ismertetett – hivatalos vizsgálati eljárást indítja meg.

A fenti, rövid kitérő után célszerű visszatérnünk a hivatalos eljárás követően megszületett bizottsági határozathoz. Ahogy itt korábban említettük, a Bizottság dönthet úgy, hogy az adott támogatás a belső piaccal összeegyeztethetetlennek minősíti és negatív határozatot hoz. Ebben az esetben a Bizottságnak el kell rendelnie a jogtalanul nyújtott támogatás kamatostul történő visszafizettetését, amelynek végrehajtása – a tagállam vonatkozó jogszabályai alapján – a tagállamra hárul. E területen a kereteket elsősorban az Eljárási Rendelet 16. cikke tartalmazza, amelyet a bizottsági rendelet<sup>425</sup> és közlemény,<sup>426</sup> valamint a bírósági esetjog egészíti ki. A visszafizettetés jogi természetét illetően nem szankció, célja az eredeti állapot visszaállítása, vagyis az, hogy a belső piacon működő vállalkozások esetében az egyenlő versenyfeltételek biztosítva legyenek.<sup>427</sup> Ebből kifolyólag a kedvezményezett vállalkozás anyagi helyzete, esetleges felszámolása nem képezi a visszafizettetés akadályát.<sup>428</sup> Hasonló a helyzet a vállalatcsoporton belüli tulajdonosváltások esetében is.<sup>429</sup> Amennyiben a tagállam a bizottsági határozatot a megadott határidőn belül nem hajtja végre, akkor a Bizottság az EUMSZ 108. cikk 2. bekezdése alapján a Bírósághoz fordulhat, hogy állapítsa meg az uniós jog megsértését és kötelezze a tagállamot a határozat végrehajtására. Előfordul azonban, hogy a tagállam a Bíróság ítéletét sem hajtja végre. Ekkor a Bizottság az EUMSZ 260. cikk 2. bekezdése értelmében – hivatalos felszólítást követően – közvetlenül a Bírósághoz fordulhat és átalányösszeg és/vagy kényszerítő bírság kiszabását kérheti.

A visszafizettetés elrendelésére ugyanakkor nem kerülhet sor, ha az:

- sérti az uniós jog általános jogelvéit,

<sup>425</sup> A Bizottság 794/2004/EK rendelete az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet végrehajtásáról, HL L 140. 30.04.2004. 1.

<sup>426</sup> A Bizottság közleménye – A tagállamokat a jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatások visszafizettetésére felszólító bizottsági határozatok hatékony végrehajtásáról, HL C 272., 2007.11.15., 4–17. o.

<sup>427</sup> C-75/97. sz. ügy, Belgium kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1999:311] 65. pont., C-183/91. sz. ügy Görögország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1993:233] 16. pont.

<sup>428</sup> C-52/84. sz. ügy, Bizottság kontra Belga Királyság [ECLI:EU:C:1986:3] 14. pont., illetve a C-42/93. sz. ügy, Spanyolország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1994:326].

<sup>429</sup> C-328/99 és C-399/00. sz. egyesített ügyek, Olaszország és and Multimedia S.p.A. v. Bizottság (Seleco) [ECLI:EU:C:2003:252].

- a támogatás visszafizettetésére vonatkozó tízéves jogvesztő határidő letelt (az ilyen támogatások létező támogatásnak minősülnek),<sup>430</sup>
- a bizottsági határozat végrehajtása lehetetlen.<sup>431</sup>

Az uniós jog általános jogelveinek kérdését érdemes alaposabban is megvizsgálnunk, mivel a tagállamok előszeretettel hivatkoznak arra, hogy a visszafizettetés elrendelése sérti ezen sérti ezeket.<sup>432</sup> E tekintetben fontos kiemelni, hogy a Bíróság jogfejlesztő tevékenységének az eredményei, döntően íratlan formában léteznek, de az uniós jog kodifikációja (elsősorban az alapítószerződések módosítása miatt) következtében egyik-másik elv már írott formában is megjelenik pl: arányosság elve. A szakirodalomban megoszlik a vélemény a tekintetben, hogy az általános jogelvek az elsődleges jog részét képezik-e vagy sem, viszont abban egyetértés mutatkozik, hogy felette állnak minden más uniós jogforrásnak, beleértve a másodlagos jogot és az Európai Unió által kötött nemzetközi egyezményeket. Ennek következtében pedig az uniós jog lényegi elemét alkotják, megsértésük olyannak minősül, mintha a Szerződések valamely rendelkezését sértették volna meg. Figyelembe véve, hogy létük a Bíróság jogfejlesztő tevékenységére vezethető vissza és – jelentős részükre – nincs közvetlen utalás a Szerződésekben (közvetlenül viszont három helyen is van, többek között az Európai Unió kártérítési felelőssége vonatkozásában), az általános jogelvek esetében nem beszélhetünk egy zárt, taxatív listáról. A szakirodalom a legfontosabb elvek között említi többek között az arányosság elvét, az egyenlő bánásmód elvét, a jogbiztonság elvét, valamint az alapjogok védelmét. Habár napjainkban az általános jogelvek meghatározó jelentőséggel bírnak, ehhez a Bíróság hosszú, több évtizedes jogfejlesztő tevékenységére volt szükség.<sup>433</sup> Fő funkciójuk,

<sup>430</sup> Itt fontos megemlíteni, hogy a Bizottság bármely cselekménye – függetlenül attól, hogy arról a kedvezményezettnek tudomása van vagy sem – megszakítja az elévülési időt. Ennek kapcsán lásd például: C-276/03. sz. ügy, Scott SA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2005:590] 27–28. és 34. pontjai.

<sup>431</sup> Erre sikerrel akkor lehet hivatkozni, ha a tagállam a maga részéről minden lehetőséget megtett. Belső jogi akadályok vagy negatív politikai következmények nem jöhetnek szóba. Ennek kapcsán lásd például: C-5/89. sz. ügy, Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság [ECLI:EU:C:1990:320] 18. pont..

<sup>432</sup> Az uniós jog általános jogelvei kapcsán részletesen lásd: HÖS Nikolett: Az általános jogelvek és az Alapjogi Charta szerepe az Európai Bíróság életkoron alapuló hátrányos megkülönböztetéssel kapcsolatos joggyakorlatában. *Magyar Munkajog e-folyóirat*, 2014/1. 57.; Armin CUYVERS: General Principles of EU Law. In: Emmanuel UGIRASHEBUJA-John Eudes RUHANGISA-Tom OTTERVANGER-Armin CUYVERS: *East African Community Law. Institutional, Substantive and Comparative EU Aspects*. Brill | Nijhoff, Leiden, 2017. 217-228.; CSÁSZÁR Máttyás: Az Európai Unió jogforrási rendszere a Lisszaboni Szerződés után. *Európai Jog*, 2011/1. 44-46.; SZABÓ Marcel: Általános jogelvek a nemzetközi bíróságok és az Európai Bíróság joggyakorlatában. *Európai Jog*, 2012/2. 26.

<sup>433</sup> Ezt a folyamatot jól mutatja, hogy az európai integráció kezdetekor az alapítószerződések egyáltalán nem tettek említést az alapjogokról és a Bíróság – pontosabban annak jogelődje – is elutasította az alkalmazásukat a Stork ügyben (C-1/58. sz. ügy Friedrich Stork & Cie kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1959:4.]). A változás az 1970-es években következett be, amikor a Bíróság az Internationale Handelsgesellschaft (C-11/70. sz. ügy Internationale Handelsgesellschaft kontra Einfuhr- und Vorratstelle für Getreide und Futtermittel [ECLI:EU:C:1970:114]) és a Nold (C-4/73. sz. ügy J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1974:51]) ügyekben született ítéleteiben kimondta, hogy az alapjogok az uniós jog általános elveinek

hogy kiegészítik a Szerződéseket, segítségül szolgálnak a Bíróság számára az uniós jog értelmezéséhez és alkalmazásához, valamint kitöltik a joghézagokat. Mind az uniós jogalkotással, mind az uniós és tagállami jogalkalmazással szemben komoly feltételeket támasztanak. Ez egyrészt lehetőséget kínál a magánszemélyek számára, hogy az uniós intézmények (pl: bizonyos aktusok semmissé nyilvánítása, uniós intézmények ellen benyújtott kártérítési igény) vagy tagállamok eljárásaival szemben – amikor a per az uniós jogból eredő jog vagy kötelezettség összefüggésében zajlik – az általános jogelvekre alapozva kifogással éljenek, másrészt a tagállamok is hivatkozhatnak rá az uniós intézmények eljárásaival szemben. Ugyanakkor nehezíti a tagállamok helyzetét, hogy a bizottsági határozatok vonatkozásában alapelv a jogszerűség vélelme, vagyis még ha uniós bíróság előtti eljárás is van folyamatban egy adott határozattal szemben, az ennek ellenére továbbra is minden elemében kötelezően alkalmazandó a tagállam számára.<sup>434</sup> Ráadásul az állami támogatások visszafizetése tekintetében az általános jogelveket szűken kell értelmezni.<sup>435</sup> Mindezt tehát jelentősen behatárolja a tagállamok mozgásterét.

Érdemes itt megemlíteni, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján 2013-2014-ben megindított bizottsági vizsgálatok során – ahogy arra majd a későbbiekben részletesen is kitérünk – az érintett tagállamok szinte kivétel nélkül támaszkodtak az általános jogelvekre, rendszerint a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvének megsértésére hivatkozva. Tekintettel arra, hogy a két elv szoros kapcsolatban áll egymással,<sup>436</sup> ezért célszerű együttesen vizsgálni ezeket.

A jogbiztonság elve már nagyon korán, az 50-es években megjelent a Bíróság gyakorlatában.<sup>437</sup>

A Bíróság általánosságban megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és

---

részét képezik. Ebben döntő szerepe volt a német alkotmánybíróságnak, amely a Solange I ítéletében fenntartotta magának a jogot, hogy nem alkalmazza az uniós jogot, amíg az nem biztosítja az alapjogok megfelelő védelmét. Az előbbi uniós bírósági ítéletek nyomán viszont finomabb álláspontra helyezkedett (Solange II). Mindez további inspirációként szolgált a Bíróság számára, amely a Baustahlgewebe (C-185/95 P. sz. ügy Baustahlgewebe GmbH kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1998:608]) ügyben elsőként hivatkozott a strasbourgi joggyakorlatra, továbbá az első olyan ítélet volt, ahol megállapította, hogy egy uniós intézmény alapjogot sértett egy eljárása során. Végül az Európai Alapjogi Charta megszületésével és – a Szerződések révén – az elsődleges jog részévé válásával az alapjogok uniós védelmi szintje kiteljesedett. Az alapjogok és ezen keresztül az általános jogelvek napjainkra megnövekedett szerepét igazolja a Kadi (C-584/10 P., C-593/10 P. és C-595/10 P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra Kadi II [ECLI:EU:C:2013:518]) ügy is, ahol a Bíróság egy ENSZ BT határozat által elrendelt szankciókat összeegyeztethetetlennek minősített az uniós joggal, mivel a szankció alapjául szolgáló eljárás során többek között a védelemhez való jogot és a hatékony bírói jogvédelemhez való jogot megsértették.

<sup>434</sup> C-261/99. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [EU:C:2001:179] 22. és 26. pontok.

<sup>435</sup> T-394/08., T-408/08., T-453/08. és T-454/08. sz. egyesített ügyek Regione autonoma della Sardegna és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2011:493] 283. pont.

<sup>436</sup> C-376/02. sz. ügy Stichting „Goed Wonen” kontra Staatssecretaris van Financiën [ECLI:EU:C:2005:251] 31-33. pont.

<sup>437</sup> C-7/56., C-3–7/57. sz. egyesített ügyek Algera és mások kontra Közgyűlés [ECLI:EU:C:1957:7] 55. pont; C-42/59. és 49/59. sz. egyesített ügyek S.N.U.P.A.T. kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:5] 55. és 87. pontok.

hatásaikat illetően előreláthatók legyenek, különösen olyankor, amikor a magánszemélyekre és a vállalkozásokra nézve kedvezőtlen következményeik lehetnek.<sup>438</sup> A tagállamok vonatkozásában hangsúlyozza, hogy az irányelvek rendelkezéseit vitathatatlan kötelező erővel, valamint a szükséges konkrétsággal, pontossággal és egyértelműséggel kell átültetni, hogy teljesüljön a jogbiztonság követelménye, annak érdekében, hogy abban az esetben, ha ez az irányelv a magánszemélyek számára jogok keletkeztetését célozza, a kedvezményezetteknek lehetőségük legyen jogaik teljességének megismerésére.<sup>439</sup> Az uniós jogi aktusok esetében pedig rámutat arra, hogy hatásuknak világosnak és kiszámíthatónak kell lennie azok számára, akik a hatályuk alá tartoznak. Emellett – összekapcsolva azt a jogos bizalom védelmének elvével – kimondta, hogy a jogbiztonság elve általában nem teszi lehetővé, hogy valamely uniós jogi aktus időbeli hatályának kezdő időpontját az aktus megjelenése előtti időpontban állapítsa meg, kivételesen ettől eltérő megoldás is lehetséges, ha azt közérdekű cél követeli meg, és ha az érintettek jogos elvárását megfelelően tiszteletben tartják.<sup>440</sup> A jogbiztonság elvét az állami támogatások tekintetében az uniós bíróságok megszorítóan értelmezik és eseti alapon vizsgálják, csak kivételes körülmények esetén akadályozhatja meg a visszatérítést.<sup>441</sup> Például, ha a Bizottság késlekedik ellenőrzési jogkörének gyakorlásával és a támogatás visszafizetésének elrendelésével, az csak akkor válik jogellenessé, ha nyilvánvaló a mulasztás és gondossági kötelezettség megsértése.<sup>442</sup> A tagállamok és/vagy a kedvezményezettek nem hivatkozhatnak a jogbiztonság elvének a megsértésére és korlátozhatják ezzel a visszatérítést, ha a nemzeti és uniós jog ütközéséről van szó, mivel az uniós jog elsőbbséget élvez.<sup>443</sup> A jogos bizalom védelmének elve szintén korán, már az 1960-as évek végén megjelent a Bíróság gyakorlatában, tehát hosszú ideje az uniós jogrend részét képezi.<sup>444</sup> Lényege, hogy az észszerűen és jóhiszeműen eljáró, jogkövető jogalanyoknak ne sérüljenek a jogos elvárásai. Az uniós jogban mind eljárásjogi, mind anyagi jogi vetületben alkalmazandó. Ugyanakkor nem

<sup>438</sup> C-201/08. sz. ügy Plantanol GmbH & Co. KG kontra Hauptzollamt Darmstadt [ECLI:EU:C:2009:539] 43. pont; C-158/07. sz. ügy Jacqueline Förster kontra Hoofddirectie van de Informatie Beheer Groep [ECLI:EU:C:2008:630] 67. pont.

<sup>439</sup> C-427/07. sz. ügy Bizottság kontra Írország [ECLI:EU:C:2009:457] 55. pont.

<sup>440</sup> C-212-C-217/80. sz. egyesített ügyek Amministrazione delle finanze dello Stato kontra Srl Meridionale Industria Salumi és mások; Ditta Italo Orlandi & Figlio és Ditta Vincenzo Divella kontra Amministrazione delle finanze dello Stato [ECLI:EU:C:1981:270] 10. pont.

<sup>441</sup> C-1/09. sz. ügy CELF és Ministre de la Culture et de la Communication kontra SIDE [ECLI:EU:C:2010:136] 53. pont; C-262/12. sz. ügy Vent De Colère és társai kontra Ministre de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement és Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [ECLI:EU:C:2013:851] 40. pont; C-81/10. P. sz. ügy France Télécom SA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:811] 100-104. pont.

<sup>442</sup> C-408/04 P. sz. ügy Bizottság kontra Salzgitter [ECLI:EU:C:2008:236] 106. pont.

<sup>443</sup> C-232/05. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [ECLI:EU:C:2006:651] 50–53. pont.

<sup>444</sup> Ennek kapcsán lásd például: C-23/68. sz. ügy Klomp kontra Inspectie der Belastingen [ECLI:EU:C:1969:6] 12-14. pont.



terjed ki az Európai Unió nemzetközi kötelezettségvállalásaira.<sup>445</sup> A jogos bizalom védelmének elvét – hasonlóan a jogbiztonság elvéhez – az állami támogatások vonatkozásában szintén megszorítóan értelmezik az uniós bíróságok. Általánosan elmondható, hogy minden olyan jogalanyt megillet, akiben az Európai Unió valamely intézménye az általa tett pontos ígéretekkel megalapozott várakozásokat keltett. Mindazonáltal az elvre való hivatkozás több szempontból is korlátozott. Egyrészt az uniós jog megköveteli, hogy az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő számítson az érdekeit esetleg érintő uniós intézkedés elfogadására, amely kizárja ezen elv alkalmazását.<sup>446</sup> Másrészt a felfüggesztési kötelezettség megsértésével nyújtott támogatás esetén sem lehet erre az elvre hivatkozni.<sup>447</sup> Hasonló a helyzet, ha kérdéses támogatást úgy nyújtvák, hogy azt előzetesen nem jelentik be a Bizottságnak.<sup>448</sup> Mindezekon felül az uniós esetjog számos olyan helyzetet említ még, amikor szintén csak korlátozottan lehet felhozni a jogos bizalom védelme elvének a megsértését pl: a Bizottság hallgat vagy láthatóan nem reagál egy hozzá bejelentett tagállami intézkedésre,<sup>449</sup> a Bizottság korábbi határozata.<sup>450</sup>

Végezetül az alfejezet végén célszerű röviden kitérnünk a bíróságok (tagállami, uniós) szerepére is az állami támogatások jogában.<sup>451</sup> Ennek hátterében az áll, hogy mivel e területen döntéshozatalra mind bizottsági, mind tagállami szinten sor kerül, ezért mindkét esetben érvényesülnie kell a bírói kontrollnak, amely – az eltérő döntések felülvizsgálata miatt – nem jár hatáskörűtközéssel.

Az uniós bíróságok előtti eljárások alapvetően<sup>452</sup> két esetkört ölelnek fel:

<sup>445</sup> Szabó i. m. 30.

<sup>446</sup> C-194/09. P. sz. ügy Alcoa Trasformazioni Srl kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:497] 71. pont.

<sup>447</sup> C-465/09 P–C-470/09 P. sz. egyesített ügyek Diputación Foral de Vizcaya és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:372] 150. pont.

<sup>448</sup> C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate [ECLI:EU:C:2005:774] 104. pont.

<sup>449</sup> T-427/04 és T-17/05. sz. egyesített ügyek Franciaország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2009:474] 261. pont; C-81/10. P. sz. ügy France Télécom SA kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2011:811] 58-61. pont, C-223/85. sz. ügy Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1987:502] 17. pont.

<sup>450</sup> C-194/09. P. sz. ügy Alcoa Trasformazioni Srl kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:497] 72-75. pont, C-519/07 P. sz. ügy Bizottság kontra Koninklijke Friesland Campina NV [ECLI:EU:C:2009:556] 84-96. pont., C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 155-167. pont.

<sup>451</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: NYIKOS i. m. 522-542., illetve TÓTH (2020) i. m. 926-936.

<sup>452</sup> A fenti esetkörök mellett ismert még az EUMSZ 265. cikke alapján a harmadik felek által a bizottsági határozathozatal indokolatlan késlekedése miatt indított kereset, valamint a harmadik felek kártérítési keresete a Bizottság uniós jogot sértő döntésével szemben. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: STAVICZKY Péter: Harmadik felek jogorvoslati lehetőségei az Európai Bizottság állami támogatási ügyekben hozott határozataival szemben különös tekintettel a megtámadáson kívüli jogorvoslatokra. *Európai Jog*, 13. évf. 2. sz. 10–17.

- az állami támogatás visszafizettetését elrendelő bizottsági határozat tagállam által történő végre nem hajtása miatt a Bizottság a Bírósághoz fordul (ezt fentebb már részleteztük),
- a tagállam a Bizottság határozatával (ez vonatkozik mind az előzetes, mind a hivatalos vizsgálati eljárást követően hozott határozatra) szemben elsőfokon a Törvényszékhez, majd – negatív törvényszéki ítélet esetén – másodfokon a Bírósághoz fordul.

A. Utóbbi kapcsán fontos kiemelni, hogy erre a tagállamnak az EUMSZ 263. cikke szerint 2 hónap áll rendelkezésére és a Bizottság visszafizettetést elrendelő határozata elleni kereset nem eredményezi automatikusan a végrehajtás felfüggesztését, azt a tagállamnak az EUMSZ 278. cikke értelmében külön kérvényeznie kell (ellenkező esetben a tagállamnak végre kell hajtania a bizottsági határozatot). A bizottsági határozatokat az uniós bíróságok mind eljárási, mind tartalmi oldalról ellenőrzik. Az uniós bíróságok felülvizsgálata kasszatórius jellegű, vagyis az érintett határozatot részben vagy egészben megsemmisítheti, illetve a keresetet szintén részben vagy egészben elutasíthatja. Megsemmisítés esetén az ügy törvényszéki ítéletet követően a Bizottság elé, míg a Bíróság ítéletét követően a Törvényszék elé kerül vissza (részleges megsemmisítés esetén csak a kifogásolt határozat-, illetve ítéletrész vonatkozásában kell a vizsgálatot újra lefolytatni, a Törvényszéket jogkérdésekben köti a Bíróság ítélete), kivéve ha:

- a feltárt tények alapján a következtetéseket a Bíróság maga is le tudja vonni,
- nincsen olyan jogalap, amelyet meg kellene vizsgálni és a Törvényszék nem tette meg,
- valamint a döntéshozatalhoz szükséges összes tény rendelkezésre áll.

Ebben az esetben ugyanis a Bíróság maga is dönthet a konkrét ügyben.<sup>453</sup>

Tekintettel arra, hogy a Bizottság az állami támogatások joga területén széles diszkrecionális jogkörrel bír, az uniós bíróságok főszabály szerint – noha az értelmezési jogkörük vitathatatlan – nem helyettesíthetik a hatáskörrel rendelkező Bizottság értékelését saját értékelésükkel, hanem csak annak vizsgálatára szorítkozhatnak, hogy az előbbi értékelés során nyilvánvaló hiba vagy hatáskörrel való visszaélés nem történt-e.<sup>454</sup> Ez alól viszont kivételt képez az EUMSZ

<sup>453</sup> Az Európai Unió Bíróságának Alapokmánya. [https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2016-08/tra-doc-hu-div-c-0000-2016-201606984-05\\_00.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2016-08/tra-doc-hu-div-c-0000-2016-201606984-05_00.pdf), 61. cikk.

<sup>454</sup> Ennek kapcsán lásd különösen: C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova I [ECLI:EU:C:2005:774] 71. pont., C-456/00. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:753] 41. pont., C-288/96. sz. ügy Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:537] 26. pont. Ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy az uniós bíróságok nem vizsgálhatják felül a gazdasági jellegű tények Bizottság általi értelmezését (C-12/03. P. sz. ügy, Bizottság kontra Tetra Laval [ECLI:EU:C:2005:87] 39. pont). Csak annyi a megkötés, hogy hiba esetén nem kiegészítik, hanem megsemmisítik a bizottsági határozatot (C-323/00. P. sz. ügy, DSG Dradenauer Stahlgesellschaft kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:260] 43. pont).

107. cikk 1. bekezdése szerinti állami támogatás fogalma, mivel annak értelmezése és tartalommal való megtöltése az uniós bíróságok feladata.

A tagállami bíróságok feladatait az Eljárási rendelet 29. cikke, valamint a Bizottság 2009-es közleménye<sup>455</sup>, valamint a bírósági esetjog jelöli ki. E tekintetben fontos hangsúlyozni, hogy habár az állami támogatások fogalmának értelmezésére a tagállami bíróságok jogosultak, nem vizsgálhatják azt, hogy egy adott tagállami intézkedés összeegyeztethető-e a belső piaccal. Szerepük az EUMSZ 108. cikk 3. bekezdéséből, valamint annak közvetlen hatályából<sup>456</sup> vezethető le és elsősorban az állami támogatási szabályok végrehajtásával kapcsolatban jelentkezik:

- nemzeti bíróságok előtt a jogellenes támogatás végrehajtása miatt indítható eljárás (a be nem jelentett, illetve a Bizottság által még jóvá nem hagyott bejelentett támogatások tagállami végrehajtása során az egyének, versenytársak jogainak védelme pl: a jogellenesen nyújtott támogatások kifizetésének megakadályozása, a felfüggesztési kötelezettség tagállami szervek általi megsértése esetén a kedvezményezett versenytársai által indított kártérítési keresetek elbírálása),
- részvétel a Bizottság által a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatások visszafizettetését elrendelő határozatainak végrehajtásában (ennek tipikus esete, hogy a be nem jelentett támogatások esetében még a belső piaccal való összeegyeztethetőség tárgyában hozott bizottsági határozat elfogadása előtt elrendelheti a kérdéses támogatás visszafizettetését).

A fentiekén túlmenően a tagállami bíróságok előzetes döntéshozatali eljárást is kezdeményezhetnek a Bíróság előtt, amennyiben az állami támogatás fogalma vagy egyes részletszabályok (pl: visszafizettetés végrehajtása) kapcsán kérdés merül fel. Ez hasonlóan más területekhez, az ítéletek révén az állami támogatások vonatkozásában is jelentősen hozzájárul a jogterület fejlődéséhez. E tekintetben érdemes megemlíteni az előbb már hivatkozott Gebrüder Lorenz ügyet, melyben a Bíróság kimondta, hogy az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése közvetlen hatállyal bír, melynek érvényesülését a nemzeti bíróságok is kötelesek felügyelni.<sup>457</sup> Szintén mérföldkő jelentőségű ítéletet hozott a Bíróság a Deutsche Lufthansa ügyben is, ahol megerősítette, hogy a Bizottság által megindított hivatalos vizsgálati eljárás nem mentesítheti a

<sup>455</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatásra vonatkozó jogszabályok nemzeti bíróságok általi végrehajtásáról, HL C 85., 2009.4.9., 1—22. o.

<sup>456</sup> C-120-73. sz. ügy, Gebrüder Lorenz GmbH kontra Németországi Szövetségi Köztársaság és Land Rheinland-Pfalz [ECLI:EU:C:1973:152] 8. pont.

<sup>457</sup> C-120-73. sz. ügy, Gebrüder Lorenz GmbH kontra Németországi Szövetségi Köztársaság és Land Rheinland-Pfalz [ECLI:EU:C:1973:152] 8. pont.

tagállami bíróságokat azon kötelezettségük alól, hogy megvédjék a jogalanyok jogait az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének esetleges megsértése esetén. Amennyiben a Bizottság még meg nem indította meg ezt az eljárást, akkor – az EUMSZ 108. cikk 3. bekezdése utolsó mondatának esetleges megsértéséből eredő következmények megállapítása előtt – a tagállami bíróságoknak határozniuk kell arról, hogy az adott, előzetesen be nem jelentett, intézkedés állami támogatásnak minősül-e. Ha viszont a Bizottság már elindította az eljárást, akkor a tagállami bíróságok kötelesek mindazokat az intézkedéseket meghozni, amelyek az érintett tagállami intézkedés végrehajtásának felfüggesztésére irányuló kötelezettség esetleges megsértéséből eredő következmények megállapításához szükségesek, beleértve a kérdéses intézkedés végrehajtásának felfüggesztését, a már teljesített kifizetések visszafizettetését vagy ideiglenes intézkedés elrendelését.<sup>458</sup>

Összességében véve tehát jó látható, hogy a bíróságok – a Bizottság központi ellenőrző szerepe ellenére – meghatározó szerepet töltenek be az állami támogatások joga területén, jelentősen hozzájárulva ezzel a jogfejlődéshez.

#### **4.2.2. Állami támogatások joga és a tagállami adóintézkedések kapcsolata**

Az eddigiek alapján jól látszik, hogy a belső piac integritása felülírja az egyes tagállami érdekeket. A tagállamok ennek ellenére továbbra is arra törekcsenek, hogy gazdaságpolitikájukat kizárólag ők határozhassák meg, ami viszont sok esetben azzal járhat, hogy olyan eszközökkel élnek, amelyek a versenyt torzítják. Éppen ezért az Európai Unióban a tagállami gazdaságpolitikákat keretek közé kell szorítani, s csak azokat a támogatásokat szabad megengedni, amelyek piaci hiányosságokat küszöbölnék ki vagy egyéb uniós cél (pl: kohézió) elérését célozzák, valamint megfelelnek a szükségesség-arányosság követelményének. Az Európai Gazdasági Közösség, majd az Európai Unió létrejöttével ugyanis új, sajátos helyzet alakult ki: a tagállamok fokozatosan egyre több hatáskörrel ruházzák fel az uniós intézményeket, amelyek az uniós jog alkalmazhatóságát lényegesen kiterjesztik. Azonban ez továbbra sem jelenti azt, hogy a tagállamoknak megszűnt volna a mozgásterük.

Ez különösen az adók (azon belül is elsősorban a közvetlen adók) területén merülhet fel, amely – ahogy korábban láttuk – az egyik legfontosabb gazdaságpolitikai eszközként a tagállamok számára továbbra is a szuverenitásuk részét képezi és ebből fakadóan az elsődleges uniós jogban nincs konkrét rendelkezés a közvetlen adók harmonizációjára vonatkozóan. Elsőre tehát

---

<sup>458</sup> C-284/12. sz. ügy, Deutsche Lufthansa AG kontra Flughafen Frankfurt-Hahn GmbH [ECLI:EU:C:2013:755] 24-46. pont.

úgy tűnhet, hogy a tagállamoknak nem kell sok megkötéssel számolniuk e területen. Így nem meglepő, hogy számos tagállam a direkt támogatások helyett inkább az adóintézkedések segítségével igyekszik az egyes piaci szereplőket támogatni, mivel ezek sokkal kevésbé feltűnő és diszkrétebb eszköznek számítanak.<sup>459</sup> A Bíróság viszont több ítéletében is hangsúlyozta,<sup>460</sup> hogy a tagállamok adószuverenitása nem jelentheti azt, hogy azok olyan adójogszabályokat vezetnek be, amelyek diszkriminatívak vagy a határon átnyúló – szerződéses alapszabadságok hatálya alá tartozó – tevékenységek indokolatlan korlátozásával járnak.<sup>461</sup> A közvetlen adók területén éppen ezért ténylegesen több olyan tényezővel is számolni kell, amelyek korlátozhatják a tagállamok mozgásterét. Ilyennek minősül például a káros adóversenyt generáló adóintézkedések megszüntetésének kötelezettsége, az uniós szabadságok (különösen a letelepedés, a szolgáltatásnyújtás és a tőke szabad áramlása)<sup>462</sup> és az állami támogatásokra vonatkozó szabályok betartása.<sup>463</sup>

Így hiába nem említi kifejezetten az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése szerinti állami támogatás fogalma az adókat, nemcsak a direkt támogatások, hanem a tagállami adóintézkedések is a bizottsági vizsgálatok tárgyai lehetnek, mivel a gyakorlatban nincs annak jelentősége, hogy a támogatást milyen formában nyújtják. Az állami támogatásokat ugyanis hatásaik alapján kell értékelni, nem az alkalmazott módszerek alapján.<sup>464</sup> Adóintézkedések formájában nyújtott támogatás esetén a tagállam úgy alkotja meg, illetve úgy alkalmazza az adószabályokat, hogy egyes adózóknak nem, vagy kevesebb adót kell fizetniük, mint másoknak, aminek következtében előbbieik versenytársaikhoz képest kedvezőbb helyzetbe kerülnek.<sup>465</sup> Ezt a Bíróság már igen korán felismerte és egy 1961-es ítéletében, a *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* ügyben<sup>466</sup> kimondta, hogy „*az állami támogatás fogalma*

<sup>459</sup> Edouard FORT: EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach. *European Taxation*, vol 57., no. 9. (2017) 371.

<sup>460</sup> Ennek kapcsán lásd például: C-270/83. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [ECLI:EU:C:1986:37] 11-28. pont., C-330/91. sz. ügy The Queen kontra Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG [ECLI:EU:C:1993:303] 13-21. pont., C-311/97. sz. ügy Royal Bank of Scotland plc kontra Elliniko Dimosio (görög állam) [ECLI:EU:C:1999:216] 17-34. pont.

<sup>461</sup> FORT i. m. 372.

<sup>462</sup> Influence of EU Law on Taxation in the EU Member States' Overseas Territories and Crown Dependencies, Directorate General for internal policies policy department A: Economic and scientific policy, *European Parliament, Directorate General for Internal Policies Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, June 2016. [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL\\_IDA\(2016\)578989\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL_IDA(2016)578989_EN.pdf), 8-10.

<sup>463</sup> NYIKOS i. m. 131-153.

<sup>464</sup> C-487/06 P. sz. ügy, British Aggregates Association kontra Bizottság és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2008:757] 89. pont., C-106/09 P. és C-107/09 P. sz. egyesített ügyek, Bizottság és Spanyol Királyság kontra Government of Gibraltar és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága [ECLI:EU:C:2011:732] 87. pont.

<sup>465</sup> NYIKOS i. m. 132.

<sup>466</sup> C-30/59. sz. ügy De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont.

*mindazonáltal tágabb jelentéssel bír, mint a szubvenció, mivel ez nemcsak a pozitív juttatásokat öleli fel, mint amelyeket maguk a szubvenciók jelentenek, hanem azok az intézkedések is ideértendők, melyek különböző formában, de csökkentik a vállalkozások azon költségeit, amelyek normál esetben a saját költségvetésüket terhelné, és amelyek anélkül, hogy szigorú értelemben szubvencióknak minősülnének, hasonló természetűek és ugyanolyan hatásuk van”.*

A 70'-es évekre pedig már ki is alakította az adóintézkedések állami támogatási értékelésének elvi alapjait.<sup>467</sup> Később a Bizottság az 1998-ban<sup>468</sup> és 2016-ban<sup>469</sup> kiadott Közleményeiben szintén megerősítette (előbbi mindezt az egységes piac létrejöttével, valamint a tőkemozgások liberalizációjának megvalósulásával indokolta), hogy a tagállami adóintézkedések az állami támogatásokra irányadó szabályoknak való megfelelés szempontjából vizsgálhatók. Ennek ellenére egészen a kilencvenes évek közepéig a Bizottság elvétve vizsgált ilyen eseteket, majd ezt követően ugrásszerűen megnőtt az ilyen tárgyú bizottsági határozatok száma.<sup>470</sup> Utóbbi háttérben az a tény áll, hogy az állami támogatások és az adóintézkedések szoros kapcsolatban állnak egymással annak ellenére, hogy míg az állami támogatások joga a versenyjog körébe tartozik, addig az adóintézkedéseket az adójog szabályozza az Európai Unióban.<sup>471</sup> Ennek kapcsán fontos megjegyeznünk, hogy a versenyjog széles eszköztárral rendelkezik a tisztességes piaci folyamatok, illetve a verseny szabadságának védelme érdekében. A szabályozási módszer alapvetően kétféle lehet: ex post és ex ante. Az ex post fellépés körébe tartozik a versenykorlátozó megállapodások tilalma, illetve a gazdasági erőfölénnyel való visszaélés tilalma. E szabályok megsértői utólag felelősségre vonhatók, szankcionálhatók, akik viszont a hatósági döntéssel szemben bírói jogorvoslattal élhetnek. Az ex ante szabályozás érvényesül a fúziós ügyek, illetve – döntően – az állami támogatások vonatkozásában. E területeken az engedélyezési jellegű eljárások az irányadók (lásd például a korábban ismertetett bejelentési kötelezettséget az állami támogatások esetében).<sup>472</sup> Az állami támogatások joga és az adóintézkedések közötti szoros kapcsolat abban nyilvánul meg, hogy mivel az adózásról szóló EUMSZ fejezetben (EUMSZ 110-115. cikk) nincsen szankciók alkalmazására lehetősége a Bizottságnak az adóelkerülés elleni fellépés során, ezt csakis és kivételesen a versenyjog keretei között teheti meg a Bizottság az adóintézkedés formájában megvalósuló állami

<sup>467</sup> STAVICZKY Péter: Adózás és állami támogatások – az indokolt szelektivitás. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 52. évf., 2010/3. 133.

<sup>468</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o.

<sup>469</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o.

<sup>470</sup> NYIKOS i. m. 133.

<sup>471</sup> ERDŐS (2017a) i. m. 114-115.

<sup>472</sup> Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: TÓTH (2020) i. m. 52-55.

támogatások esetében. E tekintetben pedig a Bizottság fokozatosan felismerte, hogy az állami támogatások ellenőrzése vonatkozásában olyan speciális jogkörökkel bír, amelyeket eddig nem aknázott ki teljesen és hatékony eszköz lehet a diszkriminatív tagállami adóintézkedésekkel szemben.

#### **4.2.3. Állami támogatás fogalmi elemei a tagállami adóintézkedések tükrében**

Jelen alfejezetben elsőként az adó és a vállalkozás fogalmakat elemezzük az állami támogatások joga tükrében. Ennek során látni fogjuk, hogy mindkét fogalmat sokkal szélesebben értelmezik, mint a hétköznapi életben. Utóbbinak ráadásul döntő jelentősége van a bizottsági vizsgálat szempontjából: egy adott tagállami intézkedés állami támogatássá minősítésének alapfeltétele, hogy a kedvezményezett vállalkozás legyen. Ellenkező esetben nem is kell tovább folytatni a vizsgálatot, mivel állami támogatásról egyáltalán nem is beszélhetünk.

Ezt követően az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdés szerinti állami támogatás fogalmi elemeit külön-külön részletesen is áttekintjük (ennek keretében kiemelten foglalkozunk a szelektivitási teszttel és a progresszív adók kérdésével). Habár az állami támogatás megállapításához valamennyi elemnek teljesülnie kell, a gyakorlatban ez a Bizottság számára számos esetben nem okoz nehézséget pl: az adóintézkedés vonatkozásában az előnyt és a szelektivitást előszeretettel vizsgálja együtt („szelektív előny”), amely komoly kihívást jelent a tagállamoknak, mivel a többi feltétel az adóintézkedések tekintetében rendszerint megvalósul. Összességében véve tehát látni fogjuk, hogy a Bizottság – noha a közvetlen adózás alapvetően tagállami hatáskörben van – egyre inkább innovatív, a tisztességes adóztatásra irányadó alapelveket is beépítő, szemléletet alkalmaz a tagállami adóintézkedések vizsgálatakor, amelynek révén képessé vált az uniós jogalkotás során az adózás területén jelen lévő tagállami vétő megkerülésére az állami támogatások jogára támaszkodva. Ez utóbbi tény alapján, kiegészülve a határozott fellépés igényével, az állami támogatás joga előzetesen alkalmas eszköznek tűnt a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben.

##### **4.2.3.1. Az adó és a vállalkozás fogalma**

Az adó fogalma lényegesen szélesebb körű a hagyományos értelmezésnél. Ugyanis idetartozik minden, az állami főhatalom – beleértve önkormányzatokat is – útján beszedett adó, illeték, díj, illetve járulék. Ennek kapcsán pedig nem számít, hogy az intézkedés összességében és közvetett

hatásait tekintve növeli vagy csökkenti-e az állami bevételeket. Így állami támogatásnak minősülhet egy adókedvezmény, adómentesség, adóalap csökkentése, halasztott adóbefizetés,<sup>473</sup> valamint akár egy veszteségelhatárolásra vonatkozó adójogszabály is.<sup>474</sup> Ráadásul annak sincs jelentősége, hogy az adóztatás mely fázisában nyújtották a támogatást pl: adótényállás meghatározása, adó beszédése.<sup>475</sup>

Ahhoz, hogy az állami támogatásokra irányadó szabályok alkalmazására sor kerüljön, az intézkedés kedvezményezettjének vállalkozásnak kell minősülnie. Ennek hiányában ugyanis állami támogatásról egyáltalán nem beszélhetünk. E tekintetben fontos hangsúlyozni, hogy hasonlóan az adóhoz, a vállalkozás fogalma is bővebb, mint azt elsőre gondolnánk. Ezt többek között jól mutatja, hogy nemcsak gazdasági társaság lehet vállalkozás, hanem minden olyan természetes vagy jogi személy, amely gazdasági tevékenységet végez, függetlenül jogi formájától vagy finanszírozásának a módjától. Ennek kapcsán kulcskérdés, hogy hogyan lehet elhatárolni egymástól a gazdasági és a nem gazdasági tevékenységeket. Az esetjog szerint minden olyan tevékenység gazdaságinak minősül, amelynek keretében valamely piacon árukat és szolgáltatásokat kínálnak. Az elhatárolás azonban több esetben sem egyszerű, mivel tagállamonként eltérő helyzetek lehetségesek, továbbá a politikai, valamint gazdasági tényezők is befolyásolhatják a minősítést.<sup>476</sup> Mindig esetről esetre kell tehát megvizsgálni azt, hogy egy adott tevékenység mikor minősül gazdaságinak, nem lehet egy átfogó listát összeállítani. Ugyanakkor a Bíróság ítélezési gyakorlata során az alábbi területeken kivételeket állított fel:

- állami közhatalom gyakorlása pl: hadsereg, rendőrség, repülésbiztonság és –ellenőrzés,
- szociális biztonság,
- egészségügyi ellátás,
- oktatás és kulturális tevékenységek,
- kultúra és a kulturális örökség megőrzése, beleértve a természetvédelmet is.<sup>477</sup>

<sup>473</sup> STAVICZKY (2010a) i. m. 133.

<sup>474</sup> C-6/12. sz. ügy P kontra Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö [ECLI:EU:C:2013:525]. Az esetet részletesen ismerteti: STAVICZKY Péter: Finn veszteségelhatárolás – állami támogatás vagy sem? *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 55. évf., 2013/12. 567. Itt a konkrét ügyben a Bíróság hangsúlyozta, hogy önmagában véve a veszteségelhatárolás adóhatósági engedélyhez való kötése nem minősül szelektívnek, kivéve, ha a hatóság mérlegelési jogköre kiterjed a kedvezményezett és a könnyítést jelentő intézkedés feltételeinek meghatározására. Ez utóbbi körbe tartozik például a foglalkoztatás fenntartása, mivel az az adórendszerrel idegen célkitűzés.

<sup>475</sup> GYÜRKÉS Anita: Az uniós állami támogatási szabályok alkalmazása az adóintézkedések területén – a Bíróság esetjogának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 17 (2013/1), 8.

<sup>476</sup> Phedon NICOLAIDES: Separability of Economic from Non-economic Activities. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 3. December 2019. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/separability-of-economic-from-non-economic-activities/>.

<sup>477</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o., 5-9.o.



Ezekhez szorosan kapcsolódik az az esetkör, amikor egy jogalany egyszerre végez gazdasági és nem gazdasági tevékenységet. Ilyenkor a jogalany akkor tartozik az előbbi alá, amennyiben a támogatás a gazdasági tevékenységre vonatkozik. Ennek azonban előfeltétele, hogy az érintett tevékenységek vonatkozásában elkülönített könyvelést vezessen, megakadályozva ezzel a nem gazdasági tevékenységből történő keresztfinanszírozást. Érdemes itt még azt az esetet is megemlíteni, hogy amennyiben a gazdasági tevékenység és közhatalom gyakorlása együttesen merül fel, akkor ezen tevékenységek elválaszthatósága dönti el azt, hogy az érintett jogalany részben vagy teljesen mentesül-e a vállalkozásnak minősítés alól.<sup>478</sup> Az esetjog alapján az elválaszthatóság feltétele, hogy a másik hiányában egyik tevékenység se legyen hasznavehetetlen vagy ne kötődjenek szorosan egymáshoz. Amennyiben egy közjogi szervezet olyan gazdasági tevékenységet folytat, amely nem választható el a közhatalmi jogosítványainak gyakorlásától, az adott jogalany által végzett valamennyi tevékenység a közhatalmi jogosítványaihoz kapcsolódó tevékenységnek tekintendő.<sup>479</sup> Erre jó példa az Aanbestedingskalender és mások v Bizottság ügy<sup>480</sup>, ahol a TenderNed, mint a holland kormány által felállított e-közbeszerzési platform (közhatóság) számos ingyenes szolgáltatást nyújtott a szerződő hatóságoknak és a speciális szektorális entitásoknak. Ezek az alábbiak voltak:

- publikációs modul, amely pályázati hirdetések és más, hozzákapcsolódó pályázati dokumentumok közzétételére szolgált,
- pályázati vagy másnéven beadvány modul, mely számos szolgáltatást magában foglalt, úgymint kérdezz-felelek funkció; a pályázatok, ajánlatok le-, illetve feltöltése; valamint virtuális cég részleg, melyre az egyes gazdasági szereplők feltölthették és kezelhették az adataikat,
- elektronikus útmutató.

A jogvitát az eredményezte, hogy a Bizottság szerint – mivel a publikációs modul (nem gazdasági tevékenység) és a pályázati modul (gazdasági tevékenység) nem volt elválasztható egymástól – a TenderNed nem minősült vállalkozásnak és így annak közpénzekből történő finanszírozása sem járt állami támogatással. Fellebbezések folytán az ügy a Bíróság elé került, amely – megerősítve a Bizottság és a Törvényszék döntéseit – kimondta, hogy a publikációs modul közhatalom gyakorlásához kötődik és nem minősül gazdasági tevékenységnek, ezzel szemben a beadvány modul gazdasági tevékenység. Ugyanakkor viszont a két tevékenység

---

<sup>478</sup> NYIKOS i. m. 37-41.

<sup>479</sup> C-113/07. P. sz. ügy, SELEX Sistemi Integrati SpA kontra Bizottság és Organisation européenne pour la sécurité de la navigation aérienne (Eurocontrol) [ECLI:EU:C:2009:191] 72-85. pont.

<sup>480</sup> C-687/17 P. sz. ügy Aanbestedingskalender BV és mások kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2019:932].

esetében nem teljesül az elválaszthatóság feltétele, így együttesen kezelendők. Ennek következtében mindkét tevékenység közhatalom gyakorlásához kötődik és emiatt a TenderNed nem tekinthető vállalkozásnak.<sup>481</sup>

A fentiekén túl szintén nincs annak jelentősége, hogy az érintett profitorientáltan vagy nonprofit formában működik: ugyanis az adott piacon versenyben állhat a profitorientált jogalanyokkal szemben. E tekintetben érdemes itt megemlíteni a MOTOE-ügyet,<sup>482</sup> ahol az ELPA jogi személyiséggel rendelkező nonprofit egyesület tevékenysége nemcsak arra terjedt ki, hogy részt vett a motorkerékpár-versenyek szervezésének engedélyezésére vonatkozó közigazgatási döntésekben, hanem maga is ilyen versenyeket szervezett, és ennek keretében szponzorálási, reklám- és biztosítási szerződéseket kötött. Utóbbiak célja e versenyek kereskedelmi jellegű hasznosítása volt: a versenyek bevételi forrást jelentettek az ELPA számára. Az ügyben a Bíróság egyrészt kimondta, hogy az a tény, hogy az alapügy felperese (MOTOE) szintén nonprofit egyesület, nincs kihatással arra vonatkozóan, hogy az ELPA vállalkozásnak minősül-e. Másrészt a Bíróság azt is megjegyezte, hogy az ELPA nonprofit jellege ellenére mind a nyereségorientált, mind a nonprofit szervezetekkel versenyben állhat, mivel utóbbi szervezetek gazdasági sikere vagy túlélése hosszú távon azon képességüktől függ, hogy az érintett piacon talpon tudnak-e maradni az általuk kínált szolgáltatásokkal, a többi gazdasági szereplő által kínált szolgáltatások hátrányára. Vagyis nem szükséges, hogy egy adott szervezetet nyereségszerzésre alapítsanak, hanem az a fontos, hogy mi a tevékenysége eredménye. Hasonló a helyzet, ha a szolgáltatást ingyenesen nyújtják.<sup>483</sup>

Ezzel szemben viszont, ha a gazdasági tevékenységet nem folytató jogalany a szolgáltatás nyújtásáért díjat számít fel akkor ez nem feltétlenül eredményezi azt, hogy az vállalkozásnak minősül. Ahhoz ugyanis a díjnak egy bizonyos értéket meg kell haladni. A pontos kritériumrendszer azonban egészen mostanáig nem volt meghatározva, egyedül annyi volt lefektetve, hogy „döntő mértékben”. A Bizottság egy 2018-ban hozott határozatában<sup>484</sup> ugyanakkor támpontot adott ezzel kapcsolatban is: a szolgáltatás tényleges költségeinek többségét (több mint 50%-át) a díjból származó bevételnek kell fedeznie.<sup>485</sup>

<sup>481</sup> Az esetet részletesen ismerteti: NICOLAIDES (2019a) i. m.

<sup>482</sup> C-49/07. sz. ügy, Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID (MOTOE) kontra Elliniko Dimosio [ECLI:EU:C:2008:376] 19-29. pont.

<sup>483</sup> T-461/13. sz. ügy, Spanyolország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2015:891.] 45. pont.

<sup>484</sup> A Bizottság Spanyolország által a Fundació Privada Conservatori del Liceu-ra vonatkozóan végrehajtott SA.43700 (2018/NN) intézkedéséről, HL C 442., 2018.12.7., 1—7. o.

<sup>485</sup> A bizottsági határozatot részletesen ismerteti: Phedon NICOLAIDES: How Much May a Non-Economic Entity Charge without Becoming an Undertaking? *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 5. March 2019. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/how-much-may-a-non-economic-entity-charge-without-becoming-an-undertaking/>.

Mindezek fényében jól látszik, hogy a vállalkozás fogalma olyan széleskörű, hogy a feltételeknek akár egy egyéni ügyvéd, alapítvány, önkormányzat vagy az egyház is megfelelhet. Utóbbi tekintetében érdemes megemlíteni a Betania ügyet,<sup>486</sup> ahol az állami támogatások kedvezményezettje a Betania rendtartományi piarista iskolák kongregációja volt. További érdekesség, hogy a vizsgálatot nem a Bizottság kezdeményezte, hanem a tagállami bíróság fordult előzetes döntéshozatali eljárás keretében a Bírósághoz, ami újdonságnak számít, mivel korábban hasonló ügy még nem jutott el a Bíróságra.<sup>487</sup> Az ügy háttérében egyébként egy korábban, a kongregáció tulajdonában álló épületegyütteshez tartozó iskola előadótermének átépítése és kibővítése kapcsán – melyet összejövetelekre, konferenciákra és kurzusok tartására használtak – megfizetésre került önkormányzati adó állt, melyet a Spanyolország és a Szentszék között megkötött gazdasági megállapodásra hivatkozva akartak visszaigényelni. A jogvita tárgyát képező előadóteremben állami, illetve ún. szabadoktatás folyt. Habár főszabály szerint az egyházak az állami támogatásokra vonatkozó szabályozáson kívül esnek, az előbb említett funkcionális megközelítés miatt, amennyiben gazdasági tevékenységet folytatnak, mégis vállalkozásnak minősülnek. A konkrét ügyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az előadóteremben folytatott szabadoktatás – mivel ennek költségét túlnyomórészt a diákoknak kell állniuk – annak minősül.<sup>488</sup>

Amennyiben a kedvezményezett vállalkozás, akkor ezt követően magát a konkrét adóintézkedést kell megvizsgálni. Ahhoz, hogy ez állami támogatásnak minősüljön, az alábbi feltételeknek kell egyidejűleg teljesülniük:

- előny,
- állami eredet,
- szelektív,
- az intézkedésnek érintenie kell a tagállamok közötti kereskedelmet, valamint
- torzítania kell a versenyt vagy azzal kell fenyegetnie.

---

<sup>486</sup> C-74/16. sz. ügy Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania kontra Ayuntamiento de Getafe, [ECLI:EU:C:2017:496].

<sup>487</sup> Françoise CURTIT-Anne FORNEROD: State Support for Religions: European Regulation. Francis Messner. Public funding of religions in Europe, *Ashgate* 2015, Cultural diversity and law in association with RELIGARE, 9781472428912. <halshs-01659227>, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-01659227/document>, 1-16.

<sup>488</sup> Az ügy részleteiről lásd: WÁGNER Tamás Zoltán: Egyház és az állami támogatások kérdése, avagy a Betania ügy. *A Jog tudománya, a mindennapok joga I. konferenciakötet*, DE Praetor Szakkollégium, Debrecen 2019. 222-236.

#### 4.2.3.2. Előny

Az egyes feltételekre pillantva érdemes kiemelni, hogy az előny fogalmát a Bizottság rendkívül szélesen értelmezi: „*az előny olyan gazdasági előny, amelyet egy adott vállalkozás rendes piaci körülmények között nem tudott volna megszerezni*”.<sup>489</sup> Az uniós bíróságok, valamint a Bizottság is rendszeresen hangsúlyozza, hogy előnynek nemcsak a pozitív juttatások minősülnek, hanem azok az intézkedések is, amelyek enyhítik a rendes körülmények között a vállalkozás költségvetésében megjelenő terheket: vagyis az intézkedés által pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe kerülnek a vállalkozások, míg az állam számára bevételkiesést eredményez. Ebbe a körbe tartozik többek között az az eset is, amikor egy megállapodás garantálja egy államilag ellenőrzött vállalkozásnak, hogy a piaci viszonyokhoz képest magasabb áron, kizárólagos joggal szállíthat az államnak bizonyos árukat és szolgáltatásokat. A megállapodás lehetővé tette a kedvezményezettek számára, hogy kereszttámogatást nyújtsanak a kereskedelmi tevékenységeiknek, amely hozzájárult az adott területen a versenytársak kiszorításához.<sup>490</sup> Az adók tekintetében pedig idetartozhat például az adóalap csökkentése, az adó összegének teljes vagy részleges elengedése, illetve az adótartozás halasztása, törlése vagy akár különleges átütemezése is. Emellett az adminisztratív terhek csökkentése is állami támogatásnak minősülhet, amennyiben olyan pénzügyi terhek enyhítéséről van szó, amelyek az érintett vállalkozás tevékenységének rendes költségeihez tartozik.<sup>491</sup>

Az előny két fajtáját különböztethetjük meg: közvetlen és közvetett. Amíg az előbbi esetben az érintett vállalkozások az intézkedés elsődleges címzettjei, addig az utóbbinál az intézkedést úgy alakították ki, hogy a másodlagos hatásai beazonosítható vállalkozásoknál vagy vállalkozáscsoportoknál jelenjenek meg (noha nem ők az elsődleges címzettek). Amennyiben az utóbbiak nem minősülnek vállalkozásnak, akkor azt kell megvizsgálni, hogy a támogatás közvetítőjénél marad-e az előnyből, vagy azt részben vagy teljes mértékben továbbítja-e a végső kedvezményezettek számára.<sup>492</sup> A közvetett előny akkor is megvalósulhat, ha a támogatást közvetlenül nem gazdasági tevékenységet végző magánszemélyek kapja. Ennek tipikus példája, ha az előfizetési díjat megfizető fogyasztók új televíziókészülék vásárlása esetén meghatározott összeget kapnak az ún. set top boxok megvásárlásához a digitális átállás

<sup>489</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o. 15. o.

<sup>490</sup> XXVIII. Versenypolitikai jelentés, 196. pont.

<sup>491</sup> FORT i. m. 376.

<sup>492</sup> T-81/07., T-82/07. és T-83/07. sz. egyesített ügyek, Jan Rudolf Maas és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2009:237] 165-182. pont.

megvalósítása érdekében. Ebben az esetben a Bizottság szerint ugyanis a magánszemélyeken keresztül közvetetten tulajdonképpen az állam a digitális földfelszíni műsorszolgáltatókat, valamint a fizetős digitális televíziós szolgáltatásokat kínáló kábeltévé-üzemeltetőket támogatja.<sup>493</sup> Az ügy eljutott egészen a Bíróságig, amely egyrészt megerősítette, hogy a fogyasztóknak nyújtott támogatás közvetett előnyt jelentett egyes műsorszolgáltatóknak. Másrészt rávilágított arra is, hogy amennyiben helyt adnánk annak az érveknek, hogy a magánfogyasztóknak nyújtott támogatás nem minősül állami támogatásnak, akkor az EUMSZ 107. cikk 2. bekezdés a) pontja értelmét vesztené, mivel akkor a belső piaccal való összeegyeztethetőség kérdése sohasem merülne fel.<sup>494</sup> A közvetett előny kapcsán viszont fontos kiemelni, hogy nem szabad összekeverni a másodlagos gazdasági hatásokkal, amelyek majdnem minden állami támogatási intézkedésben jelen vannak. Utóbbiakra nem vonatkozik az állami támogatás kontrollja, mivel az a gyakorlatban ellehetetlenítené a támogatások értékelését.<sup>495</sup> Ugyanakkor előfordulhat, hogy egyszerre valósul meg közvetlen és közvetlen előny, mint például az egymásra épülő tevékenységi szinteken működő vállalkozások esetében.<sup>496</sup>

Fontos kiemelni, hogy az intézkedés formájának, okának vagy céljának egyáltalán nincs jelentősége, egyedül a hatás számít. E tekintetben pedig annak sincs jelentősége, hogy a vállalkozásnak a támogatásra elutasítására esetlegesen volt-e lehetősége vagy sem.<sup>497</sup> A tagállamok továbbá arra sem hivatkozhatnak, hogy a vállalkozás azért részesült támogatásban, hogy a más tagállamokban lévő versenytársaival szembeni kedvezőtlenebb helyzetét enyhítse, mivel a támogatást csak az adott vállalkozás pénzügyi helyzetének változása szempontjából lehet értékelni.<sup>498</sup>

Az esetjogban viszont több olyan eset is ismert, amikor kizárt az előny megléte, úgy mint:

- a jogellenesen beszedett adók visszatérítése,
- ha a nemzeti hatóságok kötelesek az általuk bizonyos vállalkozásoknak okozott károkért járó kártérítésre,

<sup>493</sup> Az Olasz Köztársaság által digitális dekóderek megvásárlásához nyújtott C 52/2005 (ex NN 88/2005, ex CP 101/2004) állami támogatásról szóló 2007/374/EK bizottsági határozat (HL L 147. 1., 2007. 06. 08.).

<sup>494</sup> C-403/10. P. sz. ügy, Mediaset S.p.A. kontra Bizottság [ECLI:EU: C:2011:533] 61-66., illetve 73-83. pontok.

<sup>495</sup> TÓTH (2020) i. m. 833.

<sup>496</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 115-116. pont

<sup>497</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 67. pont

<sup>498</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 72. pont

- kisajátításért adott kártalanítás megfizetése,<sup>499</sup>
- bizonyos esetekben az általános gazdasági érdekű szolgáltatás nyújtása során felmerült költségek kompenzációja tekintetében,
- állam piaci magánbefektetőként jár el.

Az utolsó két eset bővebb magyarázatra szorul. Az előbbi kapcsán röviden érdemes azt megjegyezni, hogy ez egy nagyon speciális területe az uniós jognak. Ide ugyanis olyan piaci természetű szolgáltatások tartoznak, amelyeket a tagállamok, illetve az Európai Unió az általános érdek alapján specifikus közszolgáltatási kötelezettségekként definiál pl: postai szolgáltatás, energiaszektor, hírközlés stb. A tagállamok e téren széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, mivel egy adott szolgáltatás általános gazdasági érdekű szolgáltatássá minősítése alapvetően az ő hatáskörükbe tartozik. A Bizottság és az uniós bíróságok csak a nyilvánvalóan hibás minősítéseket bírálják felül.<sup>500</sup> Az uniós jogi fellépés korlátozottságát emellett még az is mutatja, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szigorú szabályozást jellemzően éppen az általános gazdasági érdekű szolgáltatások „segítségével” lehet áttörni.<sup>501</sup> Ez utóbbi tekintetében viszont a Bíróság az Altmark Trans ügyben<sup>502</sup> egy négy elemből álló konjunktív feltételrendszert dolgozott ki, hogy mikor lehet kizárni – a felmerült költségek kompenzációja során az állami támogatássá minősítés egyik elemét – az előny meglétét. A feltételek az alábbiak:

- a közszolgáltatási feladat világosan meghatározott,
- a közszolgáltatás kompenzálásának paraméterei előzetesen és világosan meghatározásra kerültek,
- a kompenzációs mechanizmus kizárja a túlkompenzáció lehetőségét,
- a közszolgáltató vagy versenyeztetéssel kerül kiválasztásra, vagy a közösség számára leghatékonyabb szolgáltató látja el a feladatot.<sup>503</sup>

<sup>499</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 71. pont.

<sup>500</sup> GALAMB Zsófia–KÁNYÁSI Zsófia: Az általános gazdasági érdekű szolgáltatások működtetésével megbízott vállalkozásoknak közszolgáltatásért járó ellentételezés formájában megítélt állami támogatások. *Állami Támogatások Joga*, 5 (2010/1), 80-81.

<sup>501</sup> GYULAI-SCHMIDT Andrea: Az uniós állami támogatási szabályok közszolgáltatásokra, – különös tekintettel a szociális szolgáltatásokra – vonatkozó alkalmazása. [https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12417/file/allami\\_tam\\_szocialis\\_szolg.pdf](https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12417/file/allami_tam_szocialis_szolg.pdf), 2.

<sup>502</sup> C-280/00 sz. ügy Altmark Trans GmbH és Regierungspräsidium Magdeburg kontra Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH [ECLI:EU:C:2003:415] 95. pont.

<sup>503</sup> Az esetet részletesen ismerteti: STAVICZKY Péter: Az Altmark-ítélet negyedik feltételének teljesülése a Bizottság gyakorlatának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 14 (2012/2), 25-26. Amennyiben ezen feltételek közül valamelyik nem teljesül, akkor az adott intézkedést be kell jelenteni a Bizottságnak, amely azt jellemzően az EUMSZ 106. cikk (2) bekezdése alapján hagyja jóvá.

A második eset a piaci magánbefektető elvével kapcsolatos, melynek lényege abban áll, hogy az állam is – más piaci szereplőkhöz hasonlóan – megjelenhet az adott piacon (például állami szerv formájában). Azonban nem élhet vissza erőfölényével és nem biztosíthat más piaci szereplőnek tisztességtelen versenyelőnyt. Amennyiben ennek megfelelően jár el, vagyis olyan döntéseket hoz, amelyeket normál piaci körülmények között működő, rövid távon a profitmaximalizálás szempontjától vezérelt piaci magánbefektető is megtett volna, akkor nem beszélhetünk állami támogatásról.<sup>504</sup> A gazdasági észszerűség megállapításához az állami intézkedésről szóló döntés meghozatalának időpontjában fennálló körülményekből kell kiindulni.<sup>505</sup> Azt kell elsősorban megvizsgálni, hogy az adott ügyletben elért hozam megfelel-e az érintett ágazat átlagos hozamának. Ennek érdekében többek között törekednie kell a nyilvánvaló nyereségszerzési lehetőségek kihasználására, ugyanakkor nem feltétel, hogy ezek azonnal is jelentkezzenek. Nem vehet részt olyan ügyletekben, amelyek megtérülésére nincs esély vagy aránytalan – a várható nyereség által nem kompenzált – kockázatokat rejtenek. Más magánbefektetőknek az adott ügyletben azonos feltételek mentén való részvétele általában növeli az elvre való hivatkozás sikerét. Ugyanakkor, ha a tagállam részben vagy teljes mértékben lemond az őt megillető profitról a piaci magánbefektető javára, akkor már állami támogatásról beszélhetünk. A piaci magánbefektető elvének alkalmazását nem zárja ki az a tény, hogy az adott tagállam az előnyt adóintézkedés formájában nyújtja, mivel e kritérium annak megelőzésére szolgál, hogy a kedvezményezett állami vállalkozás az állami források révén a versenytársainál kedvezőbb pénzügyi helyzetbe kerüljön, utóbbi pedig nem az előny rendelkezésre bocsátásának formájától, hanem azon összegtől függ, amelyben végeredményben részesül.<sup>506</sup> A gazdasági szereplők széles köre miatt esetenként nehéz meghatározni, hogy ki minősül piaci magánbefektetőnek, különösen, ha egy nehéz helyzetben lévő állami tulajdonú vállalat megmentéséről van szó (utóbbi esetben azt kell nézni, hogy vajon egy hasonló helyzetben lévő piaci magánbefektető hajlandó lenne-e lépéseket tenni a vállalat megmentése érdekében). A tagállamok helyzetét tovább nehezíti, hogy a Bizottság által lefolytatott vizsgálatoknak korlátozott az uniós bírósági felülvizsgálata, valamint a piaci magánbefektető elve tekintetében a bizonyítási teher minden esetben a tagállamokon van.<sup>507</sup>

<sup>504</sup> SOÓS Gábor: Az állami támogatások európai uniós jogi szabályai. *Európai Tükör*, 2014/2. 218., HARGITA i. m. 26.

<sup>505</sup> C-482/99. sz. ügy, Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:294] 71. pont.

<sup>506</sup> C-124/10. P. sz. ügy, Bizottság kontra Électricité de France (EDF) [ECLI:EU:C:2012:318] 88-91. pont.

<sup>507</sup> STAVICZKY Péter: A piaci magánbefektető elve az uniós joggyakorlat tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 13 (2012/1), 3-19., HARGITA i. m. 26-27., NYIKOS i. m. 172-175.

Főszabály szerint – tekintettel arra, hogy a közvetlen adók esetében továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül – az előny megállapításához a tagállami normál adórendszerrel való eltérés szükséges,<sup>508</sup> mivel – ahogy azt a Bíróság a Gibraltar ügyben<sup>509</sup> is megerősítette – nem létezik alapértelmezett adórendszer az uniós jogban.

A konkrét ügyek kapcsán érdemes megemlíteni, hogy a Bizottság előnynek minősítette többek között a magyar reklámadószabályozás,<sup>510</sup> a lengyel kiskereskedelmi adó, valamint az élelmiszerláncfelügyeleti díj<sup>511</sup> során alkalmazott progresszív adókulcsokat. Az uniós bíróságok ezzel szemben több ítéletben<sup>512</sup> is azt hangsúlyozták, hogy a progresszív adókulcsokat – mivel azok a normál adórendszer részét képezik – nem lehet előnynek minősíteni.

Végezetül érdemes kiemelni, hogy a tagállamok helyzetét az sem segíti, hogy az előny bizonyításának a terhe – noha azt számszerűsíteni nem kell – a Bizottságon van.<sup>513</sup> Nem véletlen tehát, hogy több szerző is kritizálja a Bizottság gyakorlatát. A leggyakoribb kritika, hogy a Bizottság a vizsgálatok során sokszor csak az előny meglétére fókuszál, s keveset foglalkozik a szelektivitás kérdésével.<sup>514</sup> Egyesek szerint pedig egyenesen mellőzi ezt a követelményt, amivel szembe megy a jelenlegi esetjoggal, s az EUMSZ 107. cikkével is. Ugyanis a gazdasági előny szelektivitása megdönthető vélelem, s ráadásul a két fogalom elkülönül egymástól, ami független vizsgálatot igényelne.<sup>515</sup>

#### 4.2.3.3. Állami eredet

A második feltétel, az állami eredet kapcsán meg kell jegyeznünk, hogy az tulajdonképpen két kumulatív elemből áll: államnak való betudhatóság és állami forrás. Ennek alapjait a Bíróság a

<sup>508</sup> Ennek részleteit lásd a szelektivitás résznél.

<sup>509</sup> C-106/09 P. sz. ügy Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]. 90. pont.

<sup>510</sup> 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o. 43-45. pont.

<sup>511</sup> 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 36-37. pont.

<sup>512</sup> Ennek kapcsán lásd például: T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448] 70-111. pont, T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338] 55-111. pont, C-323/18. sz. ügy Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ECLI:EU:C:2020:140] 50-76. pont.

<sup>513</sup> C-559/12 P. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [EU:C:2014:217] 62. pont.

<sup>514</sup> GOTTLEB i. m. 50.

<sup>515</sup> Liza Lovdahl GORMSEN: EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga. *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 7., no. 6. (2016) 374.



Stardust Marine ügyben<sup>516</sup> rakta le, ahol kimondta, hogy a két elem teljesülését külön-külön kell vizsgálni. Emellett kifejtette, hogy ahhoz, hogy valamely intézkedést állami támogatásnak lehessen minősíteni, szükséges az, hogy az intézkedést az államnak be lehessen tudni, és erre nem lehet pusztán azon körülményből következtetni, hogy az említett intézkedést hatóság hozta. Meg kell továbbá vizsgálni, megállapítható-e, hogy a hatóságok valamilyen módon részt vettek ezen intézkedés meghozatalában. Nem szükséges ugyanakkor bebizonyítani, hogy a konkrét döntést az állami hatóságok befolyásolták-e. A Bíróság példálózó jelleggel felsorolta azokat a szempontokat, amelyekből következtetni lehet az államnak való betudhatóságra:

- az állami vállalkozás a döntését a hatóságok engedélye nélkül nem hozhatja meg,
- az állami vállalkozás integrációja a közigazgatás szervezetrendszerébe,
- az állami vállalkozás tevékenységének jellege és azok piaci feltételek melletti gyakorlása,
- az állami vállalkozás jogi státusza (magánjogi vagy közjog alá tartozó jogalanyisága),
- az állami hatóságok felügyeleti tevékenységének intenzitása az állami vállalkozás vagy vezető tisztségviselői felett,
- bármilyen bizonyíték, amelyből az állami hatóságok döntéshozatalban történő részvételére vagy annak hiányára lehet következtetni az intézkedés céljára, tartalmára vagy nyújtásának feltételeire.

A betudhatóság tekintetében fontos leszögezni, hogy ennek célja, hogy ne lehessen az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat kikerülni autonóm intézmények létrehozásával. Így nemcsak akkor valósulhat meg, ha az előny biztosítása mögött közigazgatási szervek állnak, hanem akkor is, ha egy közigazgatási szerv által kijelölt magánjogi szervezet vagy közjogi szerv van ebben a helyzetben. Mindez jól mutatja, hogy ez a fogalom széleskörű alkalmazási lehetőségeket rejt magában, amit az esetjog is megerősít.

Erre jó példa az Air France ügy,<sup>517</sup> amely rávilágít arra, hogy annak sincs jelentősége a betudhatóság szempontjából, ha az adott szerv a központi kormányzattal szemben bizonyos fokú autonómiával rendelkezik. A konkrét ügyben az Air France által kibocsátott kötvényeket és bankjegyeket felvásárolta egy törvény által létesített köztestület, a Caisse egyik leányvállalata. Franciaország arra hivatkozott, hogy ez nem minősül állami támogatásnak, mivel mindkét intézmény független a francia kormánytól. Azonban a Törvényszék ezt az érvet nem fogadta el és rámutatott arra, hogy az érintett intézmény bizonyos fokú különállása nem

<sup>516</sup> C-482/99. sz. ügy Francia Köztársaság kontra az Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:2002:294] 51-56. pont.

<sup>517</sup> T-358/94. sz. ügy Compagnie nationale Air France kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1996:194].

jelenti azt, hogy az nem lenne a közszeaktor része. Ez utóbbi tény pedig elegendő annak megállapítására, hogy – noha az ügylethez nem kellett a francia kormány jóváhagyása – az intézkedés betudható a tagállamnak. A Van der Kooy ügyben<sup>518</sup> pedig egy magánjogi jogalany, a Gasunie nevű holland gázszolgáltató vállalat által megszabott tarifák kapcsán merült fel a betudhatóság kérdése. A konkrét ügyben az érintettek arra hivatkoztak, hogy a vállalat magánjogi jogalanyisága, valamint az a tény, hogy a tarifák meghatározásában az állam nem vesz részt (az magánjogi megállapodás tárgya), kizárja a betudhatóságot. A Bíróság ezzel szemben rámutatott arra, hogy:

- a Gasunie részvényeinek 50%-át az állam birtokolta és a tarifa díjának meghatározása tekintetében hatáskörrel rendelkező felügyelőbizottság tagjainak a felét ő nevezte ki,
- továbbá a gazdasági miniszter jóváhagyásának hiányában a korábban meghatározott tarifadíj nem léphetett hatályba.

Ennek következtében a Bíróság szerint az érintett vállalat nem rendelkezett tényleges autonómiával a gázdíjak meghatározására, így megállapította az államnak való betudhatóságot.<sup>519</sup>

Noha a fentiek fényében jól látszik, hogy nem könnyű mentesülni a betudhatóság alól, mindez nem jelenti azt, hogy a látszólag egyértelműnek tűnő esetekben sem kellene alapos vizsgálatot lefolytatni. Ugyanis például önmagában abból a tényből, hogy az intézkedést közzállalkozás hozta meg, még nem lehet az államnak való betudhatóságot feltételezni. Ehhez ugyanis az adott ügy valamennyi releváns körülményét át kell tekinteni.

Bizonyos esetekben viszont vannak olyan jelek, amelyek betudhatóságra utalnak. Ezeket a Bizottság 2016-os Közleménye részletesen felsorolja. Többek között idetartozik, ha:

- az adott szerv nem hozhatta meg a vitatott határozatot a közigazgatási szerv követelményeinek figyelembevételével,
- a közzállalkozást az állammal összekapcsoló szervezeti jellegű tényezők megvannak,
- a támogatás nyújtásában közreműködő vállalkozásnak figyelembe kellett vennie a kormányzati szervek által közzétett iránymutatásokat,
- a közzállalkozás a közigazgatási struktúrák szerves részét képezi.<sup>520</sup>

<sup>518</sup> C-67/85., C-68/85. és C-70/85. sz. egyesített ügyek Kwekerij Gebroeders van der Kooy BV és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1988:38].

<sup>519</sup> Az előbbi két esetet részletesen ismerteti: Rein WESSELING-Marieke BREDENOORD-SPOEK: State Measure. In: Philipp WERNER-Vincent VERODEN (eds.): *EU State Aid Control Law and Economics*. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International B.V, 2017. 89-90., 92.

<sup>520</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 39-43. pont.

Ezzel szemben viszont egy állami vállalat belső előírásainak vagy akár a vonatkozó nemzeti jogszabályoknak a megsértése nem eredményezi automatikusan a betudhatóság kizárását, ehhez ugyanis az ügy valamennyi releváns körülményét meg kell vizsgálni, különös tekintettel arra, hogy jogvita esetén a hatóság helybenhagyta-e volna azt.<sup>521</sup>

A fentiekén túl fontos kiemelni, hogy a Deutsche Bahn doktrína<sup>522</sup> fényében csak tagállamok esetében beszélhetünk betudhatóságról, az uniós aktusok mentesülnek az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alól. Ennek háttérében egyrészt az áll, hogy maga az EUMSZ 107. cikke korlátozza a szabály alkalmazását a tagállamokra. Másrészt, noha a tagállamok alapesetben előszeretettel törekednek arra, hogy saját vállalkozásaikat előnyben részesítsék, az uniós döntéshozatal során ezek a szándékok épphogy kioltják egymást, amelyet ráadásul az egyhangúság követelménye is tovább erősít.<sup>523</sup> Ehhez szorosan kapcsolódik, hogy akkor sincs szó betudhatóságról, ha a tagállam uniós jogalkotási aktusból eredő intézkedést hajt végre és nincs mérlegelési jogköre. Ha azonban van, akkor az az intézkedés már betudható a tagállamnak.<sup>524</sup> Noha látszólag ez a szabályozás egyértelműnek tűnik, e téren is merülhetnek fel viták. E tekintetben érdemes itt megemlíteni az ír jövedékiadó-mentesség ügyet, ahol a 92/81/EGK Tanácsi irányelv<sup>525</sup> 8. cikk 4. bekezdése a Tanácsnak biztosította azt a jogkört, hogy sajátos politikai megfontolásokból egyhangúlag, a – az érintett tagállam Bizottsághoz intézett kérelmét követően – Bizottság javaslatára eljárva bármely tagállam számára engedélyezze a hivatkozott irányelvben meghatározottakon kívül további mentességek vagy kedvezmények bevezetését. Ez pedig azt eredményezte, hogy a tagállamnak – ha közvetetten is – joga volt meghatározni a feltételeket, amelynek következtében teljesült az államnak való betudhatóság követelménye, így a Bizottság a kérdéses mentességet vizsgálhatta állami támogatási szempontból.<sup>526</sup> Szintén jó példa a magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj 2014. évi módosításának tárgyában hozott bizottsági döntés is, amelynek lényege az volt, hogy a korábbi szabályozást, ahol a díj mértéke az összes élelmiszerlánc szereplő számára egységesen az érintett értékesítési nettó árbevétel 0,1 %-a volt, egy progresszív díjszerkezet váltotta fel, melynek mértéke 0–6 % között változott az előző évi árbevétel nagyságának függvényében.

<sup>521</sup> STAVICZKY Péter: Az államnak betudható intézkedések legújabb értelmezése. *Állami Támogatások Joga*, 21 (2015/1), 14-15.

<sup>522</sup> T-351/02. sz. ügy Deutsche Bahn AG kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2006:104].

<sup>523</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Ruth MASON: A Political-Process Defense of Deference to EU Directives. *Virginia Law and Economics Research*, Paper No. 2018-17.

<sup>524</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 44-46. pont.

<sup>525</sup> A Tanács 92/81/EGK irányelve (1992. október 19.) az ásványolajok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról, HL L 316., 1992.10.31., 12–15. o.

<sup>526</sup> C-272/12. P. sz. ügy, Bizottság kontra Írország és társai [ECLI:EU:C:2013:812] 46-53. pont.

Magyarország azzal érvelt, hogy a módosítással csak egy uniós jogi aktusból eredő kötelezettségnek tesz eleget, melynek következtében – az uniós esetjog alapján – nem beszélhetünk állami támogatásról. A Bizottság azonban nem fogadta el a 882/2004/EK rendeletre történő hivatkozást, mivel az érintett rendelet általános kötelezettségeket fogalmazott meg a tagállamok számára, s nem írta elő a progresszív díjszerkezet kialakítását.<sup>527</sup>

Az állami eredet másik kumulatív eleme, az állami forrás kapcsán ugyancsak fontos leszögezni, hogy ezt mind a Bizottság, mind az uniós bíróságok szélesen értelmezik. Minden olyan eset idetartozik, ahol az érintett vállalkozás vagy vállalkozások előnyhöz juttatása közvetlen vagy közvetett módon az állami költségvetésből történik.<sup>528</sup> Ebbe pedig nemcsak a központi költségvetés, hanem a helyi önkormányzatok forrásai, valamint az állami bankok és alapítványok által nyújtott támogatások is beleértendőek. Ezen a tényen az sem változtat, ha a támogatást az állam által létrehozott vagy kijelölt szerv nyújtja, még ha az bizonyos fokú autonómiával is rendelkezik vagy magánjogi jellegű. Ugyanis az állam továbbra is meghatározó befolyással rendelkezhet felette pl: ő nevezi ki az igazgatótanács tagjait.<sup>529</sup> Érdekesség, hogy az uniós költségvetésből vagy nemzetközi pénzüzetektől érkező forrásokat is állami forrásnak kell tekinteni, ha ezek felhasználása a nemzeti hatóságok diszkrecionális jogkörébe tartozik. Ezzel szemben viszont egy független szakmaközi szervezet által nyújtott támogatás<sup>530</sup> vagy olyan uniós források esetében, amelyek felhasználásába a nemzeti hatóságok nem szólhatnak bele (az uniós szervek közvetlenül ítélik oda az érintetteknek, a hatóságoknak nincs diszkrecionális jogköre), nem beszélhetünk állami forrásról.<sup>531</sup>

Állami források gyanúja felmerülhet a közvállalkozások tekintetében is, mivel itt az államnak döntési jogosultsága van a források felhasználásának irányáról, e körbe különösen az állami vállalatcsoporton belüli átruházás tartozik (például anyavállalatról leányvállalatra). Ráadásul maga a közvállalkozás is biztosíthat támogatást.<sup>532</sup>

A tagállamok helyzetét nehezíti, hogy az állami támogatás megállapításához nem feltétlenül szükséges az állami források tényleges átruházása,<sup>533</sup> többek között az államnak befizetendő

<sup>527</sup> 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 32-35. pont.

<sup>528</sup> BARTHA i. m. 76.

<sup>529</sup> NYIKOS i. m. 49.

<sup>530</sup> SOÓS i. m. 217-218.

<sup>531</sup> VARGA Judit-BARTHA Ildikó: Közpénz, nem közpénz? Hazai és uniós joggyakorlat példái. In: HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.): *Honnan hová? A közpénzek védelméről*. Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 106-107.

<sup>532</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 49. pont.

<sup>533</sup> STAVICZKY (2015) i. m. 7.

bevételekről való lemondás<sup>534</sup>, valamint az állam által nem piaci alapon lebonyolított ügyletek vagy koncessziók piaci ár alatti biztosítása<sup>535</sup> is annak minősül. Továbbá önmagában véve egy pozitív költségvetési hatást generáló támogatás is lehet állami támogatás. Utóbbi háttérben az áll, hogy az állami források átruházását nem tagállami szinten, hanem az egyes kedvezményezettek szintjén kell vizsgálni. Éppen ezért például Belgium sikertelenül hivatkozott arra a Bizottsággal szemben, hogy az érintett adóintézkedés – mivel népszerű volt a külföldi cégek számára – többletbevételt generált az állami költségvetés számára.<sup>536</sup> Ugyanakkor viszont nem beszélhetünk állami források felhasználásáról, ha a konkrét intézkedés nem terheli meg az államháztartást. Erre jó példa a Van Tiggele ügy,<sup>537</sup> ahol a Bíróság kimondta, hogy a hatósági árak alkalmazása nem állami forrás, mivel az csak a fogyasztókat érinti.<sup>538</sup>

Szintén érdekes kérdés, hogy mi a helyzet a szabad hozzáférésű vagy a természeti erőforrásokhoz való hozzáférés, illetve különleges vagy kizárólagos jogok biztosítása tekintetében. Ez esetben is állami források átruházásáról van szó, ha az általános rendszer szerinti rendes összeget számítják fel, viszont ez nem áll fenn, ha az intézkedés szükségessége jogi szabályozásból ered vagy az olyan nemzeti szabályozás esetében sem, amely bizonyos termékekre minimumárat állapít meg.<sup>539</sup>

A fentiekén túlmenően érdemes külön is kiemelni a PreussenElektra ítéletet, ahol a Bíróság kimondta, hogy az állam által nyújtott előny önmagában véve még nem jelenti állami források közvetlen vagy közvetett igénybevételét. A konkrét ügyben az állam magánvállalkozásnak minősülő áramközvetítőknek írta elő, hogy a megújuló forrásokból előállított áramot magasabb áron kell átvenniük: a tranzakciók tehát magánvállalkozások között valósultak meg, így állami forrás felhasználásáról nem lehetett szó.<sup>540</sup> Az ítélet nyomán több tagállam is hasonló jellegű megoldásokkal kísérletezett annak érdekében, hogy megkerüljék az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat. A Bíróság ezen ügyek kapcsán azt vizsgálta, hogy az állam befolyást

<sup>534</sup> C-39/94. sz. ügy, Syndicat français de l'Express international (SFEI) és társai kontra La Poste és társai [ECLI:EU:C:1996:285] 62. pont.

<sup>535</sup> C-462/99. sz. ügy. Connect Austria Gesellschaft für Telekommunikation GmbH kontra Telekom-Control-Kommission és Mobilkom Austria AG [ECLI:EU:C:2003:297] 92-93. pont.

<sup>536</sup> 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 25. pont. Az esetet ismerteti: FORT i. m. 375.

<sup>537</sup> C-82/77. sz. ügy Openbaar Ministerie van het Koninkrijk der Nederlanden kontra Jacobus Philippus van Tiggele [ECLI:EU:C:1978:10].

<sup>538</sup> A kérdésről részletesen lásd: NYIKOS i. m. 49-50.

<sup>539</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 54-56. pont.

<sup>540</sup> C-379/98. sz. ügy PreussenElektra AG kontra Schlesweg AG [ECLI:EU:C:2001:160] 3-16., 54-81. pontok.

gyakorolt-e a források felhasználása tekintetében, amennyiben igen, akkor megállapította az állami forrás fennállását.<sup>541</sup>

A betudhatóságnál ismertetett Deutsche Bahn doktrína az állami források esetében is irányadó: uniós aktusok esetében, illetve olyan uniós aktusok tagállami végrehajtása során, ahol az érintett tagállamnak nincs mérlegelési jogköre, ott nem beszélhetünk állami forrásról. Ezzel szemben, ha van tagállami mozgástér, akkor az állami forrás felhasználása már nem kizárható.<sup>542</sup> Ennek analógiájára ez a logika követendő az uniós források vonatkozásában is. Itt azok az uniós források minősülhetnek állami forrásnak, amelyeket nem az uniós intézmények, hanem a tagállamok működtetnek pl: strukturális és kohéziós alapok.<sup>543</sup>

A progresszív adózást érintő ügyekben a Bizottság, valamint az uniós bíróságok valamennyi esetben állami forrásnak minősítették az egyes adóintézkedéseket, több alkalommal is azonos érvrendszer mentén. E tekintetben arra, az esetjogban kimunkált elvre hivatkoztak, hogy az olyan, az egyes vállalkozásoknak adójogi előnyt biztosító intézkedések is állami támogatásnak minősülhetnek, ahol ténylegesen nem került sor állami források átruházására.<sup>544</sup> Ugyanakkor a Bizottság néhány, progresszív adózást érintő ügyben az előbbitől eltérő módon azért állapította meg az állami forrás tényét, mivel a konkrét intézkedések révén a tagállam olyan bevételekről mond le, amelyeket szokásos körülmények esetén az érintett vállalkozásoktól beszedne.<sup>545</sup> Mindezek ismételten rávilágítanak arra, hogy a tagállamoknak e feltétel alól sem könnyű mentesülniük.

<sup>541</sup> Erről részletesen lásd: NYIKOS i. m. 52-53.

<sup>542</sup> Ennek kapcsán lásd a korábban ismertetett C-272/12. P. sz. ügy, Bizottság kontra Írország és társai [ECLI:EU:C:2013:812].

<sup>543</sup> Ezzel kapcsolatban lásd: C-213/81-215/81. sz. egyesített ügyek, Norddeutsches Vieh- und Fleischkontor Herbert Will, Trawako, Transit-Warenhandels-Kontor GmbH & Co., és Gedelfi, Großeinkauf GmbH & Co., kontra Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung [ECLI:EU:C:1982:351] 21-24. pont. Emellett ezzel a kérdéssel részletesen foglalkozik: NYIKOS i. m. 54-55., illetve TÓTH (2020) i. m. 845.

<sup>544</sup> Ennek kapcsán lásd például: 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-49. o. 36. pont; T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448] 73. pont; T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338] 58. pont.

<sup>545</sup> Ennek kapcsán lásd például: 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o. 42. pont; 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 35. pont.

#### 4.2.3.4. Szelektivitás

A harmadik feltétel, a szelektivitás, – mely szintén konjunktív elem – azt a célt szolgálja, hogy ne kelljen folyamatosan az adott tagállam jogszabályait más tagállamok jogszabályaival összevetni.<sup>546</sup> A szelektivitás megállapításához az érintett támogatásnak bizonyos vállalkozásokat, gazdasági ágazatokat vagy bizonyos áruk termelését kell előnyben részesítenie. Ez számtalan módon megvalósulhat, többek között akár a vállalkozások mérete, székhelye vagy a tevékenysége alapján. A szelektivitás megállapítása szempontjából nincs jelentősége annak, hogy a kedvezményezett vállalkozások ténylegesen igénybe vették-e és ha igen, milyen arányban a támogatásokat, valamint, hogy az abból nem részesülőknek a tagállam más kedvezményeket biztosít-e.<sup>547</sup>

A szelektivitás vizsgálata során a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokat kell figyelembe venni. Ez kérdés az elmúlt évek során többször is vitára adott okot a tagállamok, a Bizottság és az uniós bíróságok között, különösen az adóintézkedések (azon belül is a progresszív adók) tekintetében, amelyre a későbbiekben még visszatérünk.

A szelektivitás fogalma kapcsán fontos elhatárolnunk a szelektív intézkedésektől az általánosakat, amelyek esetében állami támogatást nem lehet megállapítani. Ezekre a Szerződések nem tartalmaznak konkrét iránymutatást, azonban az uniós esetjogban, valamint a Bizottság Közleményeiben bőven találunk idevonatkozó eseteket, így például idetartoznak a teljesen technikai jellegű adóintézkedések, valamint a környezetvédelmi, kutatás-fejlesztési vagy képzési tevékenységekhez kapcsolódó adókedvezmények. Szintén ebbe a körbe tartozik az is, ha a munkavállalókat érintő adócsökkentés úgy valósul meg, hogy az a munka-intenzív vállalkozásokat előnyben részesíti a tőke-intenzívekkel szemben. Azonban léteznek olyan intézkedések, amelyek látszólag általános hatályúak, mégis szelektívnek minősülnek. Ezekkel kapcsolatban a Bizottság 2016-os Közleménye úgy fogalmaz, hogy önmagában véve a támogatott vállalkozások nagy száma (mely akár egy egész gazdasági ágazat is lehet), az ágazatok sokfélesége vagy mérete nem mentesítő körülmény. Hasonló a helyzet, ha a támogatást több objektív feltétel mellett, előre meghatározott költségvetési összeg keretében, határozatlan számú, eredetileg egyenként nem azonosított kedvezményezettnek nyújtják.<sup>548</sup> Az előbbi kitételekre (látszólagos objektív feltételek) jó példa az Aland-szigeteki társasági

<sup>546</sup> Jakub KOCIUBIŃSKI: Selectivity criterion in state aid control. *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics*, vol. 2., no. 1. (2012) 4.

<sup>547</sup> STAVICZKY Péter: Szelektivitás az állami támogatásokra vonatkozó uniós joggyakorlatban, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 52. évf., 2010/1. 38.

<sup>548</sup> REMETEI (2013) i. m. 81-83.

adókedvezmény, melyet a szigeten alapított biztosítótársaságok vehettek igénybe a finanszírozási kockázataik csökkentésére. Noha az intézkedés látszólag nem volt szelektív, a gyakorlatban azzal csak a nagy multinacionális cégek élhettek.<sup>549</sup> Utóbbi kitétel (nem azonosított kedvezményezettek) pedig a Bíróság foglalkozott legutóbb a World Duty Free Group<sup>550</sup> ügyben. Ennek háttérében a spanyol társasági adó azon szabályozása állt, amely lehetővé tette a spanyol társaságoknak, hogy egy másik vállalatban való részesedésszerzés esetén – ha az elérte az 5%-ot és legalább 1 évig birtokolták – levonhassák az adóalapjukból a részesedésszerzésből származó üzleti és cégértéket (goodwill). Azonban míg a szabályozás belföldi részesedésszerzés tekintetében előírta a fúziót, addig külföldi esetén nem. A Bíróság – szemben a Törvényszékkel<sup>551</sup> – annak ellenére vizsgálat tárgyává tette a kedvezményből részesülő és nem részesülő vállalkozások hasonló ténybeli és jogi helyzetét, hogy minden adózó gyakorlati és elvi korlátozás nélkül élhetett a kedvezménnyel. Ennek kapcsán pedig megállapította, hogy az érintett vállalkozások hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, a spanyol szabályozás pedig indokolatlanul tett különbséget közöttük. Emellett hangsúlyozta, hogy nem szükséges a potenciális kedvezményezettek körét sem beazonosítani. Ennek nyomán megsemmisítette a Törvényszék ítéletét és azt megismételt döntéshozatal céljából visszautalta neki.<sup>552</sup> A Törvényszék az új ítéletében az intézkedést – elfogadva a Bíróság az érvelését – állami támogatásnak minősítette.<sup>553</sup> Mindezek összességében véve azt jelentik, hogy a tagállamoknak az egymástól független szabályok hatását is együttesen kell vizsgálniuk,<sup>554</sup> továbbá a konkrét intézkedésnek nemcsak formai, hanem ténylegesen is általánosnak kell lennie: minden vállalkozás számára egyenlő mértékben kell nyitva állniuk, amelyet sem a hatósági diszkrecionalitás, sem más, a gyakorlati hatásukat korlátozó tényező nem ronthat le.<sup>555</sup> A tagállamok továbbá nem hivatkozhatnak arra, hogy az intézkedés más tagállamok adórendszerének kedvezőbb szabályozását követi, mivel az érintett intézkedést az adott tagállam adórendszerével összefüggésben kell értékelni.<sup>556</sup> Ugyanakkor viszont az olyan

<sup>549</sup> 2002/937/EK határozat: A Bizottság határozata a Finnország által az Aland-szigeteki zárt biztosítótársaságokra alkalmazott állami támogatási programról, HL L 329, 2002.12.05., 22–29. o. Az esetet ismerteti: STAVICZKY (2010b) i. m. 39.

<sup>550</sup> C-20/15. P. sz. ügy Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981] 3-10., 20-121. pontok.

<sup>551</sup> T-219/10. sz. ügy Autogrill España, SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2014:939] 19-89. pont.

<sup>552</sup> A World Duty Free Group ügy háttéréről, illetve az EUB ítéletével kapcsolatban részletesen lásd: STAVICZKY Péter: Mikor szelektív egy adóintézkedés? *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 59. évf., 2017/7-8. 25-26.

<sup>553</sup> T-219/10. RENV. sz. ügy World Duty Free Group, SA, korábban Autogrill España, SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2018:784] 27-329. pont.

<sup>554</sup> STAVICZKY (2017) i. m. 26.

<sup>555</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 13. pont.

<sup>556</sup> STAVICZKY (2010a) 133-134.



hatósági diszkrecionalitás, amely az általános szabályok értelmezésén alapul, még nem vonja kétségbe az intézkedés általános jellegét. Szintén ez a helyzet, ha az adott intézkedés nem gyakorol minden vállalkozásra azonos hatást, hiszen az egyes vállalkozások is eltérő körülmények között működnek.<sup>557</sup>

A szakirodalomban a szelektivitás két fajtáját különböztetik meg: tárgyi és regionális szelektivitás. Előbbi értelmében egy adott intézkedés csak bizonyos vállalatokra vagy gazdasági ágazatokra vonatkozik. A tárgyi szelektivitás lehet *de iure* és *de facto*. *De iure* szelektivitás közvetlenül az olyan intézkedések odaítélésére vonatkozó jogi feltételekből fakad, amelyeket hivatalosan csak bizonyos vállalkozások számára tartanak fenn. Többek között idesorolható a méret vagy szektorális alapon diszkrimináló, valamint az exportáló vállalkozásokat előnyben részesítő intézkedések.<sup>558</sup> Emellett idetartozik az olyan eset is, ahol az adómentesség az érintett vállalkozás jogi formájától függően vehető igénybe.<sup>559</sup> Ezzel szemben *de facto* szelektivitás akkor állapítható meg, ha – noha az intézkedés alkalmazására vonatkozó hivatalos kritériumokat általános és objektív módon határozzák meg – az intézkedés struktúrája miatt annak hatásai vállalkozások egy adott csoportját jelentős előnyben részesítik, így különösen az olyan tagállami intézkedések, amelyek bizonyos korlátok felállításával a vállalkozások egy részét kizárják a kedvezményezett köréből pl: az csak a jelentős pénzügyi forrással rendelkezők számára elérhető<sup>560</sup>, csak meghatározott vállalkozások mentesülhetnek a működési költségek alól<sup>561</sup> vagy ha egy adóintézkedést csak bizonyos, a referenciarendszertől eltérő, nagyságrendet meghaladó befektetésre alkalmaznak.<sup>562</sup> Hasonló a helyzet, ha az intézkedés szektorális jellegű (függetlenül attól, hogy az érintett szektorban minden vállalkozásra vonatkozik), időfaktort tartalmaz vagy kísérleti jelleggel csak bizonyos vállalkozások esetében alkalmazandó, még akkor is, ha egy későbbi időpontban az minden vállalkozásra ki is terjedne.<sup>563</sup> Végezetül szintén e tárgykört érinti a hatósági diszkrecionalitás

<sup>557</sup> STAVICZKY (2010b) i. m. 38.

<sup>558</sup> NYIKOS i. m. 64.

<sup>559</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például a Paint Graphos ügyet, melyet részletesen ismertet Erdős Éva az alábbi tanulmányában: ERDŐS (2017a) i. m. 119-123.

<sup>560</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 120-122. pont.

<sup>561</sup> Erre jó példát szolgáltat a GEMO ügy, ahol a Bíróság rámutatott arra, hogy *de facto* szelektív az olyan intézkedés, amely jellemzően az állattartók, illetve a vágóhidak esetében biztosítja az állati tetemek összegyűjtésének költségei alóli mentesítést. E téren pedig nincs annak jelentősége, hogy magánszemélyek is részesültek a kedvezményből (a háziállatok elszállításának költségei tekintetében). C-126/01. sz. ügy Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie kontra GEMO SA [ECLI:EU:C:2003:622] 35-39. pont. Az esetet ismerteti: STAVICZKY (2010b) i. m. 40.

<sup>562</sup> T-92/00. és T-103/00. sz. egyesített ügyek, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-92/00. sz. ügy), Ramondín, SA és Ramondín Cápsulas, SA (T-103/00. sz. ügy) kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2002:61] 37-42. pont.

<sup>563</sup> KOCIUBIŃSKI i. m. 10-11.

kérdése is. Ezzel kapcsolatban fontos kiemelni, hogy önmagában véve a hatósági eljárás még nem eredményezi a szelektivitás megállapítását, kivéve, ha az mérlegelési jogkörrel rendelkezik. Utóbbiba viszont nem tartozik bele az az esetkör, amikor a hatóság csak az előre meghatározott objektív kritériumok teljesülését ellenőrzi vagy az egyenlő bánásmód megóvása érdekében törvényben meghatározott, korlátozott mérlegelési jogkörrel rendelkezik.<sup>564</sup> Ellenben, ha a kritériumrendszert tágran határozzák meg vagy felső költségvetési határ miatt nem minden potenciális kedvezményezett részesülhet a támogatásból, akkor az de facto szelektívnek minősül.<sup>565</sup> A konkrét ügyekre pillantva érdemes kiemelni a P Oy ügyet, melynek háttérében az állt, hogy a finn hatóságok elutasították az érintett, tulajdonosváltáson átesett cég azon kérelmét, hogy az előző években keletkezett veszteségeit levonhassa és átvihesse a következő adóévekre. Noha a finn társasági adószabályozás erre főszabály szerint lehetőséget ad, azonban ezt tulajdonosváltás esetén hatósági engedélyhez köti. Ezt viszont a cég semmilyen különleges indokkal nem támasztotta alá, így a hatóság a kérelmet elutasította. Az ügy előzetes döntéshozatal keretében a Bíróság elé került, ahol azt a kérdést kellett megválaszolnia, hogy ez az intézkedés – a hatóság mérlegelési jogköre miatt – állami támogatásnak minősül-e. Ennek kapcsán a Bíróság hangsúlyozta, hogy az engedélyeztetési rendszer önmagában véve nem eredményez szelektivitást, ha a mérlegelési jogkör azon feltételek vizsgálatára korlátozódik, amelyeket valamely meghatározható adóztatási célkitűzés érdekében állítottak fel, és a hatóság által alkalmazandó kritériumok az adószabályozás jellegében rejlenek. E tekintetben az olyan célkitűzés, mint a veszteségekkel való kereskedelem elkerülése, indokolható. Ezzel szemben viszont az adórendszerből idegen kritériumok alkalmazása – mint például a foglalkoztatás fenntartása – szelektívnek minősül. A konkrét ügyben a Bíróság – a releváns információk hiányában – nem tudott dönteni, így az előbb részletezett iránymutatás alapján a nemzeti bíróságnak kellett a végső döntést meghoznia.<sup>566</sup> A fentiek alapján jól látszik, hogy nem mindig könnyű eldönteni az egyes esetekben, hogy hatósági diszkrecionalitásról beszélhetünk-e vagy sem.

Ahogy azt előzőleg már említettük, a szelektivitás másik alaptípusa a regionális szelektivitás, ahol arról van szó, hogy a támogatás hatálya nem az egész tagállamra, hanem annak csak egy részére terjed ki. Főszabály szerint ez automatikusan állami támogatást eredményez. Korábban

<sup>564</sup> C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 64. pont. Az esetről részletesen lásd az alábbi tanulmányt: WÁGNER Tamás: A bányajáradékok és a szelektivitás kritériuma, avagy a MOL állami támogatásának ügye. Pázmány Law Working Papers, 2017/15.

<sup>565</sup> STAVICZKY (2010b) i. m. 40.

<sup>566</sup> C-6/12. sz. ügy P kontra Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö [ECLI:EU:C:2013:525] 23-27. pont. Az esetet részletesen ismerteti: Phedon NICOLAIDES: Selectivity and Administrative Discretion. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 23. August 2013. <https://www.lexxion.eu/stateaidpost/selectivity-and-administrative-discretion/>.

a Bizottság az ilyen intézkedéseket rendszeresen az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megsértéseként értékelte,<sup>567</sup> melyet jól mutatnak az Azori-szigetek,<sup>568</sup> illetve a Gibraltár<sup>569</sup> ügyekben – annak ellenére, hogy ezek a régiók alkotmányban rögzített adóautonómiával rendelkeztek – hozott negatív határozatai is.

A későbbiek során azonban az esetjogban megszülettek azok a feltételek, melyeknek eleget téve, mentesülhet az adott intézkedés.<sup>570</sup> Ezeket elsőként a Bíróság az Azori-szigetek ügyben<sup>571</sup> határozta meg, ahol lefektette az ún. autonómia teszt kritériumait. Ennek lényege, hogy a viszonyítási alapnak nem kell feltétlenül minden esetben a tagállamok teljes területére kiterjednie, ugyanis bizonyos feltételek teljesülése esetén a szubnacionális egységek is lehetnek viszonyítási alapok. Ennek háttérében az áll, hogy *„nem zárható ki, hogy egy államon belüli testület, de jure és de facto olyan jogállással rendelkezik, amely annak valamely tagállam központi kormányával szemben kellő autonómiát biztosít ahhoz, hogy az általa elfogadott intézkedések révén ez a testület, nem pedig a központi kormány játszik meghatározó szerepet azon politikai és gazdasági környezet kialakításában, amelyben a vállalkozások működnek”*. E tekintetben a Bíróság három forgatókönyvet vázolt fel:

- a központi kormány egyoldalúan úgy dönt, hogy egy meghatározott földrajzi területen csökkentett adókulcsot alkalmaz – ez minden esetben regionálisan szelektívnek minősül,
- az adóztatási hatáskörnek az egyes közigazgatási egységek (pl: autonóm régiók) felé történő szimmetrikus decentralizációja – ebben az esetben nem lehet szelektivitást megállapítani,
- végezetül aszimmetrikus decentralizáció esetén a szelektivitás kérdése azon múlik, hogy az adott közigazgatási egység elegendő autonómiával rendelkezik-e a tagállam központi kormányzatával szemben.

Ez utóbbi esetben a regionális szelektivitás akkor nem teljesül, ha:

<sup>567</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 17. pont.

<sup>568</sup> 2003/442/EK bizottsági határozat: A nemzeti adózási rendszer a személyi jövedelemadó és a társasági adó adókulcsának csökkentése tekintetében az Azori-szigetek Autonóm Régió sajátosságaihoz történő igazítására, HL L 150, 2003, 52.o.

<sup>569</sup> 2005/261/EK bizottsági határozat: a támogatási rendszerről, amelyet az Egyesült Királyság tervez megvalósítani a Gibraltári Kormány társasági adóreformja tekintetében, HL L 85, 2005.4.2., 1-26. o.

<sup>570</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o. 142-155. pont.

<sup>571</sup> C-88/03. sz. ügy Portugália kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:511] 58-67. pont. Az esetet részletesen ismerteti: GYÜRKÉS i. m. 22-27.

- az intézkedést olyan regionális vagy helyi hatóság fogadja el, amely alkotmányos síkon a központi kormánytól eltérő politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik,
- ezen felül az intézkedés elfogadása során a központi kormány nem avatkozhat be közvetlenül annak tartalmát illetően,
- végül, a régióban alkalmazott adókulcs (ok) pénzügyi következményei nem kompenzálhatók más régióból vagy hozzájárulásokkal, vagy szubvenciókkal.

Utolsó feltétel tekintetében ugyanakkor viszont felmerül a kérdés, hogy vajon mi a helyzet az olyan kormányzati transzferekkel, amelyeket az adott régiók évről-évre, a működésük biztosítására kapnak. Hiszen úgy tűnik, hogy szigorú értelmezés esetén az ilyen jellegű transzferek kizárják az autonómia teszt alkalmazását.<sup>572</sup> Erre a választ az UGT-Rioja ügy<sup>573</sup> adta meg, melynek értelmében amennyiben nincs közvetlen kapcsolat a kormányzati transzferek és az eltérő adókulcsok között, akkor az előbb említett harmadik feltételt is teljesítettnek kell tekinteni. Mindezek nyomán a tagállamok – és azon belül az adóautonómiával rendelkező szubnacionális egységek – adószuverenitása e téren megerősödött, s a Bizottság korábbi gyakorlata visszaszorult.

Ezt követően azt kell megvizsgáljunk, hogy pontosan milyen eljárás keretében dől el, hogy az adott intézkedés szelektív. Ez különösen az – állami támogatási ügyekben elsődlegesen eljáró – Bizottság tekintetében érdekes, mivel igen széles mérlegelési jogköre van, s ahogy láthattuk, illetve látni fogjuk egyre inkább arra törekszik, hogy a tagállamok mozgásterét – még a közvetlen adózás területén is – szűkítse. Ennek kapcsán fontos kiemelni a Bizottság 1998-as Közleményét, mely szerint *„nem korlátozza a tagállamok arra vonatkozó jogkörét, hogy döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön keresztül az adóterhet, ahogy célszerűnek vélik”*.<sup>574</sup> Tehát nem kérdőjelezi meg a tagállami adórendszereket, csak azt vizsgálja, hogy a kérdéses intézkedés hogyan illeszkedik bele egy adott tagállam adórendszerébe (ennek során pedig figyelmen kívül hagyja más tagállamok adórendszerét).<sup>575</sup>

Ennek során főszabály szerint az ún. szelektivitás tesztet alkalmazza,<sup>576</sup> mely az alábbi elemekből áll:

<sup>572</sup> H. C. Raymond LUJA: Tax related difficulties of state aid rules. *EATLP Helsinki, 2007 Conference – Discussion Paper*, 11.

<sup>573</sup> C-428/06–C-434/06. sz. egyesített ügyek Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) és társai kontra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya és társai [ECLI:EU:C:2008:488] 123-140. pont.

<sup>574</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 13. pont.

<sup>575</sup> TROVATO i. m. 3.

<sup>576</sup> A fenti módszer mellett a bírói gyakorlat a Gibraltár ügyben lefektette az „önmagában véve diszkriminatív adórendszer” elvét is, azonban ennek alkalmazására csak szigorú feltételek teljesülése esetén kerülhet sor, mivel

- *Azonosítja a referencia-rendszert, vagyis azoknak a szabályoknak a halmazát, melyek valamennyi vállalkozásra vonatkoznak:* A bizottsági, illetve a bírósági gyakorlat értelmében a referenciarendszer meghatározásához azonosítani kell az adott tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszert, melynek vonatkozásában a bizonyítási teher a Bizottságon van.<sup>577</sup> Ez a közvetlen adók esetében a legtöbbször az adott tagállam általános társasági adórendszere,<sup>578</sup> de bizonyos feltételek esetén – lásd fentebb – a viszonyítási alap lehet egy szubnacionális egység adórendszere<sup>579</sup> is. A referenciarendszer meghatározása igen gyakran komoly vitákat eredményez a tagállamok és a Bizottság között. Ez nem véletlen, hiszen a referenciarendszer meghatározásának döntő jelentősége van a vizsgálat eredményére nézve: a szelektivitást a referenciarendszerhez képest kell értékelni.<sup>580</sup> A referenciarendszer alapját képezhetik többek között az adóalapok, adómértékek, adókulcsok. A vizsgált csoportot a maga egészében kell elemezni, ideértve a csoportba tartozó, illetve a csoporton kívül eső vállalkozásokat is.<sup>581</sup> Tipikus hibának számít, ha az adott intézkedésből kívánjuk meghatározni a referenciarendszert és (gazdaság) politikai indokokkal igazoljuk azt, mivel ezáltal valamennyi intézkedést saját maga igazol.<sup>582</sup> Tekintettel arra, hogy a Bizottság előszeretettel szélesen határozza meg a referenciarendszert (pl: adott tagállam általános társasági adórendszere), ezért a

---

az általános alkalmazás de facto harmonizációval járna a tagállamok adórendszerei tekintetében. Vagyis ez a módszer csak akkor alkalmazható, ha a tagállami adóintézkedés nyilvánvalóan szelektív, és az állami támogatási szabályok kiketülésére irányul. Ugyanakkor viszont nem lehet arra hivatkozva használni, hogy az adóintézkedés komplex vagy a referenciarendszer nehezen meghatározható. Amennyiben ezek a feltételek fennállnak, akkor nem a háromlépcsős teszt alapján kell lefolytatni a vizsgálatot (mivel az téves eredményre vezetne), hanem a kérdéses adóintézkedést a maga egységében kell vizsgálni. A Bizottságnak fokozott bizonyítási terhe van, amelynek az indoklásban is tükröződnie kell. Erről részletesen lásd: KOÓS Gábor: A sávós adórendszerek állami támogatási szempontú vizsgálata. In: VALENTINY Pál-KISS Ferenc László-NAGY Csongor István-BEREZVAI Zombor (szerk.): *Verseny és szabályozás*. Budapest, MTA KRTK Közgazdaság-tudományi Intézet, 2017. 156-158.

<sup>577</sup> Ennek kapcsán lásd például: C-78/08-C-80/08. sz. egyesített ügyek Ministero dell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate kontra Paint Graphos Soc. coop. arl és mások [ECLI:EU:C:2011:550] 49. pont, C-20/15 P – Bizottság kontra World Duty Free Group, [ECLI:EU:C:2016:981] 57. pont, 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o. 46. pont, 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 39. pont.

<sup>578</sup> C-78/08-C-80/08. sz. egyesített ügyek, Ministero dell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate kontra Paint Graphos Soc. coop. arl és mások [ECLI:EU:C:2011:550] 50. pont, C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belgium és Forum 187 kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 95. pont.

<sup>579</sup> C-88/03. sz. ügy Portugália kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:511] 58-67. pont.

<sup>580</sup> ERDŐS Gabriella: *Társasági adóalap-, és adókedvezmények az állami támogatások rendszerében*. In: BÁN Dániel-NEMESSÁNYI Zoltán (szerk.): *Gazdasági jogi és adójogi tanulmányok*. Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest, 2021. 5.

<sup>581</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 201.

<sup>582</sup> Kelyn BACON: *European Community Law of State Aid*. First Edition. Oxford University Press, Oxford, 2009. 92.

tagállamoknak sokkal nehezebb dolguk van, ha meg akarják védeni a kérdéses intézkedést, mivel sokkal szélesebb azon vállalatok köre, melyeket a Bizottság hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősíthet.<sup>583</sup> Fontos kiemelni, hogy a közelmúltban a Bizottság a progresszív adókulcsokat nem tekintette az adórendszer részének, hanem egy hipotetikus, egykulcsos adórendszer alapján folytatta le a vizsgálatait. A Bizottság többek között arra hivatkozott, hogy a referenciarendszer határai önkényes módon lettek kialakítva, hogy a kisebb vállalkozásokat előnybe részesítsék a nagyobbakkal szemben, minden vállalkozásra különböző mértékű adókulcs alkalmazandó és így nem lehet egyetlen referenciakulcsot sem meghatározni.<sup>584</sup> Ezzel szemben az uniós bíróságok a progresszív adókulcsokat az adórendszer részének minősítették és a Bizottság lépését az adószuverenitás elve megsértéseként értékelték.<sup>585</sup> Érdekesség, hogy önmagában véve diszkriminatív adórendszer esetén szelektivitási tesztről és így referenciarendszerről sem beszélhetünk, ilyenkor a kérdéses adóintézkedést a maga egységében kell vizsgálni. Az elvet a Bíróság a Gibraltár ügy kapcsán fektette, ahol egy adóreform keretében egy komplex, három adóból (munkáltatói adó, vállalkozási ingatlanhasználati adó, nyilvántartási díj) álló rendszert alakítottak ki, amely valamennyi gibraltári székhellyel rendelkező társaságra vonatkozott és két vállalkozási kör – a pénzügyi szolgáltató társaságok és a közműtársaságok – esetében kiegészítő adókat is tartalmazott, továbbá a szabályozás részét képezte az a rendelkezés is, mely előírta, hogy a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó együttesen nem haladhatta meg az adózó nyereségének 15%-át. A Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy Gibraltár a látszólagos általános intézkedésekkel valójában az offshore társaságokat mentesíti az adófizetési kötelezettség alól, mivel azok nem rendelkeznek munkavállalóval, és nem használnak vállalkozási célra ingatlant sem. Ez pedig annak a következménye, hogy offshore társaságoknál nem lehet megállapítani az adóalapot.<sup>586</sup>

<sup>583</sup> Steven VERSCHUUR-Melina STROUNGI: State Aid and Tax Rulings - the Commission's Approach to Virtual Payments. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16., no. 4. (2017) 600-602.

<sup>584</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1. 42-49. pont, 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, HL L 49, 2017.2.25., 47-56. pont.

<sup>585</sup> Ezzel kapcsolatban lásd: T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338] 65-67. pont, C-323/18. sz. ügy Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ECLI:EU:C:2020:140] 69. pont. Lentebb a progresszív adók kérdését részletesebben is megvizsgáljuk.

<sup>586</sup> C-106/09 P. és C-107/09 P. sz. egyesített ügyek, Bizottság és Spanyol Királyság kontra Government of Gibraltar és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága [ECLI:EU:C:2011:732] 66-188. pont.

- *Megállapítja, hogy az adott intézkedés eltér-e a referencia-rendszerőtől, vagyis különbséget tesz-e a hasonló ténybeli és jogi helyzetben levő vállalkozások között:* Ennek azért van jelentősége, mivel szelektivitás csak akkor állhat fenn, ha az adott intézkedés célja szerint hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között tesz különbséget (ehhez a Bizottságnak meg kell határoznia az érintett szereplők körét).<sup>587</sup> Az összehasonlítást ugyanazon tagállamban lévő vállalkozások tekintetében kell lefolytatni.<sup>588</sup> A Bizottság számára a bizonyítási teher dacára a szelektivitási teszt ezen fázisa adja a legnagyobb mozgásteret az adott ügy egyéni szempontjainak mérlegeléséhez.<sup>589</sup> A tagállamok helyzetét nehezíti, hogy jelenleg nincs általános elfogadott teszt arra nézve, hogy az egyes vállalkozások mikor vannak ilyen helyzetben és mind a bizottsági, mind a bírósági gyakorlatban megfigyelhető, hogy ezt a kört szélesen határozzák meg.<sup>590</sup> Ez utóbbit jól mutatja, hogy ehhez a bírósági gyakorlat szerint nincs szükség arra, hogy adott tagállami adóintézkedés kedvezményezettjei és nem kedvezményezettjei versenytársaknak minősüljenek.<sup>591</sup> A tagállamok a referenciarendszertől való eltérés kapcsán nem hivatkozhatnak külső politikai célokra (regionális, környezet- vagy iparpolitika) sem.<sup>592</sup> E tekintetben érdemes itt megemlíteni az Adria-Wien Pipeline ügyet, ahol a Bíróság egy olyan, gáz- és elektromos áramfogyasztásra vonatkozó tagállami adóintézkedést vizsgált, amely a szolgáltatásokat nyújtó, illetve a termékeket gyártó vállalatok károsanyag kibocsátásának a csökkentését célozta. Itt a Bíróság, arra hivatkozva, hogy mindkét vállalattípus energiafogyasztása károsítja a környezetet, hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévőknek tekintette őket.<sup>593</sup> Amennyiben a referenciarendszertől való eltérés megvalósul, akkor az adott intézkedés *prima facie* szelektívnek minősül.<sup>594</sup> *Prima facie* szelektivitás feltételezhető, ha az adott adóintézkedés hatályát lényegi feltételek korlátozzák vagy földrajzilag van behatárolva, illetve ide sorolható az az esetkör is, ha a kérdéses adóintézkedés széleskörű mérlegelési

<sup>587</sup> C-143/99. sz. ügy, Adria-Wien Pipeline GmbH és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH kontra Finanzlandesdirektion für Kärnten [ECLI:EU:C:2001:598] 41. pont.

<sup>588</sup> C-408/04 P. sz. ügy Bizottság kontra Salzgitter [ECLI:EU:C:2008:236] 109. pont.

<sup>589</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 202.

<sup>590</sup> BORDÁCS Bálint: A digitális szolgáltatási adó állami támogatás jellegének kérdése. *Versenytiükör*, XV. évf., 2019/2. 7., illetve András Vidmar: Selectivity in European State Aid? 49.

<sup>591</sup> René REPASI: EU State Aid Law and Taxes. <https://repub.eur.nl/pub/107460/Briefing-Note-EU-State-Aid-law-and-taxes-.pdf>, 4.

<sup>592</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 135. pont.

<sup>593</sup> C-143/99. sz. ügy, Adria-Wien Pipeline GmbH és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH kontra Finanzlandesdirektion für Kärnten [ECLI:EU:C:2001:598] 52. pont.

<sup>594</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 128. pont.

jogkört biztosít a hatóságoknak, különös tekintettel a kedvezményezettek választási lehetőségei, a pénzügyi támogatás mértéke és a támogatási feltételek vonatkozásában.<sup>595</sup>

- *Amennyiben eltérés mutatkozik, a Bizottság azt vizsgálja, hogy mindezt mennyiben támasztja alá a rendszer természete vagy általános felépítése:* Amennyiben a tagállamnak az adott intézkedés vonatkozásában sikerül ezt igazolnia, akkor a referenciarendszertől egyébként eltérő intézkedés mégsem minősül szelektívnek. Ez akkor valósul meg, ha az intézkedés a referenciarendszer alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye, illetve ha az a magában a rendszerben rejlő és annak működését és eredményességét biztosító mechanizmusok következménye. A tagállamok itt sem hivatkozhatnak külső politikai célokra és a bizonyítási teher is rajtuk van. A lehetséges indokok közé tartozik többek között: adóelkerülés elleni küzdelem, adósemlegesség elve, kettős adóztatás elkerülése vagy a jövedelemadó sávos jellege és annak újraelosztási célja. A tagállamoknak továbbá megfelelő ellenőrző és felügyeleti eljárásokat is létre kell hozniuk és alkalmazniuk kell, illetve az intézkedéseknek meg kell felelniük a szükségesség-arányosság követelményének.<sup>596</sup> A tagállamok nehéz helyzetét többek között jól mutatja az Azori-szigetek ügy is, ahol az érintett autonóm régió a nemzeti adórendszert a regionális sajátosságok (a szigetek elszigetelt és periférikus jellege) miatt kiigazította: az autonóm régió bevételét képező jövedelemadó és a társasági adó mértékét csökkentette valamennyi gazdasági szereplő (természetes személy, jogi személy) vonatkozásában.<sup>597</sup> A Bíróság ugyan elismerte, hogy az Azori-szigetek elszigeteltségéből származó hátrányok főszabály szerint – pénzügyi helyzetüktől függetlenül – minden gazdasági szereplőt érintenek, viszont rámutatott arra, hogy önmagukban a regionális fejlesztési vagy a szociális kohéziós politikai célok nem elegendőek ahhoz, hogy a kérdéses intézkedéseket igazoltnak lehessen tekinteni.<sup>598</sup> Az igazolhatóság tekintetében érdekes kérdést vet fel a tagállami hatóságok mérlegelési jogköre is. Ugyanis, ha hatóságok, különösen a nyújtott intézkedés kedvezményezettjeinek és feltételeinek az adórendszertől idegen kritériumok alapján való meghatározását illetően, széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, akkor a rendszer természete vagy általános felépítése alapján a kérdéses intézkedést nem lehet

<sup>595</sup> C-241/94. sz. ügy, Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1996:353] 23. pont, C-200/97. sz. ügy, Ecotrade Srl kontra Altifomi e Ferriere di Servola SpA (AFS) [ECLI:EU:C:1998:579] 40. pont.

<sup>596</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 138-141. pont.

<sup>597</sup> C-88/03. sz. ügy, Portugália kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:511] 8-14. pont.

<sup>598</sup> C-88/03. sz. ügy, Portugália kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:511] 80-85. pont.



igazolni. Ezzel szemben egy engedélyezési rendszer önmagában véve nem zárja ki az igazolhatóságot, feltéve, ha az illetékes hatóság mérlegelési jogköre azon feltételek vizsgálatára korlátozódik, amelyeket valamely meghatározható adóztatási célkitűzés érdekében állítottak fel, és az e hatóság által alkalmazandó kritériumok az adórendszer jellegében rejlenek.<sup>599</sup> Végezetül fontos itt kiemelni, hogy szemben Bizottsággal (ezzel kapcsolatban lásd a referenciarendszernél elmondottakat), az uniós bíróságok a progresszív adókulcsokat a referenciarendszer részének és nem az attól való eltérésnek tekintették.<sup>600</sup>

A fentiek kapcsán tehát jól látszik, hogy a tagállamok sokszor értelmezési vitába keverednek a Bizottsággal, illetve a Bírósággal az adóintézkedéseik miatt. E tekintetben különösen a már előbb is említett progresszív adók kérdése adott okot a vitára, mivel a háromlépcsős tesztet alkalmazva a Bizottság több esetben is szelektívnek minősítette az árbevétel alapján kiszabásra kerülő progresszív adókat, illetve díjakat. A Bizottság negatív határozataiból kitűnik, hogy a progresszív adókulcsok alkalmazását csak nagyon szűk körben engedélyezi,<sup>601</sup> mivel azok – megítélése szerint – a gyakorlatban ahhoz vezetnek, hogy a tagállamok a nagy vállalkozásokkal szemben a kis vállalkozásokat részesítik előnyben, ami méretalapú diszkriminációt jelent. Utóbbi pedig egyúttal honossági („nationality”) alapú megkülönböztetést is eredményez, mivel az ide tartozó vállalatok zöme külföldi illetőségű.<sup>602</sup> Mindezt annak ellenére, hogy a különböző adókulcsok hatálya alá tartozó vállalkozások hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak. Továbbá a Bizottság határozataiban<sup>603</sup> még arra is rávilágított, hogy:

- csak akkor tartja alkalmazhatónak a progresszív adót, ha azt annak sajátos célja vagy az általa kezelni kívánt negatív externáliák indokolják (például, ha az intézkedés által kezelni kívánt externáliák is progresszív módon növekednek az árbevétellel párhuzamosan),

<sup>599</sup> C-6/12. sz. ügy P kontra Veronsaajien okeudenvolvontayksikkő [ECLI:EU:C:2013:525] 23-27. pont.

<sup>600</sup> Ennek kapcsán lásd például: T-836/16 és T-624/17 sz. egyesített ügyek, Lengyel Köztársaság v. Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338] 72. és 80. pont.

<sup>601</sup> Határozataiban többször is visszautalt az 1998-as Közleményének 24. bekezdésére, melynek értelmében újraelosztási (redisztribúciós) céllal csak jövedelem- vagy nyereségadókulcs esetében megengedett a progresszív jelleg, bevétel esetében nem.

<sup>602</sup> Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Ruth MASON-Leopoldo PARADA: Digital Battlefield in the Tax Wars. *Virginia Law and Economics Research Paper*, No. 2018-16, *92 Tax Notes International* 1183 (2018). 1191.

<sup>603</sup> Ennek kapcsán lásd például: 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-49. o., 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o., 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o.

- több alkalommal is arra hivatkozott, hogy az újraelosztási céllal bevezetett, árbevétel alapú progresszív adók nem veszik figyelembe az értékesítés során felmerült költségeket, s a vállalkozásokat fizetőképességük helyett méretük alapján sújtják,
- az árbevétel és a méret között szoros összefüggés van,
- nem fogadta el, hogy a progresszív kulcsok az adórendszer részét képeznék, ehelyett egy hipotetikus, egykulcsos adórendszert vett alapul a vizsgálataiban,

A Bíróság ezzel szemben az adószuverenitás elvére fokozottabban ügyel. A három spanyol tartomány által a nagy alapterületű kereskedelmi egységekre kivetett adók ügyeiben<sup>604</sup> például az állami támogatásokra vonatkozó szabályozással összeegyeztethetőnek minősítette ezeket az adókat. A Bíróság szerint ugyanis az adók hatálya alá tartozó nagy alapterületű kereskedelmi egységek, illetve az alá nem tartozó kis alapterületű egységek nem minősülnek az adók célját tekintve azonos ténybeli és jogi helyzetben lévőnek. Emellett az alapterületen alapuló adóztatás koherensnek tekinthető az adók által kitűzött célokkal (környezetvédelem, területrendezés), valamint az alkalmazott értékhatárok nem minősülnek nyilvánvalóan alkalmatlannak az elérni kívánt célok tekintetében.<sup>605</sup> Hasonló volt a helyzet a lengyel kiskereskedelmi adó ügyében is, ahol a Bizottság a progresszív adókulcsokat szelektív előnynek tekintve, az állami támogatásokkal összeegyeztethetetlennek minősítette a szabályozást. Azonban a Törvényszék megsemmisítette ezt a határozatot. Ítéletében többek között hivatkozott a tagállami adószuverenitás elvének a megsértésére, az adókulcsoknak az adórendszer tartalmából történő indokolatlan kizárására, illetve az adórendszer célkitűzéseinek helytelen megállapítására.<sup>606</sup> A Törvényszék a későbbiek során mindezt a magyar reklámadó esetében is megerősítette, valamint kimondta, hogy az árbevétel alapú, redisztribúciós célokat szolgáló progresszív adók sem minősülnek állami támogatásnak.<sup>607</sup> Ez utóbbit ráadásul a Bíróság is kimondta a Tesco ügyben: *„a Bizottság álláspontjával ellentétben, az árbevétel képezheti progresszív adóztatás alapját, mivel egyrészt az árbevétel összege semleges megkülönböztető ismérvnek minősül,*

<sup>604</sup> C-233/16. sz. ügy Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Generalitat de Catalunya, a Tribunal Supremo [Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2018:280], C-234/16. sz. és C-235/16. sz. egyesített ügyek Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias és Consejo de Gobierno del Principado de Asturias, a Tribunal Supremo (Spanyolország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek [ECLI:EU:C:2018:281], C-236/16. és C-237/16. sz. egyesített ügyek Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Diputación General de Aragón, a Tribunal Supremo (Spanyolország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2018:291].

<sup>605</sup> Az esetet részletesen ismerteti: STAVICZKY Péter: Az uniós joggal összeegyeztethetők a sávós különadók, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 60. évf., 2018/10. 22-23.

<sup>606</sup> T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338] 56-111. pont.

<sup>607</sup> T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448] 78-83., 88-104. pont.

*másrészt pedig az adóalanyok teherviselési képességét illetően releváns mutatónak tekinthető”.*<sup>608</sup>

A fentiek alapján tehát megállapíthatjuk, hogy mind a Bizottság, mind az uniós bíróságok kiemelt figyelmet szentelnek a szelektivitás kérdésének. Ez nem véletlen, hiszen az adóintézkedések szempontjából – az előny mellett – ez az egyik legfontosabb elem az állami támogatás fogalmi elemei közül, valamint a közvetlen adózás rendkívül érzékeny terület a tagállamok számára: megmaradt szuverenitásukra e területen kifejezetten „vigyáznak”. Ez utóbbi indokolt, mivel míg az elmúlt évek során a Bizottság a tagállami mozgástér szűkítésére törekedett, addig a Bíróság a tagállami adószuverenitás oldalára állva – különösen a progresszív adók esetében – fellépett a Bizottság törekvéseivel szemben. Mindezek ellenére – az esetjog fényében – összességében az látszik, hogy a tagállamoknak egyre nehezebb dolguk, ha mentesülni kívánnak a szelektivitás alól.

#### **4.2.3.5. Kereskedelemre gyakorolt hatás**

Az utolsó két feltétel tekintetében fontos megemlíteni, hogy a szakirodalomban többen is együtt kezelik ezeket, mivel szorosan kötődnek egymáshoz, s így jó eséllyel feltételezhető, hogy amennyiben a verseny torzulása megvalósul, akkor az egyúttal a tagállamközi kereskedelemre gyakorolt hatást is eredményez.<sup>609</sup> Ennek ellenére – ahogy azt majd a későbbiek során látjuk – célszerű a két elem teljesülését külön vizsgálnunk.

A kereskedelemre gyakorolt hatásra rátérve meg kell jegyeznünk, hogy a Bizottságnak kell – megfelelő indoklás mellett – meghatároznia azokat a körülményeket, amelyek alkalmasak a tagállamok közötti kereskedelem befolyásolására.<sup>610</sup> A kereskedelemre gyakorolt hatás főszabály szerint valamennyi támogatás tekintetében feltételezett, különösen, ha az adott intézkedés szelektivitását előzőleg már megállapították. Ez utóbbival kapcsolatban viszont többen is azon az állásponton vannak, hogy ezt olyan esetekre kellene korlátozni, amikor a tagállamok szándékosan támogatnak szektorspecifikus vállalkozásokat. Azonban ez esetben – párhuzamosan a Bizottság bizonyítási terhének növelésével – is lehetőséget kell adni az érintettek számára, hogy ezt a vélelmet megdönthessék.<sup>611</sup>

<sup>608</sup> C-323/18. sz. ügy Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ECLI:EU:C:2020:140] 70. pont.

<sup>609</sup> FORT i. m. 379.

<sup>610</sup> C-329/93., C-62/95. és C-63/95. sz. egyesített ügyek, Németországi Szövetségi Köztársaság és Hanseatische Industrie-Beteiligung GmbH és Bremer Vulkan Verbund AG kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1996:394].

<sup>611</sup> Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict

A tagállamok helyzetét tovább nehezíti, hogy egyrészt akkor is teljesül ez a feltétel, ha az intézkedés megerősíti egy EU-n belüli vállalkozás helyzetét,<sup>612</sup> másrészt nem szükséges megállapítani, hogy a támogatásnak tényleges hatása van a tagállamok közötti kereskedelemre, elegendő, ha az hatást képes gyakorolni.<sup>613</sup> A Bizottság ráadásul ezt – annak ellenére, hogy nem lehet hipotetikus vagy feltételezésen alapuló – gyakorlatilag evidenciaként kezeli, így a tagállamoknak nagyon nehéz dolguk van, ha ezt cáfolni szeretnék.

Hasonló a helyzet az ún. befektetőcsalogató támogatásokkal, illetve az exporttámogatásokkal is. Előbbi esetben arról van szó, hogy azért nyújtanak egy támogatást, hogy az adott beruházási helyszín mellett döntsön. Itt már az ígéret is elegendő ahhoz, hogy ez a feltétel teljesüljön. Az exporttámogatások vonatkozásában pedig nemcsak akkor valósul meg a kereskedelemre gyakorolt hatás, ha a támogatásban részesülő terméket más tagállamba exportálják, hanem akkor is ha az harmadik országba irányul. Utóbbi esetben ehhez az kell, hogy más uniós vállalkozás külpiazi helyzetét és ezáltal közvetve közös piaci teljesítményét érintse. Ez alól viszont kivételt képeznek a kis és közepes méretű vállalkozások.<sup>614</sup> Az exporttámogatások kapcsán fontos még kiemelni, hogy hiába nincs más tagállamba irányuló export a támogatás nyújtása idején, annak ellenére számolni kell a támogatás lehetséges jövőbeli hatásaival a tagállamok közötti kereskedelemre. Például a görög cementexportáló vállalkozások esetében a Bizottságnak figyelembe kellett volna vennie, hogy a hagyományos piacok tönkremenetelével szükségszerűen megjelenik a más tagállamokba irányuló exporttevékenység, a folyamatot ráadásul a tagállam által nyújtott támogatás csak még inkább elősegíti.<sup>615</sup>

A Bizottság számos, progresszív adókulcsokat alkalmazó tagállami intézkedés esetében állapította meg, hogy az adott piac nyitott a verseny előtt, tehát más tagállamokból származó szereplők is jelen vannak rajta, így az egyes szereplőknek nyújtott támogatások alkalmasak arra, hogy érintsék az EU-n belüli kereskedelmet.<sup>616</sup> A Bíróság pedig az olaszországi

---

of jurisdiction with fiscal autonomy. *Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*, 03/2017. 33.

<sup>612</sup> C-730/79. sz. ügy Philip Morris Holland BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1980:209] 11. pont.

<sup>613</sup> C-667/13. sz. ügy Estado português kontra Banco Privado Português SA és Massa Insolvente do Banco Privado Português SA [ECLI:EU:C:2015:151] 46. pont.

<sup>614</sup> TÓTH (2020) i. m. 856-857.

<sup>615</sup> T-447/93., T-448/93. és T-449/93. sz. egyesített ügyek, Associazione Italiana Tecnico Economica del Cemento és British Cement Association és Blue Circle Industries plc és Castle Cement Ltd és The Rugby Group plc és Titan Cement Company SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1995:130] 138-143. pont.

<sup>616</sup> Lásd például: 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o. 73. pont; 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-49. o. 62. pont; 2016/1848/EU határozata: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 58. pont.

bankszektorak nyújtott adócsökkentéssel kapcsolatban mondta ki, hogy „*az a körülmény, hogy valamely gazdasági ágazatot közösségi szinten liberalizálnak, eleget tesz annak a feltételnek, hogy a támogatásnak tényleges vagy potenciális hatása legyen a versenyre, illetve a tagállamok közötti kereskedelemre.*” Ráadásul a kedvezményezett vállalkozásnak még részt sem kell vennie a tagállamok közötti kereskedelemben, hiszen a kapott támogatások révén sikerrel csökkentheti annak esélyét, hogy a más tagállamokban letelepedett vállalkozások belépjenek az érintett piacra.<sup>617</sup>

Az előbb említett szigorú szabályok alól kivételt jelentenek az ún. de minimis támogatások, a de facto nemzeti szinten érvényesülők, valamint amikor a tranzakció teljes egészében az EU-n kívül zajlik: ilyenkor ugyanis főszabály szerint a kereskedelemre gyakorolt hatás nem állapítható meg.

E tekintetben fontos hangsúlyozni, hogy a Bizottság megítélése szerint egy bizonyos összeghatárt el nem érő támogatások nem befolyásolják a tagállamok közötti kereskedelmet, illetve nem torzítják a versenyt.<sup>618</sup> Ezzel kapcsolatban a Bizottság több rendeletet is kiadott, melyek közül az általános csekély összegű támogatásról szóló rendelet<sup>619</sup> érdemel külön figyelmet. Ennek értelmében ugyanis a rendelet hatálya alá tartozó ágazatokban tevékenységet végző vállalatoknak az alábbi feltételekkel nyújtható az állami támogatásokra irányadó szabályokkal összeegyeztethetően támogatás: egy és ugyanazon vállalkozás részére, tagállamonként, három pénzügyi év vonatkozásában, 200 ezer eurónak megfelelő összegben.<sup>620</sup> Ugyanakkor viszont még az előbbi feltételeket sértő állami támogatások is mentesülhetnek a tagállamok közötti kereskedelem érintettsége alól, ha csak, de facto nemzeti szinten érvényesülnek. Az idevonatkozó gyakorlatot az uniós bíróságok esetjoga és a Bizottság határozatai alakították ki. Előbbi tekintetében az Altmark,<sup>621</sup> illetve a Tirrenia<sup>622</sup> ítéletek nyomán megállapítható, hogy ez a feltétel akkor teljesül, ha egy helyi szolgáltatás nyújtásáért vagy beruházás végrehajtásáért más tagállam vállalkozása nem szállhat versenybe. A konkrét

<sup>617</sup> C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1 [ECLI:EU:C:2005:774] 57-64. pont.

<sup>618</sup> Ennek kapcsán ugyanakkor érdemes azt megjegyezni, hogy a joggyakorlat alapján nem lehet azt állítani, hogy egy bizonyos összeghatár alatt nem teljesül a kereskedelemre gyakorolt hatás. Ehhez hasonlóan a vállalkozás méretének és piaci részesedésének sincs relevanciája. Ezzel kapcsolatban lásd: C-113/00. sz. ügy, Spanyolország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:507] 30. pont.

<sup>619</sup> A Bizottság 1407/2013/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról, HL L 352, 2013.12.24., 1-8. o.

<sup>620</sup> A Bizottság 1407/2013/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról, HL L 352, 2013.12.24., 1-8. o. 3. cikk 2. bekezdés.

<sup>621</sup> C-280/00 sz. ügy Altmark Trans GmbH és Regierungspräsidium Magdeburg kontra Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH [ECLI:EU:C:2003:415] 74-95. pont.

<sup>622</sup> C-140/09. sz. ügy Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA kontra Presidenza del Consiglio dei Ministri [ECLI:EU:C:2010:335] 47-52. pont.

kritériumokat azonban a Bizottságnak kellett meghatározni, amely több területen (pl: kulturális támogatások, egészségügyi beruházások, helyi szabadidős létesítmények) is felállított kivételeket. A Bizottság az általa kialakított, ún. vonzásterület teszt értelmében arra törekszik, hogy a nyilvánvalóan helyi érdekű szolgáltatásokat és beruházásokat meghagyja tagállami hatáskörben (vagyis amikor a tagállamok közötti kereskedelem érintettsége marginális marad). Ennek során figyelembe veszi, hogy lehet-e valószínűsíteni más tagállamból érkező vállalkozást, valamint, hogy a kedvezményezett vállalkozás részt vesz-e, illetve a támogatás segítségével lehetősége nyílik-e belépni egy másik tagállam piacára. Ahhoz, hogy egy adott intézkedés a vonzás teszt alapján ne minősüljön állami támogatásnak, az alábbi kritériumoknak kell eleget tennie:

- a támogatás nem teheti vonzóbbá a befektetéseket az érintett térségben,
- a kedvezményezett által kínált termékeknek vagy szolgáltatásoknak tisztán helyi jellegűeknek szabad lenniük, amelyek földrajzilag korlátozott vonzáskörzettel bírnak,
- a támogatással érintett szolgáltatásnak vagy terméknek csak marginális hatást szabad gyakorolnia a szomszédos tagállam fogyasztóira,
- a kedvezményezett piaci részesedésének bármely érintett piaci meghatározás használata esetén minimális mértékűnek kell lennie, a kedvezményezett pedig nem tartozhat nagyobb vállalatcsoporthoz.

Mindezek fényében ebbe a körbe elsősorban azok az esetek tartozhatnak, amikor egy település, illetve annak közvetlen szomszédságának az igényeinek a kielégítéséről van szó. Éppen ezért olyan vállalkozások mentesülhetnek, amelyek ezen helyi szükségleteknek tesznek eleget. Ez alól viszont kivételt jelent, ha az érintett szolgáltatásokat, illetve beruházásokat egy másik tagállamban honos vállalkozás nyújtja, mivel ekkor a Bizottság adottnak tekinti a tagállamok közötti kereskedelem érintettségét.<sup>623</sup>

#### 4.2.3.6. Verseny torzítása

Az utolsó feltétel, a verseny torzítása kapcsán fontos kiemelni, hogy a Bizottságnak nem kell számszerűsítene, elég csupán annak lehetőségét megállapítania.<sup>624</sup> E tekintetben az uniós joggyakorlat szerint elegendő, ha az adott intézkedés lehetővé teszi a vállalkozás számára, hogy megerősítse piaci versenypozícióját. A gyakorlatban ez rendszerint liberalizált ágazatokban

<sup>623</sup> BENÁRD Tünde: A helyi célú beruházások és szolgáltatások állami támogatásának hatása a tagállamok közötti kereskedelemre. *Állami Támogatások Joga*, 19 (2013/3) 3–17.

<sup>624</sup> REMETEI (2013) i. m. 82-83.

fordul elő. Ugyanakkor potenciális versenytorzulás abban az esetben is megvalósulhat, ha a kedvezményezett maga nem vesz részt az EU-n belüli kereskedelemben<sup>625</sup> vagy a verseny az EU-n kívüli piacokért zajlik<sup>626</sup>. A versenytorzulások megítélése az uniós joggyakorlatban az évtizedek során fokozatosan változott. Ahogy azt Vörös Imre is megjegyzi,<sup>627</sup> a kérdéssel elsőként foglalkozó Philip Morris ítélet<sup>628</sup> értelmében mindez csekély bizonyítási mércét jelentett a Bizottság számára. Ugyanis már önmagában véve a támogatás nyújtása és a kedvezményezett termelésének más tagállamba történő exportálása az uniós jog alkalmazhatóságával járt. Ezen a szigorú, a tagállamok számára hátrányos szabályozáson enyhített a Bíróság a Wam ügyben,<sup>629</sup> melynek során kimondta, hogy a Bizottságnak nemcsak azt kell bizonyítani, hogy a kedvezményezett részt vesz a tagállamok közötti kereskedelemben, hanem azt is, hogy ténylegesen is torzítja azt. Emellett azt is hangsúlyozta, hogy a tagállamközi kereskedelemre gyakorolt hatás és a verseny torzítása feltételek függetlenek egymástól, amelyek önálló vizsgálatokat igényelnek.<sup>630</sup> Mindez pedig végső soron magasabb bizonyítási terhet eredményez a Bizottság számára. Ennek ellenére – ahogy azt Tóth Tihamér is megjegyzi<sup>631</sup> – a versenyfolyamatokra gyakorolt hatás vizsgálatának mélysége továbbra sem teljesen világos. Ezt jól mutatja a CETM ügy, ahol a Törvényszék így fogalmazott a Bizottság indokolási kötelezettsége kapcsán: „*a Bizottság nem köteles az érintett piac aktuális viszonyait, a kedvezményezett vállalkozások piaci részesedéseit, a versengő vállalkozások piaci helyzetét és a kérdéses szolgáltatások tagállamok közötti áramlását gazdasági vizsgálat alá vetni, feltéve, hogy bemutatta, a kérdéses támogatás torzította a versenyt és érintette a tagállamok közötti kereskedelmet*”.<sup>632</sup>

Nem zárja ki továbbá a verseny torzulását az sem, ha alacsony összegű állami támogatásról van szó, a kedvezményezett kisvállalkozás vagy csekély mértékű<sup>633</sup>. Az sem számít, ha a támogatás nem segíti elő az adott vállalkozás bővülését/piaci részesedés szerzését: elegendő az, ha erősebb

<sup>625</sup> C-518/13. sz. ügy, Eventech kontra The Parking Adjudicator [ECLI:EU:C:2015:9] 67. pont.

<sup>626</sup> C-142/87. sz. ügy, Belga Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1990:125] 35. pont.

<sup>627</sup> VÖRÖS i. m. 132-133.

<sup>628</sup> C-730/79. sz. ügy Philip Morris Holland BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1980:209] 11. pont.

<sup>629</sup> T-304/04 és T-316/04. sz. egyesített ügyek Olaszország és Wam SpA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2006:239].

<sup>630</sup> Penelope PAPANDROPOULOS-Rainer NITSCHKE-Bernard van de Walle de GHELCKE-Denis WAELBROECK-Jacques DERENNE-Frédéric LOUIS-Massimo MEROLA-Pablo Ibañez COLOMO-Julien De BEYS-Julie BOUSIN: Selectivity, economic advantage, distortion of competition and effect on trade. In: Jacques DERENNE-Massimo MEROLA (Eds.): *Economic analysis of state aid rules – contributions and limits*. Proceedings of the third annual conference of the Global Competition Law Centre (GCLC), College of Europe, 21 – 22 September 2006. Berlin, Lexxion Verlagsgesellschaft mbH, 2007. 137.

<sup>631</sup> TÓTH (2020) i. m. 852-853.

<sup>632</sup> T-55/99. sz. ügy, Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:223] 7. pont.

<sup>633</sup> T-55/99. sz. ügy, Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:223] 94. pont.

versenypozíció fenntartását teszi lehetővé számára, mint a támogatás nélkül. Emellett azzal sem lehet érvelni, hogy az állami támogatás nyújtásának háttérben az állt, hogy a különböző versenytorzítások káros hatásait enyhítse. Ugyanis az egyes versenytorzítások nem oltják ki egymást, hanem éppen ellenkezőleg erősítik egymást, ami fokozottan veszélyes a belső piac integritására, mivel más tagállamok is hasonlóképpen cselekedhetnek. Éppen ezért a megoldás nem a további támogatások nyújtásával, hanem azok visszaszorításával lehet elérni.<sup>634</sup> A Bíróság ebből kiindulva nem fogadta el az olasz kormányának a textilipari cégek szociális terheinek könnyítésére vonatkozó érvelését a textilipari család pótlék ügyében és kimondta, hogy az ilyen egyoldalú lépések az egyensúly megzavarását eredményezhetik az adott gazdasági ágazatban.<sup>635</sup>

E körben merül fel kérdésként, hogy vajon mi a helyzet, ha a hatóságok közszolgáltatással bíznak meg egy belső szolgáltatót. Hiszen ez sem jelenti feltétlenül azt, hogy a verseny torzulása nem valósul meg. A mentesüléshez ugyanis az esetjog által felállított konjunktív kritériumrendszer elemeinek kell teljesülniük. A kritériumok a következők:

- a szolgáltatás az uniós joggal összhangban létrehozott jogi monopólium hatálya alá tartozik,
- a jogi monopólium nemcsak a piacon folyó, hanem a piacért folyó versenyt is kizárja, amennyiben kizárja, hogy valamely lehetséges versenytárs az adott szolgáltatást nyújtó kizárólagos szolgáltatóvá váljék,
- a szolgáltatás nem versenyez más szolgáltatásokkal, valamint
- ha a szolgáltató egy másik, a verseny előtt nyitott (földrajzi vagy termék-) piacon működik, ki kell zárni a kereszt támogatást. Ez megköveteli, hogy külön könyvelést vezessenek, a költségeket és a bevételeket megfelelő módon osszák el, valamint a jogi monopólium tárgyát képező szolgáltatásra nyújtott állami finanszírozást más tevékenységekre ne lehessen igénybe venni.<sup>636</sup>

A fentiekén túl érdemes még kiemelni, hogy infrastruktúra-fejlesztések esetében sem lehet kizárni a verseny torzulásának lehetőségét. Ennek háttérben az áll, hogy ezek az esetek bonyolultabbnak számítanak, mivel itt gyakran több szereplő van jelen a jogviszonyban. Éppen

---

<sup>634</sup> Ezzel kapcsolatban lásd: Phedon NICOLAIDES: Sector-Specific Tax Exemptions. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 19. June 2018. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/sector-specific-tax-exemptions/>, illetve TÓTH (2020) i. m. 853-854.

<sup>635</sup> C-173/73. sz. ügy, Olaszország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1974:71] 17. pont.

<sup>636</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o. 187-189. pont.



ezért mindegyiknél le kell folytatni a vizsgálatot. A gyakorlat azt mutatja, hogy tulajdonosi, üzemeltetői és végfelhasználó szinten egyaránt megvalósulhat versenytorzítás.<sup>637</sup>

Végezetül az adózással kapcsolatos konkrét ügyekre pillantva megállapítható, hogy a Bizottság versenytorzítónak minősítette a progresszív adójogszabályokat és hangsúlyozta, hogy itt a kedvezményezetteknek biztosított működési támogatásokról van szó, amelyek mentesítik az adott vállalkozásokat olyan terhek alól, amelyeket szokásos körülmények között a rendes tevékenységük vagy mindennapos üzletmenetük során viselniük kellett volna, megerősítve ezzel a pénzügyi helyzetüket az adott piacon.<sup>638</sup>

#### 4.2.3.7. Összegzés

A fejezet végén megállapíthatjuk, hogy megerősítést nyert, hogy noha a közvetlen adózás területén továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül és a Szerződésekben nincs konkrét rendelkezés a közvetlen adók harmonizációjára vonatkozóan, a gyakorlatban tagállamoknak ennek ellenére számos kööttséggel kell számolniuk. E tekintetben az állami támogatások joga eklatáns példa, mivel a tagállamoknak összességében véve egyre nehezebb a dolguk van, ha egyes adóintézkedéseiket mentesíteni szeretnék. Mindez azt eredményezi, hogy végső soron a tagállami mozgáster szűkül, a kormányoknak egyre inkább, de facto harmonizációval kell szembenézniük.<sup>639</sup> Ez különösen a progresszív adók tekintetében figyelhető meg, ahol a Bizottság gyakorlatilag – az egykulcsos, hipotetikus adórendszer konstruálásával – ezen adónemek kivezetésére törekedett, arra hivatkozva, hogy ezek az intézkedések a hazai kisvállalkozásokat segítik a külföldi nagyvállalatokkal szemben. Az európai bíróságok viszont a későbbiek során a tagállamok oldalára álltak és megvédték a tagállami adószuverenitást a Bizottság túlzott aktivizmusától. Ugyanakkor látszott, hogy a Bizottság kész innovatív megoldásokat (pl: hipotetikus egykulcsos adórendszer) is alkalmazni, ha ezzel növelni tudja a saját mozgásterét a tagállamokkal szemben. Ez pedig előrevetítette, hogy a multinacionális vállalatoknak biztosított feltételes adómegállapítások vonatkozásában is hasonló szempontok fogják vezérelni, ha ezen útra lép.

<sup>637</sup> Erről részletesen lásd: NYIKOS i. m. 80-82.

<sup>638</sup> Lásd például: 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o. 72-73. pont; 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-49. o. 61-65. pont; 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 58. pont.

<sup>639</sup> KOÓS i. m. 156.

A Bizottság tehát éppen azért választotta az állami támogatások jogán alapuló fellépést, mivel a 2010-es elején a pozitív harmonizáció nehézségei közepette ez tűnt a leghatékonyabb eszköznek. Hiszen, ahogy arra korábban részletesen rámutattunk:

- az Európai Unió már hosszú ideje elkötelezett az indokolatlan támogatások visszaszorítására,
- az EUMSZ 107. cikke csak szűk körben enged kivételeket,
- az állami támogatás bármilyen formában – akár adókedvezmények révén is – meg tud valósulni, szélesre tárva ezzel a bizottsági fellépés lehetőségét,
- az adó versenyjogi fogalma lényegesen szélesebb a hagyományos értelmezésnél,
- különösen az előny és a szelektivitás vizsgálati szakaszok jó lehetőséget kínálnak a bizottsági fellépésre, mivel az adóintézkedések esetében a többi feltétel teljesülését rendszerint könnyen meg lehet állapítani,
- az Eljárási Rendelet 13. cikke alapján a Bizottság elrendelheti a be nem jelentett (jogellenes) támogatás felfüggesztését a végső határozat meghozataláig,
- a tagállamok által kibocsátott feltételes adómegállapítások – mivel adóintézkedésnek minősülnek – esetében is irányadó az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás és állami támogatás gyanúja merülhet fel, ha a tagállami adóhatóságok olyan adókedvezményeket biztosítanak a kérelmezőknek, amelyek mások számára nem elérhetők vagy nem alkalmazhatók,
- állami támogatásra hivatkozva a Bizottság sokkal gyorsabban – akár hónapok alatt is – tud fellépni a „renitens” tagállammal szemben, mint a sokszor hosszú évekig is eltartó kötelezettségmegszegési eljárás segítségével.

Ráadásul a fentiekén túlmenően – köszönhetően a nemzetközi szakirodalomban megjelent elemzéseknek, valamint az oknyomozó újságírók által kiobbantott adóbotrányoknak – a Bizottság számolhatott azzal is, hogy a preferenciás adórezsimeket fenntartó tagállamok (elsősorban Írország, Hollandia és Luxemburg) által kibocsátott feltételes adómegállapítások között jó eséllyel lesznek olyanok – különösen a nagyvállalatok esetében –, amelyek nem felelnek meg az állami támogatásokra irányadó szabályozásnak. Ugyanis előzetesen több bizonyíték is arra utalt, hogy az ír, a holland vagy a luxemburgi hatóságok kedvező adóügyi elbánást biztosító gyakorlata lényegében véve szelektív előnyt biztosít néhány kiemelt – jelentős részben amerikai – nagyvállalatnak, amely egyúttal a verseny torzításával is jár, fenyegetve a belső piacot.<sup>640</sup> Ezek közül érdemes itt újra kiemelni a LuxLeaks botrányt, amely

<sup>640</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: WÁGNER (2020b) i. m. 197.

rávilágított arra, hogy a luxemburgi vezetés titkos megállapodások keretében óriási kedvezményeket biztosított a multinacionális vállalatoknak.

Mindezek összességében véve felgyorsították a folyamatokat és egyértelműen az állami támogatások jogára támaszkodó fellépés felé terelték a Bizottságot, amely éppen a Luxleaks botrányt megelőzően néhány hónappal állami támogatásra hivatkozva vizsgálatot indított az Apple, a Starbucks, valamint a Fiat vállalatoknak biztosított előzetes ármegállapítási kérelmek (APA) vonatkozásában.<sup>641</sup> Az ekkor még váratlannak tűnő eljárások tehát hamar legitimációs alapot kaptak.

2014 októberében Joaquin Almunia versenyjogi biztos az Európai Unió éves versenyjogi konferenciáján hangsúlyozta, hogy az állami támogatások útján való fellépést az indokolja, hogy a tagállamok nemcsak direkt támogatásokkal, hanem titkos adómegállapodásokkal is torzíthatják a belső piacot, annak ellenére, hogy a tagállami hatóságok fő feladata az egyenlő versenyfeltételek biztosítása lenne.<sup>642</sup> Ezt az irányvonalat az őt követő versenyjogi biztos, Margarethe Vestager bejelentése is tovább erősítette, aki kijelentette, hogy kiszélesítik a megindult vizsgálatot: valamennyi tagállamtól információkat kérnek a 2010-2013 között kibocsátott feltételes adómegállapításokra vonatkozóan.<sup>643</sup> Ezzel párhuzamosan 2015-től kezdve a Bizottság felfogásában is változás állt be, mivel a korábban egyeduralkodónak számító piaci alapú megközelítést ekkora már kiegészítette a tisztességes adóztatásra irányadó alapelvekkel. Ez egy komoly irányváltásnak számít, ugyanis a Szerződések alapvetően nem tartalmazzak erre vonatkozóan rendelkezést, szemben a tagállami adórendszerekkel, ahol megjelennek költségvetési és redisztribúciós célok. A Bizottság ezt a lépést arra hivatkozva lépte meg, hogy a tagállamok koordinálatlan intézkedései veszélyeztetik a belső piac integritását. Ebbe a sorba illeszkedik a multinacionális vállalatok ellen az állami támogatásokra vonatkozó szabályok útján való fellépés is, amelyet Margarethe Vestager egy 2016 szeptemberi beszéde is igazol. Ugyanis ebben külön kiemelte, hogy ez a módszer lehetővé teszi, hogy mindenki egyenlő esélyekkel induljon, ne csak a nagyvállalatok.<sup>644</sup>

Tulajdonképpen tehát a vizsgálatok megindításával a Bizottság – a saját céljai mellett – megpróbálta a közvéleményben felgyülemlett feszültséget is csökkenteni, amire az állami

<sup>641</sup> State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg). European Commission, Press release, 11 June 2014. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_14\\_663](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_14_663).

<sup>642</sup> Joaquin ALMUNIA: Trends and milestones in competition policy since 2010. *AmCham EU's 31st annual Competition Policy Conference*, 14 October 2014. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH\\_14\\_689](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_14_689).

<sup>643</sup> TROVATO i. m. 2.

<sup>644</sup> Alice PIRLOT: The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission's 'Fair Tax Agenda'. *Intertax*, vol. 48., no. 4. (2020) 402-415.

támogatások joga alkalmas eszköznek látszott, hiszen – a hosszú ideje folytatott adóelkerülési gyakorlatok miatt – potenciálisan óriási összegeket lehet behajtani a legnagyobb multinacionális vállalatoktól. A korábbi gyakorlattal történő szakítás következtében viszont olyan kérdésekben merülhetnek fel komoly viták, mint a szokásos piaci ár elve, a szélesen meghatározott referenciarendszer vagy az előny és a szelektivitás fogalmának esetleges együttes vizsgálata („szelektív előny”). Ennek ellenére nem mondhatjuk azt, hogy a Bizottság egy ad hoc döntést hozott, hiszen itt egy nagyon tudatos, számos tényező és körülmény figyelembevételére után megindult cselekvéssorozatról van szó. Vajon milyen értékelési szempontokat alakított ki és milyen irányvonalat követett az egyes esetekben lefolytatott vizsgálatok tükrében? Erre hogyan reagáltak a szakértők és az államok? Van-e kialakult Bírósági gyakorlat ezen a területen? Ezek mind olyan kérdések, amelyekre a disszertáció második felében keressük majd a válaszokat.

## **5. A Bizottság állami támogatások jogának alkalmazásával való fellépése a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezményekkel szemben**

Az eddigiek során igazoltuk, hogy a Bizottság nem ad hoc jelleggel, hanem egy jól átgondolt stratégiaként választotta az állami támogatások jogán alapuló fellépést a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Habár a Bizottság stratégiája elsőre meglepőnek látszik, lényegében véve itt arról van szó, hogy felismerte a versenypolitika, azon belül is az állami támogatások joga területén meglévő jogköreiben rejlő potenciált, valamint azt, hogy az adóintézkedések állami támogatási szempontból történő értékelésének elvi alapjait a Bíróság már a 70-es években kialakította. Ez utóbbi pedig jól mutatja, hogy olyan területen – a közvetlen adók – is fel lehet lépni az uniós jogra hivatkozva, amely alapvetően tagállami kompetenciába tartozik.

Ezekből a premisszákból indult ki tehát a Bizottság, amikor 2013-ban megindította a vizsgálatot, mely szervesen illeszkedik az agresszív adótervezés elleni nemzetközi és uniós törekvésekhez. Az eleinte néhány tagállam adómegállapítási gyakorlatára fókuszáló vizsgálatot csakhamar az összes tagállamra kiterjesztette és több mint 1000 feltételes adómegállapítást tanulmányozott, melyek közül 600 kötődött az elhíresült LuxLeaks botrányhoz.<sup>645</sup> Ennek során elsősorban a Benelux államok, valamint Írország került a célkeresztbe: az e tagállamok kedvező adóügyi elbánását kihasználó számos multinacionális vállalatnak (pl: Apple, Amazon, Starbucks) nyújtott támogatás esetében állapított meg állami támogatást.

Jelen fejezetben elsőként azt vizsgáljuk meg, hogy a konkrét esetek tükrében a Bizottság milyen irányvonalat követett, illetve milyen értékelési szempontokat alakított ki. Ennek keretében kardinális kérdésekben (elsősorban előny, szelektivitás, referenciarendszer, szokásos piaci ár elve) össze fogjuk vetni a jelen vizsgálatok során alkalmazott bizottsági felfogást a korábbi – bizottsági, illetve bírósági – esetjoggal. Látni fogjuk, hogy lényegében véve – a tisztességes adózás alapelveire támaszkodva – egy új gyakorlatot épített fel, szakítva a korábbi időszak piaci alapú megközelítésével, az állami támogatások jogát felhasználva. E lépésre pedig egy olyan területen (közvetlen adózás) került sor, amely a tagállamok számára a szuverenitásból fakadóan

---

<sup>645</sup> GOTTLIEB i. m. 2.

rendkívül érzékeny területnek számít.<sup>646</sup> Ezzel kapcsolatban külön is kitérünk az előny és a szelektivitás értelmezésére, azon belül is elsősorban a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének kérdésére, mely az egyik legvitatottabb eleme a Bizottság vizsgálati módszerének. Ugyanis a Bizottság a nemzetközi adójogban elfogadott OECD Transzferár-irányelveket felhasználva, az OECD standardoktól eltérve, a szokásos piaci ár saját értelmezését alakította ki, amely szerinte az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése szerinti bizottsági értékelés részét képezi, felülírva ezzel a tagállamok által használt fogalmat.<sup>647</sup> Sokak szerint viszont ezzel a Bizottság veszélyezteti a jogbiztonságot.

A fejezet második felében a bizottsági irányvonal értékelése érdekében a szakirodalmi kritikákat, majd a törvényszéki ítéleteket tekintjük át, végül elemezzük az eddig megszületett főtanácsnoki indítványokat, valamint az azokhoz kapcsolódó, a Fiat és az azt követő ügyekben elfogadott Bírósági ítéleteket is, amelyek kulcsfontosságúak a bizottsági irányvonal jövőbeli sorsát illetően. Előzetesen érdemes megjegyeznünk, hogy számos szakértő fogalmazott meg kritikát az állami támogatások jogán alapuló fellépéssel szemben, utalva többek között a Bíróság esetjogával, valamint a nemzetközi normákkal való szembekerülésre. Mindezt annak ellenére, hogy a Bizottság folyamatosan arra hivatkozott, hogy saját korábbi gyakorlatára, valamint az uniós esetjogra támaszkodva lép fel.<sup>648</sup> E tekintetben érdemes külön is kiemelni, hogy az USA-ban – politikai színezettől függetlenül – meglehetősen negatívan szemlélték a Bizottság aktivizmusát, mivel számos amerikai nagyvállalat ellen született negatív határozat vagy indult el vizsgálat. Az uniós bíróságokra így kezdetektől fogva komoly figyelem irányult, hogy vajon – a tagállami adószuverenitás oldalára állva – megsemmisítik a határozatokat vagy azoknak zöld utat engedve tovább erősítik az uniós jog közvetlen adók területén való

<sup>646</sup> Han VERHAGEN: State Aid and Tax Rulings – An Assessment of the Selectivity Criterion of Article 107(1) of the TFEU in Relation to Recent Commission Transfer Pricing Decisions. *European Taxation*, vol. 57., no. 7. (2017) 279.

<sup>647</sup> A szokásos piaci ár bizottsági értelmezése kapcsán előljáróban fontos kiemelnünk, hogy az Európai Bizottság az OECD gyakorlattal szemben nem a kapcsolt vállalkozások fogalmát használja, hanem bevezeti az integrált vállalkozások fogalmát. Érdemes tehát a két fogalom közötti különbségeket röviden megvizsgálni. Előbbi tekintetében célszerű az OECD Modellegyezmény 9. cikkére utalni, melynek értelmében két vállalkozás akkor kapcsolt vállalkozás, ha az egyik vállalkozás közvetlenül, vagy közvetve a másik vállalkozás üzletvezetésében, ellenőrzésében, tőkéjében érdekeltséggel rendelkezik, vagy ugyanazok a személyek rendelkeznek érdekeltséggel az érintett vállalkozások ellenőrzésében, üzletvezetésében, illetve a tőkéjében. Az integrált vállalkozásoknál viszont ez a „kapcsolat” sokkal szorosabb: az érintett vállalkozásoknak csak egy funkciójuk marad, a kockázatot is elveszik tőlük (pl. limited risk distributor, toll manufacturer stb.) és egy központi vállalathoz helyezik át. Innentől kezdve az integrált vállalatcsoport tagvállalata önmagában nem életképes, mert a funkcióinak egy részét (pl. beszerzés) más specializált vállalatcsoporti tag látja el. Ennek kapcsán lásd részletesen: BÉKÉS (2019) i. m. 223-225., Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital [as they read on 21 November 2017], <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>, article 9; CZOBOLY Gergely-ERDŐS Éva: *Adózási és adótervezési ismeretek*. HVGOrac, Budapest, 2021. 352.

<sup>648</sup> DG Competition working paper on state aid and tax rulings. DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016. [https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific\\_aid\\_instruments\\_working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific_aid_instruments_working_paper_tax_rulings.pdf), 1-3.

alkalmazhatóságának a lehetőségét. Noha eddig csak néhány ügyben foglalt állást a Bíróság, az ítéletekből több érdemi következtetés is levonható már. Ennek pedig döntő jelentősége van a tagállami adópolitika szempontjából, hiszen a tét nagy: amennyiben a Bíróság jóváhagyja a Bizottság határozatait, akkor egyesek szerint a belső piac már közel sem lesz olyan vonzó a nagyvállalatok számára, mint korábban. Ugyanis a potenciális bizottsági vizsgálatoktól tartva más befektetési helyszíneket részesíthetnek előnyben, amely végső soron tőkekiáramláshoz is vezethet az Európai Unióból.<sup>649</sup> Jóllehet, ez csak egyike a szakértők által várt lehetséges következményeknek, ez is jól jelezte azt, hogy milyen várakozások előzték meg az uniós bíróságok döntéseit. Vajon milyen kép rajzolódik ki összességében véve? Sikerral jár a Bizottság fellépése és a jövőben a tagállami mozgástér szűkülni fog a közvetlen adók területén vagy inkább az figyelhető meg, hogy az ambiciózus bizottsági törekvéseket a Törvényszék, majd a Bíróság fokozatosan visszaszorítja? Ezek mind olyan kérdések, melyekre az elkövetkezőkben a válaszokat keressük.

### **5.1. A Bizottság értékelési szempontjai a konkrét esetek tükrében**

Jelen alfejezetben a korábbi, elméleti háttérrel vizsgáló keretből kilépve ténylegesen is górcső alá vesszük a Bizottságnak a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai tárgyában hozott határozatait. Elsősorban arra keressük majd a választ, hogy a Bizottság milyen értékelési szempontokat alakított ki az egyes esetek tükrében és ez hogyan viszonyul a korábbi – bizottsági, bírósági – esetjoghoz. Ennek során látni fogjuk, hogy a Bizottság a korábbi gyakorlatára, az uniós esetjogra, valamint a nemzetközi adójogi szabályokra is támaszkodva – legalábbis saját megítélése szerint – következetes és határozott lépést tett. Előzetesen fontos kiemelni, hogy a korábbi piaci alapú megközelítés helyett – ténylegesen egy új gyakorlatot kiépítve – a tisztességes adózás elveinek beépítésére törekedett, valamint figyelembe vette az ekkortájt megjelent BEPS Akciótervet is. Emellett a szokásos piaci ár saját értelmezését alakította ki, amely része az EUMSZ 107. cikke alapján végzett bizottsági vizsgálatnak, továbbá a referenciarendszert kiszélesítve hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévőknek minősítette az integrált és a nem integrált vállalatokat. Mindezek jól jelzik azt a jelentős irányváltást mely az elmúlt években megfigyelhető a Bizottság gyakorlatában: felismerve a versenypolitikában, azon belül az állami támogatások jogában rejlő potenciált, megkísérelte – a tagállami

---

<sup>649</sup> Karolina BORÓNSKA-Hryniewiecka, Szymon ZARĘBA: The Implications of the European Commission's Decision in the Apple Tax Case. *The Polish Institute of International Affairs*, no. 56. (2016). <https://pism.pl/file/5f860765-3494-4530-85b2-5411029ad7fa>, 2.

ellenállásra hivatkozva – a közvetlen adók területén a tagállami szuverenitást csökkentve lépéseket tenni azon káros gyakorlatok ellen, amelyek veszélyeztetik a belső piac integritását. A negatív bizottsági határozatok döntően a Benelux államok és Írország ellen születtek, több esetben – különösen, ha a visszafizetendő támogatás mértékét nézzük – is amerikai vállalatokat sújtva. Ez utóbbi tény nem tekinthető véletlennek, mivel a Trump-reform előtt ezek a vállalatok éppen az európai adójogi szabályok alkalmazásával igyekeztek elkerülni a magas amerikai adók megfizetését. Ebben pedig a Benelux államok, valamint Írország tekintetében „partnerre” lelték: ezek a tagállamok ugyanis kifejezetten a kedvező adóügyi elbánás biztosításával kívántak befektetésbarát környezetet teremtve minél több nagyvállalatot bevonni, amelynek során hosszú évekig lényegében véve szó nélkül eltűrték azt, hogy a nagyvállalatok adórendszerük kiskapuit kihasználva adóelkerülési technikákkal éljenek. A Bizottság vizsgálatai tehát ténylegesen ezen gyakorlatok tarthatatlanságára mutattak rá. Éppen ezért érdemes az elkövetkezőkben részletesen is szemügyre vennünk a Bizottság értékelési szempontjait, amelyekkel szemben a későbbiekben egyébként komoly kritikákat is megfogalmaztak a szakértők, valamint egyes államok.

### 5.1.1. Bevezetés

Mielőtt azonban rátérnénk erre, célszerű néhány további észrevételt tennünk. Ugyanis, ahogy arra előbb utaltunk, a Bizottság vizsgálatai lényegében véve tagállamok szűk csoportja ellen irányult. Ennek kapcsán találóan jegyzi meg Békés Balázs, hogy ezeket a tagállamokat a politikai és gazdasági erőviszonyok egyaránt arra kényszerítik, hogy multinacionális vállalatoknak változatos adókedvezményeket biztosítsanak.<sup>650</sup> Ez nem meglepő, hiszen ezekben az országokban a pénzügyi szektor jelentős befolyással rendelkezik nemcsak a gazdaságra, hanem a politikai szférára is. Ezt leginkább Luxemburg esete mutatja, ahol már 1981-re a GDP meghatározó elemévé vált és az ország napjainkra a befektetési alapok második legnagyobb otthona lett az USA után. Mindez viszont azzal is járt, hogy hosszú ideig a pénzügyi szektornak nem volt ellenfele Luxemburgban: a politikai szereplők tartózkodtak a kritikus megjegyzésektől, valamint igényeikre sokszor jobban figyeltek, mint a közvéleményére. Gyakorlatilag tehát a pénzügyi szektor és a politika (elsősorban a Keresztény Szocialista Néppárt) szorosan összefonódott, ami abban is tetten érhető, hogy előbbieket könnyen el tudnak jutni a döntéshozókhoz.<sup>651</sup> Azonban Hollandia (az 500 legnagyobb amerikai vállalat több mint

<sup>650</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 206.

<sup>651</sup> WÁGNER (2019a) i. m. 191-192.



felének van egy leányvállalata az országban) vagy Írország (Double Irish with Dutch Sandwich technikát olyan nagyvállalatok vették igénybe, mint az Apple, a Google vagy a Facebook) sem „szégyenkezhethet”: mindkét ország jelentős szerepet tölt be a világ pénzügyi életében, hasonló befektetőbarát politikát folytatva.<sup>652</sup> Mindezek – nem véletlenül – visszatükröződnek a Bizottság vizsgálataiban is. Ugyanis az eddig lezárt 8 eljárás fele Luxemburgot érinti, míg a másik felén négy ország (Egyesült Királyság, Hollandia, Belgium és Írország) osztozik. Ellenben, ha a visszafizetendő állami támogatást nézzük, akkor az Apple révén Írország elsőse vitathatatlan: a több mint 14 milliárd eurós összeg mellett a többi szinte eltörlődik. Ez utóbbi tény rávilágít arra, hogy a Bizottság vizsgálatai fókuszában jelentős részben az amerikai nagyvállalatok álltak, amelyek éppen a magas hazai adóteher miatt folytattak adóelkerülést az európai adójogszabályok kihasználásával. Apple, McDonald’s, Amazon, Starbucks: ezek mind olyan vállalatok melyek ellen a Bizottság vizsgálatot folytatott le és esetenként nagyon magas összegű visszafizetésről hozott határozatot pl: az Apple mellett az Amazon esetében is kifejezetten jelentős összegről van szó (282,7 millió euró).<sup>653</sup> Szintén fontos megemlítenünk, hogy míg korábban a Bizottság egész feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozásokat minősített állami támogatásnak, addig ezekben az eljárásokban az egyes vállalatoknak biztosított feltételes adómegállapításokra helyezte a hangsúlyt.<sup>654</sup> A multinacionális vállalatok elleni bizottsági adóelkerülést vizsgáló eljárások ennek következtében két csoportba sorolhatók:

- olyan tagállami adószabályozás, amely kedvezményt biztosított a multinacionális vállalatok részére, ezekben az esetekben az adóhatóság értékelése kisebb szerepet kapott (erre jó példa a brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás és a belga többletnyereségadó-megállapítási rendszer),
- az adózó és a tagállam illetékes hatósága (i) között kötött feltételes adómegállapítások, előzetes ármegállapítási megállapodások.

A fenti gondolatokat kiegészítve azzal a ténnyel, hogy a Bizottság több mint 1000 feltételes adómegállapítást tekintett át a vizsgálatok során, elsősorban a laikusok könnyen arra a következtetésre juthatnak, hogy a Bizottság tulajdonképpen a jogintézmény kivezetésére törekedett. Azonban ez távol áll a valóságtól, hiszen a Bizottság nem vonja kétségbe a feltételes adómegállapításokat – elismerve az adózó számára nyújtott jogbiztonsági garanciáit – feltéve,

<sup>652</sup> Ezeket az előző fejezetekben részletesen is elemeztük, ehelyütt csak visszautaltunk rájuk.

<sup>653</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 207-208.

<sup>654</sup> Lilian V. Faulhaber: Beyond Apple: State aid as a model of a robust anti-subsidy rule. *Georgetown Journal of International Law*, vol. 48., no. 2 (2017) 392.

ha nem biztosítanak szelektív előnyt.<sup>655</sup> Mindazonáltal, ahogy azt Gormsen is megjegyzi, vizsgálatai során abból a szakirodalomban széles körben elterjedt nézetből indult ki, amely szerint számos uniós tagállam ezt az eszközt arra használja, hogy kedvező adóügyi elbánásban részesítse a nála megtelepedő multinacionális vállalatokat.<sup>656</sup> Ez viszont a Bizottság megítélése alapján más – kedvezményben nem részesülő – vállalatot hátrányos helyzetbe hoz, amely állami támogatáshoz vezethet.<sup>657</sup> Az eljárások nívumát összességében véve az jelentette, hogy a Bizottság most először alkalmazta az állami támogatások területén meglévő jogköreit társasági adózási gyakorlatok uniós szintű vizsgálatára, melynek következtében lehetővé vált, hogy 10 évre visszamenőleg visszafizetési kötelezettséget állapítson meg. Ez pedig óhatatlanul azzal járt, hogy a Bizottság felülvizsgálva az egyes tagállami gyakorlatokat, valamint magát a jogintézményt is górcső alá véve, esetenként állami támogatásról szóló határozatot hozott. A multinacionális vállalatok számára – a retrospektivitás miatt – mindez komoly kockázatnak minősült, hiszen a vizsgálatok következtében az évekkel korábban elfogadott feltételes adómegállapításokon alapuló adótervezésük vált bizonytalanná. Ráadásul a Bizottság nemcsak azt vizsgálta, hogy az egyes feltételes adómegállapítások vajon állami támogatásnak minősülhetnek, hanem ezt kiterjesztette az egyes adózók irányában megvalósuló adóügyi elbánás eseteire is. Ezzel viszont kérdéssé vált, hogy a Bizottság meddig megy el egy olyan területen, amely továbbra is szorosan kötődik a tagállami szuverenitáshoz. Érezte ezt a Bizottság is, éppen ezért már 2014-ben nyilvánosságra hozta az állami támogatás fogalmáról szóló közleményének tervezetét,<sup>658</sup> majd 2016-ban annak végleges változatát is,<sup>659</sup> továbbá ugyanebben az évben a Versenyjogi Főigazgatóság közreadott egy munkadokumentumot,<sup>660</sup> amely szintén a Bizottság vizsgálatait volt hivatott alátámasztani. Ezekben ismételtén leszögezte, hogy nem vonja kétségbe a feltételes adómegállapításokat, elismeri – az adózók számára nyújtott – jogbiztonsági szerepüket. Ugyanakkor felhívta arra a figyelmet, hogy noha a közvetlen adók területe a tagállamok kompetenciájába tartozik, bármely adóintézkedésnek

<sup>655</sup> DG Competition working paper on state aid and tax rulings. DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016. [https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific\\_aid\\_instruments\\_working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific_aid_instruments_working_paper_tax_rulings.pdf), 2.

<sup>656</sup> Ezt a kérdést a „Feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás (transzferárzás) problematikája” c. alfejezetben részletesen megvizsgáltuk.

<sup>657</sup> GORMSEN i. m. 369.

<sup>658</sup> Nicholas J. DENOVIO-Elisabetta RIGHINI-Nicolle Nonken GIBBS: State Aid: What It Is, and How It May Affect Multinationals and Tax Departments. *Tax Executive*, April 6, 2016. <http://taxexecutive.org/state-aid-what-it-is-and-how-it-may-affect-multinationals-and-tax-departments/>.

<sup>659</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), különösen 169-174. pont.

<sup>660</sup> DG Competition working paper on state aid and tax rulings. DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016. [https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific\\_aid\\_instruments\\_working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific_aid_instruments_working_paper_tax_rulings.pdf).

meg kell felelnie az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak. E tekintetben kiemelte, hogy az olyan feltételes adómegállapítások, amelyek egyes adóalanyokat szelektív előnyben részesítenek, végül könnyen állami támogatáshoz vezethetnek. Ennek veszélye különösen az alábbi esetekben áll fenn:

- a feltételes adómegállapítás helytelenül alkalmazza a nemzeti adószabályokat és alacsonyabb adóösszeget eredményez,
- a feltételes adómegállapítás más, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozás által nem vehető igénybe, vagy
- a hatóság „kedvezőbb” adóügyi megítélést alkalmaz, mint a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő többi adófizető esetében.

Továbbá hangsúlyozta, hogy a transzferárazásnál irányadó szokásos piac ár elve vonatkozásában ugyan figyelembe veszi a nemzetközi adójogban széles körben elterjedt OECD Transzferár-irányelveket, azonban azt nem ennek keretében értelmezi, hanem – az uniós esetjogra hivatkozva – az EUMSZ 107. cikkéből vezeti le. Függetlenül attól, hogy az adott tagállam belefoglalta-e ezt az elvet a nemzeti jogrendszerébe és milyen formában. Mindazonáltal megjegyzi, hogy ha egy transzferárazásos megállapodás összhangban van az OECD irányelvekkel, akkor az valószínűsíthetően nem eredményez állami támogatást.<sup>661</sup> Az előbb említetteken túlmenően beszámol még az általa 2013-ban elindított vizsgálatok állásáról (2016. június 3-ai adatok alapján), melynek nyomán több észrevételt és következtetést is levon. Így többek között rámutat arra, hogy míg egyes tagállamok a vizsgált periódusban több ezer feltételes adómegállapítást adtak ki, addig egyesek (pl: Bulgária, Horvátország) egyet sem. Az APA-k döntő részével nincs probléma, mivel a tagállamok alapvetően követik az uniós és OECD irányelveket. Néhány esetben azonban fennáll annak a gyanúja, hogy az APA nem felel meg a szokásos piaci ár elvének és jelentősen eltér – a független vállalkozásokhoz viszonyítva – a piaci viszonyoktól. Ez elsősorban a pénzügyi társaságok díjazásánál vagy a vállalatcsoporton belüli kifizetések esetében alkalmazott adólevonásnál figyelhető meg. Összességében véve az említett dokumentumok célja, hogy egyenlő adóügyi elbánás érvényesüljön valamennyi adózó esetében a belső piac integritása érdekében. A „renitens” tagállamok ellen folytatott vizsgálatok és negatív határozatok pedig éppen ezt a célt szolgálják. Végezetül érdemes még megjegyeznünk, hogy noha – ahogy azt a későbbiek során részletesen is látni fogjuk – a szakirodalomban és az egyes államok képviselőitől számos kritika jelent meg a Bizottság gyakorlatával szemben, amelynek kapcsán többek között felróták a nemzetközi

<sup>661</sup> A szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének a kérdését a későbbiek során részletesen is megvizsgáljuk.

adórendszer aláásását, ennek ellenére épített a nemzetközi adójogban meghonosodott elvekre és mintát látott benne az adóelkerülés ellen folytatott harchoz. Ezt jól mutatja, hogy a korábbi piaci alapú megközelítés helyett a tisztességes adózás elveinek beépítésére törekedett, valamint fellépését összehangolta a 2013-ban megszületett és 2015-ben elfogadott OECD BEPS Akciótervvel. Előbbi tekintetében fontos kiemelni, hogy az uniós adójognak – szemben a tagállami adójogokkal – főszabály szerint nincs költségvetési és redisztribúciós célkitűzése. Ehelyett arra törekszik, hogy az egyes tagállami adórendszereket harmonizálva megakadályozza a verseny torzítását és biztosítsa a belső piac integritását.<sup>662</sup> Vagyis a Szerződésekre támaszkodva nem igazán lehet megmagyarázni a tisztességes adózásra vonatkozó alapelvek beépülését a Bizottság elmúlt évekbeli kezdeményezéseibe, többek között a multinacionális cégek ellen folyó, állami támogatások jogán alapuló vizsgálatokba. Valójában itt egy néhány év alatt lezajlott folyamatról van szó, melynek fordulópontja 2015-ben következett be,<sup>663</sup> azóta a Bizottság döntően erre az elvre épít. Ennek hátterében egyrészt az Európai Unió legitimációs válsága, másrészt a nemzetközi adójogban végbement változások állnak. Ugyanis a Bizottság bizonyos szempontból felismerte, hogy komoly kockázatokat rejt, ha az uniós intézmények elszakadnak a polgároktól.<sup>664</sup> E tekintetben pedig kihasználta a 2010-es évek elején felerősödött, a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikái elleni fellépést szorgalmazó – szakértői és társadalmi – hangok becsatornázását az agendájába: a tisztességes adózásra vonatkozó alapelvek alkalmazását azzal indokolta, hogy azokra szükség van a belső piac integritásának védelme érdekében. Ennek során lényegében véve átvette a nemzetközi adójog, elsősorban az OECD által használt koncepciót, amely több mint 20 évvel ezelőtt született meg. Erre jó példát szolgáltat az 1998-ban elfogadott, káros adóversenyről szóló jelentése, ahol ez a fogalom inkább tisztességes kereskedelemként jelenik meg és mindössze egy rövid utalás van a dokumentumban, ahol az állampolgárok vonatkozásában hivatkoznak rá („csökkenti a globális jólétet és aláássa az adózók bizalmát az adórendszer integritásában”).<sup>665</sup>

<sup>662</sup> Ezt a kérdést vizsgálja az alábbi tanulmány a káros adóverseny elleni fellépés vonatkozásában: ERDŐS (2017b) i. m. 58-70.

<sup>663</sup> A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak – Méltányos és hatékony társaságiadórendszer az Európai Unióban: 5 fő cselekvési terület. COM(2015) 302 final, Brüsszel, 2015.6.17.

<sup>664</sup> Ezt jól mutatja, hogy az Európai Unió legitimációs válságával (demokratikus deficit) a szakirodalomban már jó ideje részletesen foglalkoznak. Ezzel kapcsolatban lásd például: Gabriele De ANGELIS: Political legitimacy and the European crisis: analysis of a faltering project. *European Politics and Society*, vol. 18., no. 3 (2017); Svetlozar A. ANDREEV: The EU ‘Crisis of Legitimacy’ Revisited: Concepts, Causes, and Possible Consequences for the European Politics and Citizens. *Political Perspectives*, vol. 7., no. 2. (2007); Tanja A. BÖRZEL: From EU Governance of Crisis to Crisis of EU Governance: Regulatory Failure, Redistributive Conflict and Eurosceptic Publics. *Journal of Common Market Studies*, vol. 54., no. S1 (2016).

<sup>665</sup> A jelentést részletesen lásd: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris, OECD Publications, 1998. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>.

Napjainkra az utóbbi irányvonal súlya lényegesen megnőtt, amit jól mutat a 2013-ban elindult (és 2015-ben elfogadott) OECD BEPS Akcióterv, melyben a tisztességes adózás kérdése három szinten jelenik meg: az országok, a vállalatok és az állampolgárok vonatkozásában. A dokumentum – a korábbiaknál hangsúlyosabban – arra hívja fel a figyelmet, hogy mindhárom szereplő érdekében áll az adóelkerülés elleni nemzetközi fellépés. A Bizottság éppen ezt a gondolatot ragadta meg, viszont az elmúlt időszakban megtett lépéseiből összességében véve úgy tűnik, hogy a redisztribúció helyett a fókusz a procedurális szempontokon van: cél az adópolitika területén a döntéshozatal demokratikusabbá tétele. Ez utóbbit leginkább a 2019-es, többek között az adópolitika területén a minősített többségi döntéshozatalra való áttérést szorgalmazó kommunikációja támasztja alá, míg – a jelen disszertáció tárgyát képező – az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok az előbbi szempontot igazolják. Hiszen a Bizottság meglátása szerint mindez elősegíti a tisztességes adózás megvalósítását: amennyiben a szabályok minden, a belső piacon tevékenykedő vállalatra – függetlenül annak honosságától, méretétől vagy szektorális elhelyezkedésétől – egyformán vonatkoznak, akkor visszanyerhető az uniós polgárok bizalma.<sup>666</sup> Ezt az irányvonalat pedig a vizsgálata során végig követte, amely elsősorban az érveléséből, valamint az egyes határozatok konklúziójából kitűnik.

Ahogy az előbb említettük, a 2013-ban elindult és 2015-ben elfogadásra került OECD BEPS Akcióterv is jelentős hatást gyakorolt a Bizottság felfogására, mivel újabb érvet jelentett egy átfogó vizsgálat megindításához. Az Akcióterv részletes ismertetése meghaladná a disszertáció kereteit, azonban néhány gondolat erejéig ki kell térnünk erre. E tekintetben fontos kiemelnünk, hogy az intézkedéscsomag háttérében a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai állnak, melynek következtében dollármilliárdok hiányoznak az állami költségvetésekből, veszélyeztetve az adórendszerek integritását is. Az a cél, hogy felszámolják azokat a jogi kiskapukat, amelyek segítségével a profitot adóparadicsomokba csoportosítják át és elejét vegyék az adóalap erózióra irányuló törekvéseknek. Ennek érdekében az OECD adózási munkacsoportja 3 pilléren<sup>667</sup> alapuló 15 pontos akciótervet dolgozott ki, mely olyan kérdésekre igyekszik választ találni, mint a digitális gazdaságból adódó adózási kihívások, a hibrid megállapodásokból fakadó hatások semlegesítése vagy az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok továbbfejlesztése. Az akciótervhez felülvizsgálati és monitorozási eljárás is tartozik.<sup>668</sup> A Bizottság fellépésére mindez inspirálólólag hatott. Ugyanis az akcióterv úgy

<sup>666</sup> Erről részletesen lásd: PIRLOT i. m. 403-415.

<sup>667</sup> Ezek: egységes nemzetközi adószabályok kialakítása, értékteremtés helye szerinti adózás megteremtése, átlátható nemzetközi adórendszer megteremtése. Erről részletesen lásd: BÉKÉS (2019) i. m. 236-242.

<sup>668</sup> What is BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

hivatkozik a multinacionális vállalatok adótervezési stratégiájára, mint amelynek célja az adórendszer kiskapuinak kihasználása segítségével mesterségesen átcsoportosítani a nyereséget olyan alacsony adókulcsokat alkalmazó országokba, ahol nem, vagy csak kis mértékben folytatnak gazdasági tevékenységet a kérdéses vállalatok.<sup>669</sup> Ez a megállapítás egybeesik a Bizottság azon tapasztalatával – melyet a LuxLeaks botrány csak megerősített –, hogy a tagállamok feltételes adómegállapítási határozatainak egy része az adóelkerülést és a káros adóversenyt szolgálja, amelyre folyamatos monitorizálással kell válaszolnia. Ez ellen pedig – ahogy azt korábban levezettük – a Bizottság számára legalkalmasabb eszközt éppen az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok jelenthetik. Ez a szemlélet különösen a transzferárazás esetében érhető tetten, amelyet – az akciótervhez hasonlóan – a Bizottság nemcsak az adóelkerülés, hanem a káros adóverseny egyik lehetséges eszközének is tart.<sup>670</sup> Ehhez pedig szorosan kapcsolódik az akcióterv 5., valamint 8-10. pontjai, melyek közül előbbi a káros adózási gyakorlatok elleni fellépést, míg az utóbbiak a transzferáraknak az értékteremtéssel való összhangját szorgalmazzák. Ennek értelmében többek között arra világítanak rá, hogy amennyiben egy harmadik ország is be van iktatva az adóegyezmények által létrehozott bilaterális keretrendszerbe, akkor az jelentősen megkönnyítheti az adóelkerülést pl: alacsony adókulcsot alkalmazó országban létesített leányvállalat vagy transzferárazási megállapodások keretében a jövedelem mesterséges átcsoportosításának segítségével.<sup>671</sup> A multinacionális vállalatok – amint azt a LuxLeaks botrány, valamint azt a szakirodalom is igazolta – több tagállam esetében (elsősorban a Benelux-államok és Írország) is olyan partnerre leltek, amelyek ezen technikákat nemcsak eltűrték, hanem esetenként közre is működtek ezekben („sweetheart deals”). A Bizottság éppen erre a feltételezésre épített, amikor 2013-2014-ben megindította a vizsgálatait.<sup>672</sup> Így tulajdonképpen nem számít meglepőnek, hogy számos negatív határozata éppen az APA-kat érintette pl: Starbucks, Fiat. Szintén hasonló a helyzet az akcióterv 6. és 7. pontjai tekintetében is, amely az adóegyezményekkel kapcsolatos visszaélésekre, valamint az állandó telephely mesterséges kijátszására irányul.<sup>673</sup> Ugyanis ezeknek a korábbi években már voltak előjelei, amelyek a 2010-es évekre felerősödtek. Itt a legjobb példát a McDonald’s eset

<sup>669</sup> Sigrid J. C. HEMELS: Implementation of BEPS in European Union hard law. *The Ritsumeikan Economic Review*, vol. 67., no. 2 (2018) 188.

<sup>670</sup> Saturnina Moreno GONZÁLEZ: State aid, tax competition and BEPS: comments on the European Commission’s decisions on transfer pricing rulings. *University of Leicester School of Law Research Paper*, No. 17/00. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2947870](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2947870). 3.

<sup>671</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, 18., 20-21.

<sup>672</sup> GORMSEN i. m. 369.

<sup>673</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, 19-20.

szolgáltatja, ahol az érintett vállalat a Luxemburg-USA adóegyezmény rendelkezéseit kihasználva elérte, hogy sehol sem fizetett adót. Erre a Bizottság is felfigyelt és vizsgálatot indított, melyet a későbbiek során fogunk részletesen elemezni.

A fentiek alapján előzetesen tehát azt mondhatjuk, hogy a Bizottság vizsgálatai döntően egy szűk országcsoportra korlátozódtak, erőteljesen az amerikai nagyvállalatokra fókuszálva. Habár a Bizottság nem vonja kétségbe a feltételes adómegállapítás intézményét, kritikusan szemléli ezeket, mivel – támaszkodva a szakirodalomra – megítélése szerint ezek alkalmasak lehetnek a különböző adóelkerülési gyakorlatok folytatásához. Ez a felfogás pedig – ahogy majd látni fogjuk – végigkíséri a Bizottság eljárásait, melynek következtében azokat a tagállamok és a szakértők részéről folyamatos kritikák érik, noha a Bizottság a nemzetközi adójog fejlődését kihasználva igyekezett fellépni a káros adógyakorlatok ellen. Miben rejlik ez az ellentmondás? Az elkövetkezőkben ennek fogunk részletesen utánajárni, melynek során 3 vonalon fogjuk áttekinteni a Bizottság értékelési szempontjait:

- a nemzetközi adórendszerben meglévő kiskapuk kihasználása, különös tekintettel az adóegyezménnyel történő visszaélés problematikájára,
- az állami támogatás fogalmi elemeinek (elsősorban az előny és a szelektivitás) értelmezése, különös tekintettel a feltételes adómegállapításokra,
- egész tagállami szabályozások állami támogatásnak minősítése.

Mindezekből már előzetesen is kitűnik, hogy a Bizottság behatóan foglalkozott a feltételes adómegállapítások által nyújtott adókedvezmények kérdéskörével, valamint az állami támogatások jogán alapuló fellépés hátterének megerősítésével. E tekintetben pedig több olyan lépést is tett, amely a közvetlen adózás területén meglévő tagállami mozgástér korlátozásának minősíthető.

### **5.1.2. A nemzetközi adórendszerben meglévő kiskapuk kihasználása, különös tekintettel az adóegyezménnyel történő visszaélés problematikájára**

A konkrétumokra térve célszerű az elemzésünket a jogi kiskapuk problematikájával kezdeni. Ugyanis ahogy arra korábban rávilágítottunk, a multinacionális vállalatok változatos adóelkerülési technikákat dolgoztak ki, melyek segítségével dollármilliárdokkal tudják csökkenteni az adófizetési kötelezettségeiket. A 2010-es évekre ezek a gyakorlatok már súlyosan fenyegették az állami költségvetéseket, jelentős mértékű adóbevétel kiesést okozva az egyes országoknak. Mindez az Európai Unió tagállamai esetében is óriási kihívást jelentett, hiszen – ahogy láthattuk – míg egyes tagállamok ennek nyertesei voltak (pl: Luxemburg,

Írország, Hollandia), addig mások komoly veszteségeket voltak kénytelenek elkönyvelni (pl: Németország, Franciaország). Erre pedig a Bizottság is felfigyelt, mivel ezek a folyamatok – a verseny torzításával – egyre inkább veszélyeztették a belső piac integritását. A multinacionális vállalatok által alkalmazott technikák közül elsősorban az adórendszerekben meglévő kiskapukat kihasználó gyakorlatokra helyezte a hangsúlyt a vizsgálatai során. E tekintetben a feltételes adómegállapítások problematikája mellett az adóegyezményekkel történő visszaélés („*treaty abuse*”) esetkore emelkedik ki. Ebben a részben most ez utóbbival fogunk foglalkozni, melyet többek között az is indokol, hogy a Bizottság egyedül az idekapcsolódó McDonald’s ügyben hozott negatív határozatot. Mielőtt azonban az esetet részletesen is megvizsgálánk, szükséges kitérnünk röviden a kettős adóztatással kapcsolatban felmerülő gyakorlati és fogalmi kérdésekre.

Erdős Éva szerint kettős adóztatásról akkor beszélhetünk, ha a rezidencia és a forrás elve ugyanazon adóalany ugyanazon jövedelme viszonylatában egyidejűleg jelenik meg, vagyis az érintett ugyanazon jövedelmét legalább két különböző államban sújtják adóval ugyanazon időszakon belül. A szakirodalomban két fajtáját, a jogi és a gazdasági kettős adóztatást különböztetik meg. Előbbi megegyezik az imént említett meghatározással, míg utóbbi arra utal, hogy ugyanazon jövedelem adóztatása különböző személyek felé történik.<sup>674</sup> A probléma gyökerei a globalizációhoz, illetve a tőke áramlása előtti akadályok jelentős részének megszűnéséhez köthető. A nemzetközi vállalatok ugyanis azzal szembesültek, hogy egyszerre több országban is adófizetési kötelezettségük keletkezik, ami veszélyezteti a nyereségüket, illetve a versenyképességüket. Ez pedig könnyen konfliktusokhoz vezethet az érintett országok között. Ennek elkerülése érdekében már a 20. század elején kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket kötöttek egymással az európai országok. A későbbiek során – az esetleges konfliktusok elkerülése érdekében – egy modellegyezmény kidolgozására törekedtek, azonban tekintettel az egyes országok közötti fejlettségbeli különbségekre, ez csak részben valósult meg. Ugyanis míg a fejlett országok az adóilletékesség, addig a fejlődők a jövedelem forrásának a pártján álltak, melynek következtében megszületett az előbbieket érdekeit támogató OECD modellegyezmény, majd azt követően az utóbbiaknak kedvező ENSZ modellegyezmény.<sup>675</sup>

A kettős adóztatásnak a belső piac szempontjából is komoly jelentősége van, hiszen ennek értelmében a teljes adóteher figyelmen kívül hagyásával kerül sor az adóztatásra, amely versenytorzító hatásokkal járhat. Nem véletlen tehát, hogy a Bíróság kiterjesztve értelmezi a

<sup>674</sup> ERDŐS Éva-KISS Lilla Nóra: A kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás, mint az európai adójog új jelenségei. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/1. különszám. 80-81.

<sup>675</sup> WÁGNER (2019a) i. m. 186-187.



kérdéskört és úgy tekint rá, mint ami akadályozza a szabad mozgást a belső piacon, eltántorítva a piaci szereplőket a határon átnyúló gazdasági tevékenységek folytatásától. Éppen ezért a Bíróság többször is rámutatott már ezen probléma tarhatatlanságára az Európai Unióban,<sup>676</sup> melynek felszámolását az uniós jogi célkitűzések közé sorolta.<sup>677</sup> Ennek érdekében az Európai Unió alapvetően mind a mai napig támogatja a tagállamokat abban, hogy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket kössenek egymással.<sup>678</sup> Habár a Szerződésben az EKSZ 293. cikkéhez hasonló rendelkezés már nem szerepel, ennek ellenére a tagállamok jogosultak egymás között ilyen egyezmények elfogadására. Ráadásul az erről szóló döntés továbbra is a tagállami szuverenitás körébe tartozik, az elsődleges jog nem tartalmaz rendelkezéseket arra vonatkozóan, hogy a tagállamok milyen elveket kövessenek vagy hogy azonos alapokra helyezték az adórendszerüket. Emellett nincs utalás a Szerződésben a harmadik államokkal kötött adóegyezményekre sem, amely tovább növeli a tagállamok mozgásterét. Ugyanakkor – az uniós jog elsőbbségéből fakadóan – az adóegyezményeket az uniós joggal összhangban kell megkötni és értelmezni. Ez a kötelezettség viszont nemcsak az uniós tagság utáni, hanem az az előtt megkötött egyezményekre is irányadó, melyből az is következik, hogy az uniós tagállamoknak módosítaniuk kell egy megállapodást, ha az időközben ellentétessé vált az uniós joggal (EUMSZ 351. cikk), függetlenül attól, hogy azt egy másik tagállammal vagy egy nem uniós országgal kötötték. Harmadik államok esetében az uniós jog természetesen ilyen kötelezettséget nem támaszt.<sup>679</sup> Mindezek fényében adódik a kérdés, hogy vajon a Bíróság

<sup>676</sup> ERDŐS-KISS i. m. 79. Ennek kapcsán lásd még: C-336/96. sz. ügy *Époux Robert Gilly kontra Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* [ECLI:EU:C:1998:221] 16. pont., C-190/12. sz. ügy *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* [ECLI:EU:C:2014:249] 59. pont., C-47/12. sz. ügy *Kronos International Inc. kontra Finanzamt Leverkusen* [ECLI:EU:C:2014:2200] 69. pont.

<sup>677</sup> Christoph MARCHGRABER: *Double Non-Taxation: Not only a Policy but also a Legal Problem*. *Kluwer International Tax Blog*, January 5, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/01/05/double-non-taxation-not-policy-also-legal-problem/>. Ennek kapcsán lásd még: C-128/08. sz. ügy *Jacques Damseaux kontra belga állam* [ECLI:EU:C:2009:471] 28. pont., C-540/11. sz. ügy *Daniel Levy és Carine Sebbag kontra État belge – SPF Finances* [ECLI:EU:C:2012:581] 27. pont.

<sup>678</sup> Érdekeség, hogy szűk körben, az EUMSZ 352. cikke alapján, maga az Európai Unió is jogosult bilaterális vagy multilaterális megállapodásokat kötni harmadik országokkal a kettős adóztatás elkerülése érdekében. Azonban ennek feltétele, hogy azt a belső piac működése során az uniós célok megvalósítása indokolja pl: Megtakarítási irányelv vonatkozásában kötött nemzetközi egyezmények (USA, Svájc, San Marino).

<sup>679</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 184-185. Ettől eltérő véleményen van Ilaria Panzeri, aki szerint a harmadik országokkal kötött adóegyezmények esetében a helyzet bonyolultabb, mivel – 1969. évi Bécsi egyezmény a szerződések jogáról 34. cikke alapján – nem lehet harmadik országokra egyoldalúan jogokat és kötelezettségeket róni. Itt két esetben egyértelmű a helyzet: ha az uniós csatlakozás előtt kötötték meg az adóegyezményt, akkor az uniós joggal való ütközés esetén mind az elsődleges, mind a másodlagos jog vonatkozásában az adóegyezményt kell alkalmazni; ha az uniós csatlakozás és (a normakonfliktus által érintett területen) a másodlagos jog elfogadása után kötötték meg az adóegyezményt, akkor pedig mindig az uniós jogot kell alkalmazni. Ezzel szemben szürke zónának számít az az esetkör, amikor az uniós csatlakozás után, viszont (a normakonfliktus által érintett területen) a másodlagos jog elfogadása előtt kötötték meg az adóegyezményt: ilyenkor az elsődleges joggal való ütközés esetén mindig az uniós jogot kell alkalmazni, viszont a másodlagos joggal való ütközés esetén bizonytalan a helyzet, mivel az EUMSZ 351. (1) cikke nem foglal állást kifejezetten e tekintetben. Így utóbbi esetben az adóegyezmény alkalmazása mellett és ellen egyaránt felsorakoztathatók érvek. Ezzel kapcsolatban részletesen

jogosult-e egy tagállami adóegyezményt értelmezni? A válasz napjainkban már korántsem egyértelmű. Hiszen, ahogy láthattuk, habár a tagállamok továbbra is szabadon köthetnek ilyen egyezményeket, jogkörüket csak az uniós joggal összhangban gyakorolhatják. Utóbbiból az is következik, hogy az uniós jog – a tagállami joggal szembeni elsőbbsége folytán – felülírja azokat a nemzetközi megállapodásokat, amelyek azt sértik.<sup>680</sup> Azonban a Bíróság az EUMSZ 263. cikke értelmében csak az uniós jogot értelmezheti, a nemzetit nem, továbbá a nemzetközi elveket és egyezményeket annyiban használhatja fel, amennyiben azok általánosan elfogadottak a tagállamok körében.<sup>681</sup> Ebből kifolyólag a Bíróság a múltban óvatosan kezelte ezt a kérdést, figyelembe véve a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját. Számos ügyben foglalkozott a kérdéssel, melynek kapcsán többek között kimondta, hogy nem vizsgálhatja – a közvetlen adók területén megvalósult harmonizáció alacsony foka miatt –, hogy konkrét tagállami intézkedések összeegyeztethetők-e a tagállamok által kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekkel és nincs hatásköre arra sem, hogy megállapítsa ezen egyezmények rendelkezéseinek valamely szerződő tagállam általi esetleges megsértését, mivel azokra az érintett nemzeti jogok az irányadók.<sup>682</sup> Ugyanakkor, tekintettel arra, hogy a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő jogköreiket az uniós joggal összhangban kell gyakorolniuk, az egyes adóegyezmények alkalmazásából fakadó hatások vizsgálhatók.<sup>683</sup> Mindazonáltal a tagállamok a továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében,<sup>684</sup> valamint nem kötelesek a saját

---

lásd: Ilaria PANZERI: Tax Treaties versus EU Law: Which should prevail? *European Taxation*, vol. 61., no. 4. (2021) 149-155.

<sup>680</sup> C-3/91. sz. ügy Exportur SA kontra LOR SA és Confiserie du Tech SA [ECLI:EU:C:1992:420] 8. pont., C-469/00. sz. ügy Ravil SARL kontra Bellon import SARL és Biraghi SpA [ECLI:EU:C:2003:295] 37. pont., C-478/07. sz. ügy Budějovický Budvar, národní podnik kontra Rudolf Ammersin GmbH [ECLI:EU:C:2009:521] 98. pont.

<sup>681</sup> Malin NETTESTAD: Tax Treaties: The EU Tax Dilemma – The relationship between EU State Aid and Tax Treaties. *Master Thesis in Tax Law*, Uppsala Universitet, 2017. <https://uu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1157901/FULLTEXT01.pdf>, 20.

<sup>682</sup> C-298/05. sz. ügy Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt [ECLI:EU:C:2007:754] 46-47. pont., C-141/99. sz. ügy Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) kontra Belgische Staat [ECLI:EU:C:2000:696] 18. pont., C-128/08. sz. ügy Jacques Damseaux kontra belga állam [ECLI:EU:C:2009:471] 22. pont.

<sup>683</sup> C-307/97. sz. ügy Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland kontra Finanzamt Aachen-Innenstadt [EU:C:1999:438] 58. pont., C-298/05. sz. ügy Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt [ECLI:EU:C:2007:754] 53. pont.

<sup>684</sup> C-350/11. sz. ügy Argenta Spaarbank NV kontra Belgische Staat [ECLI:EU:C:2013:447] 50. pont., C-322/11. sz. ügy A Korkein hallinto-oikeus (Finnország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2013:716] 41. pont., C-157/10. sz. ügy Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA kontra Administración General del Estado [ECLI:EU:C:2011:813] 31. pont.

adórendszerüket más tagállamok eltérő adórendszereihez folyamatosan igazítani annak érdekében, hogy a kettős adóztatást kiküszöböljék.<sup>685</sup>

Látszólag tehát a tagállamoknak nem kell aggódniuk amiatt, hogy a Bíróság értelmezési vitába bonyolódna velük a fenti esetben. Ennek ellenére vannak olyan szakértők, akik szerint a jövőben nem lehet kizárni, hogy ezen a területen is változás áll majd be. Herwig Hoffmann például megjegyzi, hogy a korábbi EKSZ 293. cikkének hiányában egyre kevésbé lesz tartható az az álláspont, hogy a Bíróságnak tartózkodnia kell a kettős adóztatás belső piaccal való összeegyeztethetőségének vizsgálatával. Emellett azzal is számolni kell, hogy megnövekedhet az uniós alapszabadságok jelentősége a kettős adóztatási egyezmények és azok hatásainak vizsgálata során, ugyanis – mint említettük – a kettős adóztatás negatívan hat az alapszabadságok gyakorlására. Mindez viszont csökkenti a tagállamok mozgásterét, hiszen ilyen esetekben a korlátozás csak akkor igazolható, ha – az uniós arányossági tesztnek megfelelően – azt kényszerítő közérdek indokolja. Ez utóbbi azonban az adózás területén nehezen értelmezhető, hiszen a tagállami jogrendszerekben számos legitim, ugyanakkor ellentmondásos érv is létezhet az egyes korlátozó intézkedések alátámasztására. Hoffmann szerint erre a problémára a megoldást az OECD modellegetmény jelenthetné, amely viszonyítási alapként szolgálhatna az arányossági teszt során.<sup>686</sup> Ugyanakkor nemcsak az alapszabadságok tekintetében merülhetnek fel kérdések: esetenként állami támogatás is megvalósulhat. Luja szerint ez az egyes intézkedések szelektív jellegéből fakadhat pl: az adófizetési kötelezettség alóli mentesítés az általános alkalmazás helyett csak bizonyos jövedelmekre vonatkozik. Ezt úgy lehet megelőzni, ha az adott egyezmény kellően részletes és nem hagy számottevő mérlegelési lehetőséget a nemzeti hatóságok számára. Önmagában véve azonban a kettős adóztatási egyezmény alkalmazásából fakadó eltérések („*mismatches*”) nem minősülnek állami támogatásnak.<sup>687</sup>

Számunkra az állami támogatásos vonalnak komoly jelentősége van, mivel az adóegyezmények vonatkozásában nemcsak kettős adóztatás, hanem kettős nem adóztatás is megvalósulhat, amely könnyen magával vonhatja az állami támogatás gyanúját. Erre többek között a korábban már szóba hozott McDonald’s ügy is rávilágít, melyet nemsokára érdemben megvizsgálunk. Előtte azonban célszerű röviden áttekintenünk a fogalmi keretet, valamint a jelenség hátterében

<sup>685</sup> C-298/05. sz. ügy *Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt* [ECLI:EU:C:2007:754] 51. pont., C-157/10. sz. ügy *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA kontra Administración General del Estado* [ECLI:EU:C:2011:813] 39. pont

<sup>686</sup> Herwig HOFMANN: *Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law*. In: Alexander RUST (ed.): *Double Taxation within the European Union*. The Hague, Kluwer, 2011. 83-85.

<sup>687</sup> NETTESTAD i. m. 29.

álló okokat. Előbbi kapcsán azt mondhatjuk, hogy a kettős nem adóztatás egyszerre jelent jogi és politikai problémát. Lényege, hogy a határon átnyúló tevékenységekből származó jövedelmet nem, vagy csak indokolatlanul alacsony adók sújtják, mivel azt mesterségesen elkülönítik az azt generáló tevékenységektől. Önmagában véve azonban nem minden olyan helyzet eredményez kettős nem adóztatást, ahol a jövedelem adómentes marad. Ugyanis esetenként az országok szándékosan idézik elő ezt a helyzetet, amely nem jár konfliktussal. Erre jó példa a lottónyeremények esete, ahol sem Ausztria, sem Németország nem él az adóztatás jogával. Így az osztrák és német állampolgároknak a másik országban szerzett nyeremények után nem kell adót fizetniük. Mindazonáltal gyakoribbnak számítanak a nem szándékolt esetek, amelyek ellen a nemzetközi szervezetek (pl: OECD) mellett az Európai Unió is határozott küzdelmet folytat, hiszen ezek – az OECD BEPS Akcióterv 15. pontja értelmében – összességében véve az összes fél által fizetett adó csökkentéséhez vezethet, károsítva többek között a versenyt és a gazdasági hatékonyságot.<sup>688</sup> Ennek háttérében egyrészt az egyes országok egyre komplexebb adórendszerei, valamint – a korábban már említett – preferenciális adórezsimek állnak,<sup>689</sup> másrészt maguk az adóegyezmények is megteremtették ennek lehetőségét. Hiszen míg egyfelől csökkentek az adminisztratív költségek és kiszámíthatóvá vált az adózás (elősegítve ezzel a külföldi közvetlen befektetéseket), addig másfelől az egymással szerződő államok adórendszerei közötti ellentmondások és az egyezményekben rejlő kiskapuk a multinacionális vállalatok számára olyan lehetőségeket kínáltak, amellyel könnyen ki tudták játszani a rendszert pl: eltérő adókulcsok esetén adótervezéssel elérhető az adóalapnak a lehető legalacsonyabb szintre csökkentése; szabadon eldönthetik, hogy hol legyen a székhelyük. Ráadásul esetenként (pl: Luxemburg) maguk az államok is érdekeltek abban, hogy a multinacionális vállalatok minél kedvezőbb adóügyi elbánásban részesüljenek.<sup>690</sup>

Nem véletlen tehát, hogy a Bizottság – a Bíróság gondolatmenetét kiegészítve – a kettős nem adóztatást is összeegyeztethetetlennek tekinti a belső piaccal.<sup>691</sup> Ez elsőre ellentmondásosnak tűnhet, hiszen az alapszabadságok (pl: a szabad mozgás) szempontjából látszólag ideális, ha egy határon átnyúló tevékenységből származó jövedelem nem adózik. Ugyanakkor ez egyúttal azt is jelentheti, hogy a tagállam állami támogatásban részesítette az érintett adózót. Ennek legfontosabb feltétele, hogy a jogalkotó az összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő

<sup>688</sup> ERDŐS-KISS i. m. 80-81.

<sup>689</sup> Ezzel kapcsolatban röviden összefoglalva lásd: Luder GERKEN-Jorg MARKT-Gerhard SCHICK: Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU. *Intereconomics*, vol. 36., no. 5. (2001) 245-246.

<sup>690</sup> WÁGNER (2019a) i. m. 187.

<sup>691</sup> Ennek kapcsán lásd például: Taxation in the European Union. *Commission of the European Communities*, SEC(96) 487 final, Brussels, 20.03.1996. 13., 2012/772/EU bizottsági ajánlás (2012. december 6.) az agresszív adótervezésről. HL L 338., 2012.12.12., 41–43. o. 5. pont.

más gazdasági szereplőkhöz képest szelektív előnyt biztosítson. Önmagában véve viszont ezt – mint láthattuk – nem alapozza meg az, ha az adott jövedelem tekintetében a tagállamok – sem a hazai, sem a külföldi adózók vonatkozásában – nem állapítanak meg adófizetési kötelezettséget. Éppen ezért habár nem minden kettős nem adóztatással kapcsolatos eset minősül állami támogatásnak, azonban annak gyanúja szinte mindig ott lebeg, amely jó eséllyel felkeltheti az uniós intézmények – elsősorban a Bizottság – figyelmét is.<sup>692</sup>

Mindezek fényében érdemes most már megvizsgálnunk<sup>693</sup> a többször hivatkozott McDonald's esetet,<sup>694</sup> melyben a Bizottság kísérletet tett egy bilaterális adóegyezmény egyik rendelkezésének értelmezésére.<sup>695</sup> Ez elsőre meglepőnek tűnhet, hiszen – ahogy láthattuk – a Bíróság többször is óvatosan kezelte ezt a kérdést, figyelembe véve a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő szuverenitását. Azonban azt is megjegyeztük, hogy a tagállamok az egyezmények megkötésére és értelmezésére vonatkozó jogkörüket az uniós összhangban gyakorolhatják, valamint állami támogatás is felmerülhet az egyezmények szelektív alkalmazása miatt. A Bizottság ez utóbbi szempontokból indulhatott ki, mikor megindította a precedens értékű vizsgálatát. A konkrét ügy kapcsán érdemes tudni, hogy a McDonald's olyan franchise-modellt<sup>696</sup> alakított ki, mely a könnyen alkalmazható szerkezetátalakítás eszközével együtt melegágya az adóelkerülésnek. Erről a gyakorlatról 2015-ben számolt be egy jelentés,<sup>697</sup> melyet nem sokkal később az Európai Parlament adóügyekben illetékes bizottsága előtti meghallgatás követett, ahol számos kérdést tettek fel a vállalatnak. Azonban az még olyan alapvető információkat sem volt hajlandó megosztani, mint azon országok tényleges adómértéke, ahol a vállalat működik. Nem véletlen tehát, hogy az ezekben az években igen aktív Bizottság már 2014-ben eljárást indított a McDonald's luxemburgi

---

<sup>692</sup> MARCHGRABER i. m.

<sup>693</sup> Tekintettel arra, hogy a következő alfejezet kifejezetten a szakirodalmi kritikákkal fog foglalkozni, ezért a jelen alfejezetben a hangsúlyt a konkrét esetekből levonható megállapításokra helyezzük, melyek segítségével a Bizottság értékelési szempontjai is kirajzolódnak. Ebből következik, hogy míg egyes eseteket részletesebben, addig másokat csak érintőlegesen veszünk végig és inkább a közös szempontrendszer (pl: bizottsági piaci ár, integrált és nem integrált vállalatok kérdése) keressük bennük.

<sup>694</sup> 2019/1052/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a McDonald's Europe javára kiadott SA.38945. (2015/C.) (korábbi 2015/NN.) (korábbi 2014/CP.) számú feltételes adómegállapítási határozatokról, HL L 195, 2019.7.23., 20–39. o.

<sup>695</sup> WÁGNER (2019a) i. m. 194-201.

<sup>696</sup> Ennek értelmében átengedi a szellemi tulajdont a jogbérletbe vevőnek ahelyett, hogy az egyes boltokat közvetlenül irányítaná.

<sup>697</sup> Unhappy Meal: €1 Billion in Tax Avoidance on the Menu at McDonald's. *European Public Service Union*, Feb. 24, 2015. <https://www.epsu.org/article/unhappy-meal-%E2%82%AC1-billion-tax-avoidance-menu-mcdonalds>.

leányvállalata<sup>698</sup> ellen a kedvező adóügyi elbánás miatt. Az előzetes vizsgálat<sup>699</sup> eredményeképpen pedig arra a következtetésre jutott, hogy a leányvállalat a 2009-ben kiadott két feltételes adómegállapítás óta lényegében véve nem fizetett adót. Ez annak volt köszönhető, hogy a luxemburgi hatóságok arra hivatkozva biztosítottak adómentességet a leányvállalatnak, hogy a nyereség az USA-ban adókötelesnek számít. Utóbbival kapcsolatban azonban már a második feltételes adómegállapítás kibocsátása után nem követelték meg azt, hogy a vállalat bizonyítékokat szolgáltatson annak teljesítéséről. Mindezt a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a luxemburgi hatóságok szelektív előnyt biztosítottak a McDonald's-nak, mivel tudtak arról, hogy az nem fizet adót az USA-ban, noha hasonló ténybeli és jogi helyzetben van, mint a többi belföldi vállalat.<sup>700</sup> Emellett a Bizottság azt is hangsúlyozta, hogy Luxemburg-USA kettős adóztatás elleni adóegyezmény 25. cikke nem ad lehetőséget a mentesítésre, ha az USA nem él az adóztatási jogával. Ez utóbbit a Bizottság szerint az OECD Adózási Modellegyezménye és annak Kommentárja (noha az érintett adóegyezményt 1999-ben kötötték meg, míg a Kommentár csak 2000-ben született meg és nem tartalmazott utalást a megszületése előtt elfogadott egyezményekből származó anomáliák orvoslására) is alátámasztja. Ezzel szemben viszont a vállalat és a tagállam arra hivatkozott, hogy az említett adóegyezmény lehetővé tette a mentesítést. Ugyanis habár a luxemburgi jog szerint a McDonald's ottani részlege állandó telephelynek minősül, addig az amerikai jog szerint nem. Továbbá a 25. cikk nem teszi függővé a mentesítést attól, hogy a jövedelmet az USA ténylegesen megadóztatja-e. Jól látható tehát, hogy a felek között értelmezési vita robbant ki: míg a luxemburgi hatóságok a szó szerinti értelmezés mellett álltak ki, addig a Bizottság a tartalmi/teleologikus értelmezést részesítette előnyben.

Ezzel pedig a Bizottság azt üzenté, hogy egy olyan terület is hajlandó fellépni, amelyet korábban a Bíróság is óvatosan kezelt. Ugyanakkor, amint fentebb részleteztük, az

---

<sup>698</sup> A leányvállalatnak 2 részlege van, amelyek közül az egyik az USA-ban, míg a másik Svájcban található. Míg az előbbi szinte semmilyen érdemleges tevékenységet nem végez, még munkavállalói sincsenek, addig az utóbbi korlátozott tevékenységet folytat a franchise (jogbérleti)-jogosultságokkal kapcsolatban. Ennek ellenére 2009-ben az anyavállalattól megszerzett jogbérleti jogosultságok rögtön az amerikai részleghez lettek csoportosítva. Mindez azt eredményezte, hogy az uniós, orosz és ukrán piacokon működő – jogbérletbe vevő – gyorséttermi láncolatától érkező jogdíjak Luxemburgból a svájci részlegén keresztül az amerikaihoz kerültek.

<sup>699</sup> Állami támogatás: A Bizottság hivatalos vizsgálatot indít a McDonald's luxemburgi adóügyi megítéléséről. *Bizottság*, Sajtóközlemény, 2015. december 3. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP\\_15\\_6221](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_15_6221).

<sup>700</sup> A Bizottság a luxemburgi társasági adózás általános szabályait tekintette referenciarendszernek, amely globális adóztatás (worldwide taxation) ír elő az adóilletőséggel rendelkező vállalatok esetében, kivéve, ha egy adóegyezményt kell alkalmazni. A Bizottság a második feltételes adómegállapítást valamennyi adóilletőséggel rendelkező vállalattal összehasonlítva vizsgálta, függetlenül attól, hogy alanyai-e egy adóegyezménynek vagy sem. Ennek tükrében a McDonald's luxemburgi leányvállalatának is globálisan kellene adóznia, ellenkező esetben szelektív előny áll fenn. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: NETTESTAD i. m. 34-36.

alapszabadságok és az állami támogatások joga tekintetében felmerülhetnek kérdések, különösen, ha az adott egyezmény szövegezése széles mozgásteret biztosít a nemzeti hatóságok számára. Ez utóbbira enged következtetni Margrethe Vestager versenypolitikáért felelős uniós biztos, aki hangsúlyozta, hogy „*az országok közötti kettős adóztatásról szóló egyezményeknek az a céljuk, hogy elkerüljék a kettős adóztatást, és nem az, hogy indokolják a kettős nem adóztatást*”.<sup>701</sup> Vajon ez azt jelenti, hogy a kettős nem adóztatás önmagában állami támogatásnak minősül?<sup>702</sup> Vagy inkább arról van szó, hogy a Bizottság olyan adóegyezmény értelmezést kíván a tagállamokra kényszeríteni, amelyik kizárja a kettős nem adóztatást?<sup>703</sup> Ezek a kérdések relevánsak, hiszen a fentebb vázolt bizottsági érvelés a gyakorlatban azt eredményezné, hogy amennyiben az USA – saját belső jogrendszere miatt – nem élhetne az adóztatás jogával, akkor abban az esetben Luxemburg köteles lenne a jövedelmet megadóztatni. Vagyis önmagában véve a luxemburgi jog nem lenne elegendő az adóegyezmény megfelelő értelmezéséhez és alkalmazásához: a hatóságoknak figyelembe kellene venni az amerikai jog vonatkozó rendelkezéseit is.<sup>704</sup> Ez a logika viszont jó eséllyel szembemenne a bírósági esetjoggal, miszerint a tagállamoknak nem kell saját adórendszerüket más tagállamok adórendszereihez folyamatosan igazítani. Ugyanis habár ezt a megállapítást a Bíróság a kettős adóztatásra értette, az – a korábban említettek tükrében – analógiával élve a kettős nem adóztatás vonatkozásában is fennállhat. Mindazonáltal amennyiben a tagállamok által kötött adóegyezményeket kizárnánk az állami támogatásokon jogán alapuló vizsgálatok alól, akkor a hazaiakkal szemben a külföldi vállalatoknak kedvező értelmezés esetén adóverseny veszélye állna fenn. Ez pedig – függetlenül az uniós intézmények és a tagállamok közötti hatáskörmegosztástól – ellentétes lenne az állami támogatások jogának filozófiájával és céljával.<sup>705</sup>

Mindezek fényében jól látszik, hogy a Bizottság egy rendkívül komplex esettel állt szemben, amely potenciálisan magában hordozott egy jövőbeli vitát a Bírósággal, ha a Bizottság a végső döntésében is a fent vázolt irányvonalat követi. Tekintettel arra, hogy a Bizottság számára az adóelkerülés elleni kemény fellépés a 2010-es évekre kardinálissá vált és a McDonald's ügyig

<sup>701</sup> Állami támogatás: A Bizottság hivatalos vizsgálatot indít a McDonald's luxemburgi adóügyi megítéléséről. *Bizottság*, Sajtóközlemény, 2015. december 3. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP\\_15\\_6221](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_15_6221).

<sup>702</sup> GORMSEN i. m. 373.

<sup>703</sup> Werner HASLEHNER: The McDonald's State Aid Case – The EU Commission Interprets a Tax Treaty. *Kluwer International Tax Blog*, June 22, 2016. <http://kluwertaxblog.com/2016/06/22/the-mcdonalds-state-aid-case-the-eu-commission-interprets-a-tax-treaty/>.

<sup>704</sup> Piergiorgio VALENTE: McDonald's Fiscal State Aid Clearance: Questions Still Pending. *Kluwer International Tax Blog*, December 4, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/12/04/mcdonalds-fiscal-state-aid-clearance-questions-still-pending/>.

<sup>705</sup> NETTESTAD i. m. 50.

már számos esetben hozott negatív határozatot,<sup>706</sup> előzetesen az volt valószínűsíthető, hogy ebben az ügyben is negatív határozat fog születni.

Ennek ellenére végül mégsem állapított meg állami támogatást. Határozatában<sup>707</sup> többek között kiemelte, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás nem biztosított szelektív előnyt a McDonald's számára, s a luxemburgi hatóságok az egyezményt koherens módon értelmezték a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adózók tekintetében. Emellett rámutatott arra, hogy mivel az állandó telephely fogalmával szemben a gazdasági tevékenység fogalmát nem határozza meg az egyezmény, ezért az azt alkalmazó ország joga szerint kell az utóbbit értelmezni. Ennek következtében viszont a McDonald's amerikai részlege a luxemburgi jog szerint állandó telephelynek minősült, így a luxemburgi hatóságoknak mentesíteniük kellett a vállalatot az adófizetési kötelezettség alól. A kettős nem-adózás (double non-taxation) abból fakadt, hogy az amerikai hatóságok – a gazdasági tevékenység amerikai jog szerinti értelmezése miatt – nem éltek az adóztatás jogával. Az pedig, hogy erről a luxemburgi hatóságoknak ténylegesen tudomásuk lett volna, nincs jelentősége. Végezetül nem áll fenn az egyezmény egyes rendelkezéseinek alkalmazásából fakadó ellentét sem, mivel a felek ugyanazt a rendelkezést értelmezték másképp. E tekintetben viszont fontos hangsúlyozni, hogy az OECD 1999-ben elfogadott jelentése tükrében a letelepedés helye szerinti állam (Luxemburg) nem köteles elfogadni a forrásállam értelmezését. Mindezek fényében nem állapítható meg, hogy a luxemburgi hatóságok rosszul alkalmazták volna az egyezményt, így állami támogatásról sem beszélhetünk.

Összességében azt mondhatjuk, hogy a Bizottság nem kívánt frontvonalat nyitni a kettős adóztatási adóegyezmények értelmezésének vonatkozásában és záró határozatában visszatért a bírósági esetjogban korábban már lefektetett irányvonalhoz. Vagyis nem csak az nyert megerősítést, hogy a kettős nem adóztatás nem eredményez önmagában állami támogatást, hanem az is, hogy a tagállamoknak nem kell a saját adórendszerüket folyamatosan más adórendszerekhez igazítaniuk a kettős nem adózás elkerüléséhez. A tagállamoknak tulajdonképpen csupán arra kell figyelniük, hogy a saját jogszabályaikat következetesen alkalmazzák valamennyi adózó esetében, mellyel mentesülhetnek a szelektivitás alól.<sup>708</sup> E téren

<sup>706</sup> Ezzel kapcsolatban lásd: [https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings\\_en](https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings_en). Az elkövetkezőkben majd éppen ezeken az ügyeken lesz a hangsúly.

<sup>707</sup> 2019/1052/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a McDonald's Europe javára kiadott SA.38945. (2015/C.) (korábbi 2015/NN.) (korábbi 2014/CP.) számú feltételes adómegállapítási határozatokról, HL L 195, 2019.7.23., 20—39. o.

<sup>708</sup> VALENTE i. m.



tehát a bizottsági vizsgálat – a kezdeti félelmek ellenére – végül is megszilárdította a tagállami szuverenitást.

### **5.1.3. Az állami támogatás fogalmi elemeinek (elsősorban az előny és a szelektivitás) értelmezése, különös tekintettel a feltételes adómegállapításokra**

Azonban a Bizottság vizsgálatai sokkal alaposabbak voltak annál mintsem, hogy egy problémára (adóegyezménnyel való visszaélés) helyezték a hangsúlyt. Ennél ugyanis sokkal nagyobb horderejű kérdésnek számított, hogy a Bizottság több ügyben is górcső alá vette az állami támogatás fogalmának elemeit (elsősorban az előnyt és a szelektivitást) és olyan megállapításokat tett, amelyek a későbbiek során komoly kritikák tárgyává váltak mind a szakértők, mind a tagállamok részéről. Ennek kapcsán különösen a szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezését, valamint az integrált és a független vállalatok összehasonlíthatóságát érdemes kiemelnünk. Vajon mi vezetett ténylegesen a kritikákhoz? Ahhoz, hogy erre a kérdésre válaszolni tudjunk, előtte meg kell ismernünk a Bizottság felfogását. Tekintettel arra, hogy az adóintézkedések szempontjából elsősorban az előnynek és a szelektivitásnak van relevanciája, ezért alapvetően ezeket fogjuk áttekinteni.<sup>709</sup> Az elkövetkezőkben – az előbb említett

---

<sup>709</sup> GORMSEN i. m. 374.

szempontrendszer mentén – az alábbi ügyeket fogjuk áttekinteni: Fiat,<sup>710</sup> Starbucks,<sup>711</sup> Apple,<sup>712</sup> Amazon,<sup>713</sup> Engie<sup>714</sup>.

Mielőtt azonban a részletekre térnénk, célszerű visszautalnunk néhány tényre, melyet még az állami támogatás fogalmának vizsgálata során fejtettünk ki. Először is a Bizottság a gazdasági előny fogalmát meglehetősen szélesen értelmezi, hiszen idetartozik minden olyan előny, amelyet egy vállalkozás rendes piaci körülmények között nem tudott volna megszerezni. Gormsen pedig egyenes úgy fogalmaz, hogy a Bizottság lényegében véve összemossa a két

<sup>710</sup> A jogvita tárgyát a luxemburgi hatóságok által a Fiat luxemburgi székhellyel rendelkező társaság számára kiadott előzetes ármegállapító megállapodás (APA) képezte. Ez egy olyan módszert hagyott jóvá, amely a Fiat-csoporton belül lehetővé tette a leányvállalat számára, hogy éves társasági adó kötelezettségét meghatározza. A kérdéses APA szerint a nyereség meghatározására a legjobb módszert a tranzakciós nettó nyereség módszere (TNMM), mivel a vállalat csak pénzügyi szolgáltatásokat nyújt és így lehet biztosítani, hogy az ár a leginkább közelítsen a szokásos piaci feltételekhez. A Bizottság szerint viszont ez a módszer nem alkalmas a piaci feltételeket tükröző adóköteles nyereség meghatározására, elsősorban azért, mert a becsült tőkealap lényegesen alacsonyabb volt, mint a vállalat tényleges saját tőkéje. Amennyiben a konstrukciót a piaci feltételeknek megfelelően alakították volna ki, akkor az adóköteles nyereség hússzor magasabb lett volna.

<sup>711</sup> A jogvita tárgyát a Starbucks-csoport hollandiai leányvállalatának a holland hatóságok által biztosított APA képezte. Ez egy olyan nyereségfelosztást engedélyezett a vállalatcsoporton belül, amely 10 éves időtartamra éves alapon határozta meg a társasági nyereségadó fizetési kötelezettséget úgy, hogy közben mesterségesen csökkentette a leányvállalat adófizetési kötelezettségét. Ez utóbbit úgy érték el, hogy egyrészt a vállalatcsoport brit leányvállalatának (Alki) igen magas jogdíjat fizettek a kávépörkölés know-how-jáért, másrészt felemelt árat fizettek a svájci székhelyű Starbucks Coffee Trading SARL részére a zöld kávébabért. Ezzel pedig elérték, hogy a vállalat nyereségének jelentős részét az Alkihoz kihelyezve mentesültek az adófizetési kötelezettség alól az Egyesült Királyságban, illetve Hollandiában. Ráadásul a zöld kávébabért fizetett felemelt ár sem tükrözte a piaci viszonyokat. Összességében véve a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a Starbucks által alkalmazott, az adóköteles nyereség meghatározására szolgáló módszer eltér a szokásos piaci feltételektől.

<sup>712</sup> A jogvita tárgyát az ír adóhatóság által még 1991-ben és 2007-ben kibocsátott feltételes adómegállapítások képezték, amelynek következtében az Apple 1991 óta mesterségesen csökkentette a fizetendő társasági adót: 2003-ban 1%, míg 2014-re mindössze 0,005%. Az Apple-nek Írországban 2 bejegyzett vállalkozása (Apple Sales International és Apple Operations Europe) van. Ezek jogosultak arra, hogy az Apple Inc. vállalattal kötött úgynevezett „költségmegosztási megállapodás” alapján, az Apple szellemi tulajdonának hasznosításával Észak- és Dél-Amerikán kívül Apple termékeket gyártson és értékesítsen. A megállapodás értelmében az Apple Sales International és az Apple Operations Europe éves díjakat fizetnek az egyesült államokbeli Apple-nek az utóbbi által számukra az Egyesült Államokban végzett kutatási és fejlesztési tevékenységért. Nyereségük nagy részét azonban allokációval a központi iroda nyereségeként tüntették fel, ráadásul az Apple nem az értékesítési országokban, hanem Írországban számolta el a termékek értékesítésének árbevételét. A Bizottság szerint ez a központi iroda csak papíron létezett, semmilyen országhoz nem tartozott, nem volt sem alkalmazottja, sem saját telephelye. Tevékenysége kizárólag alkalmi igazgatótanácsi ülésekből állt és az ír jog szerint adómentes volt. Mindkét vállalkozás esetében az írországi telephelyhez, ahol a jövedelemtermelés folyt – vagyis az írországi adószabályok hatálya alá – a nyereségnek csak egy töredék részét allokálták, így az nagyrészt adózatlan maradt. Ez viszont szembe ment a gazdasági realitásokkal.

<sup>713</sup> A jogvita tárgyát – egy feltételes adómegállapítási határozattal is megerősített – az képezte, hogy az Amazon vállalatcsoporton belüli LuxOpCo Luxemburgban bejegyzett társaság 2006 májusa és 2014 júniusa között jogdíjat fizetett egy másik csoporton belüli luxemburgi társaságnak, a LuxSCS-nek immateriális javak felhasználásáért. Az Amazon ennek során egy olyan konstrukciót alakított ki (a jogdíj számításának alapját a luxemburgi kapcsolt vállalkozások között alkalmazott árak módosítási szabályai jelentették), melynek következtében a LuxOpCo adóalapját jogtalanul csökkentették és az Amazon az összes uniós értékesítésből származó nyereség után negyedannyi adót fizetett, mint azt a piaci viszonyok indokolták volna. Érdekesség, hogy a LuxOpCo nem volt adóalany a luxemburgi jog szerint és így nem fizetett profitadót sem Luxemburgban.

<sup>714</sup> A jogvitat egy olyan feltételes adómegállapítási határozat képezte, melynek tárgya két vállalatcsoporton belüli nulla kamatozású átváltoztatható kölcsön volt. A kettős nem-adózás abból származott, hogy a kölcsön hozamát az egyik fél az adóalapból levonható kamatnak tekintette, míg a másik fél adómentes osztaléknak. Ennek következtében az Engie tényleges adóterhe 0,3%-ra esett Luxemburgban, amely a Bizottság szerint versenyelőnyt jelentett más vállalatokhoz képest.

elemet (szelektív előny), melynek következtében nemcsak az EUMSZ 107. szakaszával, hanem az esetjoggal is szembe megy.<sup>715</sup> Itt érdemes külön is megemlíteni a MOL-ügyet, ahol a Bíróság kimondta, hogy mind az előny, mind a szelektivitás vonatkozásában szükség van független vizsgálatra: hiszen nem elegendő csupán az előny fennállását igazolni, hanem azt is bizonyítani kell, hogy a kérdéses intézkedés egy vagy több vállalkozásnak kedvez.<sup>716</sup> Tehát nem lehet a két feltételt együttesen kezelni. Ennek ellenére ez a gyakorlat él, s – ahogy majd látni fogjuk – különösen a feltételes adómegállapítások esetében figyelhető meg. Ugyanis a Bizottság szerint ebben az ügyben a Bíróság az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatát is elismerte azzal amikor kimondta, hogy a szelektivitás megállapítására eltérő követelmények vonatkoznak az általános támogatási programok és az egyedi támogatások tekintetében. Utóbbi kapcsán hangsúlyozta, hogy önmagában már az előny azonosítása lehetővé teszi a szelektivitás vélelmezését.<sup>717</sup> Mindez jelentősen megnöveli a Bizottság mozgásterét, még akkor is, ha az előny létét neki kell bizonyítani. Ezzel szemben a tagállamok nagyon nehéz helyzetbe kerülnek, ha az adóintézkedéseiket akarják megvédeni, mivel az előny és a szelektivitás vizsgálatának összemosása következtében a többi feltétel teljesülése rendszerint könnyen megállapításra kerül.<sup>718</sup> Ráadásul a tagállamoknak számolniuk kell azzal, hogy jó eséllyel vitára kerül sor a referenciarendszer kapcsán, mivel a Bizottságnak meg kell határoznia, hogy mely vállalkozások vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Erre nézve pedig nincsen általánosan elfogadott teszt, ami szintén a Bizottság mozgásterét növeli.

A fentieket szükségesnek tartottuk ismételt elmondani és nyomatékosítani, mivel enélkül sokkal nehezebb megérteni azt, hogy a Bizottság miért ilyen szemszögből közelítette meg a kérdést. Az elkövetkezőkben azt nézzük meg, hogy az előzetes premisszákból kiindulva hová jutott el a Bizottság.

E tekintetben elmondhatjuk, hogy az előny és a szelektivitás kérdését szinte egyáltalán nem vizsgálta külön-külön, hanem a „megkülönböztető előny<sup>719</sup>” vagy „szelektív előny<sup>720</sup>” formájában együttesen kezelte.<sup>721</sup> Ezt jól mutatja, hogy az EUMSZ 107. cikkében szereplő

<sup>715</sup> GORMSEN i. m. 370. Ezzel a kérdéssel később, a „Szakirodalmi kritikák a Bizottság gyakorlatával szemben” c. fejezetben részletesen is foglalkozunk.

<sup>716</sup> C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 59. pont.

<sup>717</sup> C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 60. pont.

<sup>718</sup> GORMSEN i. m. 374.

<sup>719</sup> Ennek kapcsán lásd például: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 7.2. fejezet.

<sup>720</sup> Ennek kapcsán lásd: 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 9.2. fejezet.

<sup>721</sup> Ez alól némiképp kivételt képez az Amazon ügy, ahol, habár külön pontokban vizsgálta az előny és szelektivitás kérdését, viszont a vizsgálata elején – az EUMSZ 107. cikke feltételrendszerének értelmezése során –

állami támogatás fogalmát úgy értelmezi, hogy – a többi feltétel egyidejű teljesülése mellett – egy adott vállalkozást szelektív előnyben kell részesíteni az állami támogatás megállapításához.<sup>722</sup> Vagyis már a konkrét vizsgálata elején jelezte, hogy – kihasználva az esetjogban rejlő kiskaput – egyszerűsítéshez folyamodik. Habár – mint láttuk – vitatható ez az irányvonal, a Bizottság mégis élt ezzel a lehetőséggel és arra hivatkozott, hogy a feltételes adómegállapítások esetében feltételezni lehet a szelektivitást.<sup>723</sup> Megítélése szerint ugyanis ezeket a hatóságok a multinacionális vállalatok számára egyedi jelleggel biztosítják és egyenként kötik meg a kérdéses vállalattal. Tehát itt ténylegesen egyedi intézkedésekről van szó. Így amennyiben az adott feltételes adómegállapítás előnyt valósít meg a kedvezményezett számára, akkor nem szükséges a szelektivitást külön is bizonyítani.<sup>724</sup> Mindez viszont komoly következményekkel, a tagállami mozgástér csökkenésével jár, mivel az állami támogatási szempontú vizsgálatok során a döntő kritérium a szelektivitás.<sup>725</sup> Nem véletlen, hogy nemrégiben Juliane Kokott főtanácsnok is kijelentette, hogy óvatosan kell eljárni ebben a kérdésben és csak akkor lehet feltételezni a szelektivitást, ha a szabályozás egy vagy több egyenként azonosítható ágazatot érint, amelyek gazdasági tevékenységük alapján elhatárolhatók.<sup>726</sup> E tekintetben érdekesség, hogy a jelen vizsgálatok során a Bizottság által rendszeresen hivatkozott – és később részletesen elemzésre kerülő – Belgium és Forum 187 ASBL ügyben, valamint az annak előzményét képező bizottsági határozatban mind a Bíróság, mind a Bizottság külön vizsgálatot folytatott le az előny és a szelektivitás vonatkozásában.<sup>727</sup> Azonban itt támogatási programról volt szó. Ennél sokkal fontosabb, hogy a Bizottság mind az 1998-as, mind a 2016-os Közleményében következetesen a szelektív előny fogalmát

---

egyértelműen hangsúlyozta, hogy az állami támogatás megállapításához többek között szükség van a kedvezményezett számára biztosított szelektív előnyre is. Utóbbi tehát arra enged következtetni minket, hogy ténylegesen itt is együtt kezelte a fogalmakat. Ezzel kapcsolatban lásd: 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 392-605. pont.

<sup>722</sup> Ennek kapcsán lásd például: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 185-190. pont.

<sup>723</sup> GORMSEN i. m. 370.

<sup>724</sup> Nihal ÖZKARDEŞ: Multinational enterprises and selectivity criterion in state aid cases. *Dokuz Eylul University Law Review*, vol. 23., no. 1 (2021) 800.

<sup>725</sup> Alexandra MILADINOVIC: *Selectivity and the Arm's Length Principle in EU State Aid Law*. European and International Tax Law and Policy Series. Amsterdam, IBFD, 2022. 2.

<sup>726</sup> C-66/14. sz. ügy Juliane Kokott főtanácsnok indítványa: Finanzamt Linz kontra Bundesfinanzgericht [ECLI:EU:C:2015:242] 114-115. pont.

<sup>727</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416]. 118, 122-123. pontok., 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 31-61. pont.

használja<sup>728</sup> és a korábbi bizottsági gyakorlatból felhozhatók olyan egyedi adóintézkedésekkel kapcsolatos határozatok,<sup>729</sup> amikor nem folytatott le külön vizsgálatot a két feltétel vonatkozásában. A bírósági esetjogban ugyanakkor a MOL ügy előtt nem nagyon található olyan ítélet, amely a szelektív előny kifejezést használná,<sup>730</sup> viszont az említett ügyet követően több ítéletben is megtalálható ez a kifejezés, függetlenül attól, hogy támogatási programról vagy egyedi intézkedésről van szó.<sup>731</sup> Ennek alapján nem könnyű állást foglalni, hogy a Bizottság jelen vizsgálatok során alkalmazott, az előnyt és a szelektivitást együttesen vizsgáló, gyakorlata ténylegesen jogsértőnek minősül-e. Érdeemes lesz tehát majd megfigyelni, hogy a szakirodalom hogyan értékeli ezt a kérdést, illetve az eljárás későbbi szakaszaiban hogyan ítéli meg ezt a Törvényszék, illetve a Bíróság.

Azonban nemcsak az előny és a szelektivitás együttes vizsgálata nehezítette a tagállamok helyzetét. Ugyanis hiába jelentette ki a Bizottság még az 1998-as Közleményében, hogy nem kíván beleszólni a tagállamok gazdaságpolitikájába,<sup>732</sup> az elmúlt évek gyakorlatából – ahogy azt korábban részletesen bemutattuk – ellentétes következtetéseket vonhatunk le. Hiszen nemcsak a progresszív adók területén, hanem a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezmények esetében is igyekezett innovatív megoldásokhoz nyúlva szélesíteni a mozgásterét, fellépve ezzel a belső piac integritását veszélyeztető tagállami adóintézkedésekkel szemben. Az utóbbi tekintetében érdemes kiemelnünk, hogy noha nem folytat le külön vizsgálatot a szelektivitás vonatkozásában, együtt kezelve azt az előnnyel, az egyáltalán nem jelenti azt, hogy átsiklana ezen a kérdésen és pusztán egyedi intézkedésre hivatkozva megállapítaná a szelektivitást. Sőt, inkább azt mondhatjuk, hogy ez az a terület, amelyet a

<sup>728</sup> Ennek kapcsán lásd például: A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 12. pont, illetve Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ%3AC%3A2016%3A262%3AFULL>, 170-171. pont.

<sup>729</sup> Ennek kapcsán lásd például: 2010/3/EK határozat: A Bizottság határozata a Lengyelország által a Stocznia Szczecińska javára nyújtott C 19/05 (korábbi N 203/05) sz. állami támogatásról (az értesítés a C(2008) 6770. számú dokumentummal történt), HL L 5., 2010.1.8., 1—41. o. 217. pont., State Aid No. NN 67/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Bitė GSM”. European Commission, C (2007) 134, Brussels, 24.I.2007. 42. pont., State Aid No. NN 68/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Omnitel”. European Commission, C (2007) 142, Brussels, 24.I.2007. 42. pont.

<sup>730</sup> E tekintetben kivételt képez az alábbi ügy: C-106/09 P. sz. ügy Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]. 70-110. pont. Ráadásul itt támogatási programról volt szó!

<sup>731</sup> Ennek kapcsán lásd például: C-270/15. P. sz. ügy Belga Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2016:489] 31-42. pont., C-660/15. P. sz. ügy Viasat Broadcasting UK Ltd kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2017:178] 21-39. pont., C-150/16. sz. ügy Fondul Proprietatea SA kontra Complexul Energetic Oltenia SA [ECLI:EU:C:2017:388] 22-27. pont., C-706/17. sz. ügy Achema AB és társai kontra Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija (VKEKK) [ECLI:EU:C:2019:407] 81-98. pont.

<sup>732</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 13. pont.

legalaposabban vizsgál meg és annak ellenére, hogy a bizonyítási teher alapvetően őt terheli, képes ebből a helyzetből is megerősödne kijönni. Ezt jól mutatja az a tény, hogy az esetjogból már jól ismert háromlépcsős szelektivitási teszt segítségével – a McDonald’s esetet kivéve – szinte minden ügyben arra a következtetésre jutott, hogy az adott tagállam állami támogatást nyújtott a kérdéses multinacionális vállalatnak. Ennek kulcsa a szélesen értelmezett referenciarendszerben, valamint – az APA-k esetében döntő fontosságú – szokásos piaci ár bizottsági értelmezésében keresendő. Előbbit a Bizottságnak úgy sikerült elérnie, hogy a referenciarendszernek az általános társasági adórendszert vette alapul, amelybe a független és az integrált vállalatok egyaránt beletartoznak.<sup>733</sup> Ezzel a lépésével a Bizottság jelentősen megnehezítette a tagállamok védekezését, hiszen adórendszereik jellemzően eltérő szabályokat tartalmaztak a multinacionális vállalatcsoporthoz tartozó entitásokra vonatkozóan – különösen a transzferárazás tekintetében –, amelyek így könnyen szelektívnek minősültek.

Nem véletlen tehát, hogy az eljárásokban a tagállamok mellett a multinacionális vállalatok is komoly kritikákat fogalmaztak meg a Bizottság felfogásával szemben. Hangsúlyozták, hogy az integrált és az önálló vállalatok nem lehetnek hasonló ténybeli és jogi helyzetben és a Bizottságnak a szelektivitást a többi integrált vállalathoz képest kellene vizsgálnia. Ennek alátámasztására egy korábbi határozatra („groepsrentebox rendszer”) hivatkoztak, melyben a Bizottság elismerte, hogy az adósságfinanszírozási tevékenység tekintetében ezen vállalkozások jogi és ténybeli helyzete nem hasonlítható össze.<sup>734</sup> Apple ezen túlmenően arra is rámutatott, hogy a vállalatcsoporton belüli ügyletek nem olyan verseny- és gazdasági logika szerint működnek, mint az önálló vállalatok esetében, ezért indokolható az eltérő adóügyi elbánás.<sup>735</sup> Mindez egyúttal azt is jelenti, hogy nem az általános társasági adórendszer képezi a referenciarendszer alapját, hanem a speciális szabályok. A Starbucks ügyben például Hollandia azzal érvelt, hogy a referenciarendszernek a társasági nyereségadó törvénynek, valamint a 2001. évi transzferárazási rendeletnek kell lennie, melyek közül az előbbi magában foglalja a szokásos piaci ár elvét, míg utóbbi további iránymutatást ad ezen elv alkalmazásához.<sup>736</sup> Az Apple ügyben pedig Írország megjegyezte, hogy az általános társasági adórendszer helyett az

<sup>733</sup> ÖZKARDEŞ i. m. 801.

<sup>734</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 178., 201. pontok; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 185., 238. pontok; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 231. pont.

<sup>735</sup> 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 231. pont.

<sup>736</sup> 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 183. pont.

adókonszolidációs törvény 25. bekezdése a referenciarendszer, mivel ez szabályozza a külföldi illetőségű vállalkozások írországi forrású nyereség utáni adózását, amely az AOE (Apple Operations Europe) és az ASI (Apple Sales International) – mint az Apple-csoporthoz tartozó két, ír jog szerint bejegyzett társaság – esetében irányadó.<sup>737</sup> Ezzel szemben ugyanakkor érdemes megemlíteni, hogy az Engie ügyben a felek elfogadták a referenciarendszert, azonban azt vitatták, hogy azt pusztán a céljai alapján meg lehetne határozni. Ehelyett azt hangoztatták, hogy a törvényesség elvének értelmében az adózásra vonatkozó szabályokat törvényben kell lefektetni, amelyek szigorúan értelmezendők, vagyis a jogalkotó hallgatása esetén nem lehet adókötelezettséget megállapítani.<sup>738</sup>

A Bizottság a kritikákkal kapcsolatban egyrészt kijelentette, hogy az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, függetlenül attól, hogy adóköteles nyereségüket eltérően állapítják meg. Ezt annak ellenére állította, hogy míg az előbbiek esetében ez meglehetősen egyszerű számításnak tűnik (a bevétel és a költségek különbözetén alapul egy versenyképes piacon), addig az utóbbiaknál ez sokkal komplexebb és egyben bizonytalanabb számítások eredménye, mivel ezeknek a vállalatoknak saját maguknak kell megbecsülniük a csoporton belüli ügyletekben alkalmazott árakat az adóköteles nyereség megállapításához. Azonban a Bizottság szerint – ahogy azt például a Fiat-ügyben is kifejti – mindez nincs hatással a társasági adórendszer céljaira, amely attól függetlenül, hogy integrált vagy nem integrált vállalatról van szó, a nyereség megadóztatására törekszik.<sup>739</sup> A nyereség meghatározása közötti különbség tehát pusztán egy eszköz, amely az egyenlő bánásmód alapján történő adózást szolgálja az általános társasági adójogszabályok szerint.<sup>740</sup> Másrészt – ahogy azt a Bizottság az Amazon ügyben kifejti – az integrált vállalatoknak nem kell mindig igénybe venniük a transzferárképzést az adóköteles jövedelmük meghatározásához, csak akkor, ha egy másik csoportbeli vállalattal folytatnak le egy ügyletet. Minden más esetben a nyereség a piacon kialakult árakat tükrözi. A vállalatok függetlenül attól, hogy önállóak vagy integráltak, azonos módon – a nyereség keletkezése alapján – adóznak, ami szintén indokolatlanná teszi a megkülönböztetést. Ellenkező esetben ugyanis a tagállamokat arra ösztönöznénk, hogy olyan

<sup>737</sup> 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 73. és 195. pontok.

<sup>738</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 180. pont.

<sup>739</sup> 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 197-199. pontok.

<sup>740</sup> 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 228-230. pont.

adóintézkedéseket fogadjanak el, amelyek az integrált vállalatoknak kedvezne.<sup>741</sup> Az ilyen jellegű intézkedések viszont önmagukban véve szelektívnek minősülnének, hiszen mindez az általános szabályok alól való mentesítést jelentené olyan vállalatok vonatkozásában, amelyek hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak a nem mentesítettekkel.<sup>742</sup> Emellett a Bizottság elutasította a tagállamoknak és a multinacionális vállalatoknak azt a kritikáját is, amely a Bizottság saját korábbi gyakorlatával való szembekerülését állította. E tekintetben arra hivatkozott, hogy nem köti a saját döntéshozatali gyakorlata, valamint az egyes támogatási intézkedéseket objektív kritériumok alapján kell értékelni annak érdekében, hogy ez ne legyen hatással az állami támogatás megállapítására. Továbbá megjegyezte, hogy az említett ügyből a felek helytelen következtetést vontak le, mivel ott a tagállami jogalkotónak az volt a célja, hogy a vállalatcsoportok összefüggésében csökkentse a saját tőke és az idegen tőke biztosításának adóügyi megítélése közötti különbséget és ily módon csökkentsék a csoporton belüli finanszírozás e két formája közötti arbitrázst. Ennek következtében a referenciarendszer csak az integrált vállalatokra terjedt ki. Ezzel szemben a jelen ügyben az adóalap meghatározásáról van szó annak érdekében, hogy a társasági adókötelezettség megállapítható legyen. E téren pedig nincs különbség az integrált és az önálló vállalatok között, vagyis a referenciarendszert az általános társasági adó képezi, melybe mindkét vállalat típus beletartozik.<sup>743</sup> Szintén érdemes még megemlíteni, hogy az Engie ügyben – ahol a felek nem vitatták a referenciarendszert, de hangoztatták, hogy azt pusztán a céljai alapján nem meghatározni és kifejezett törvényi rendelkezés hiányában adókötelezettséget megállapítani sem lehet – kimondta, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatának tükrében a céljain keresztül egy referenciarendszer meghatározható. Ez egyébként a Bizottság kötelessége is, hiszen ennek hiányában nem lehet lefolytatni a szelektivitási tesztet. A törvényesség elvére való hivatkozás azonban azzal járna, hogy a tagállamok – kivételek alkalmazásával – nagyon könnyen tudnának kedvezményeket biztosítani az érintett vállalatoknak anélkül, hogy az állami támogatásnak számítana. Ezáltal viszont ellehetetlenülne az állami támogatások ellenőrzése, ami veszélyeztetné a belső piac

<sup>741</sup> 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 587-596. pont.

<sup>742</sup> 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 250-251. pont.

<sup>743</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 202-209. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 239-244. pont; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 231-235. pont.



integritását. Éppen ezért ez az érvelés elfogadhatatlan.<sup>744</sup> Végezetül érdekesség, hogy a Bizottság több ügyben is lefolytatott egy alternatív vizsgálatot (másodlagos érvelés), melynek keretében – a tagállami érveket elfogadva – a referenciarendszert sokkal szűkebben határozta meg. A Starbucks és az Amazon ügyekben közös elem, hogy a referenciarendszer csak azon integrált vállalatokra terjedne ki, amelyek egy bizonyos jogszabály hatálya alá tartoznak. Ez utóbbi a Starbucksnál a 2001. évi holland transzferárazási rendelet, míg az Amazonnál a luxemburgi társasági adótörvény 164. cikk 3. bekezdése. Noha ilyen feltételek esetén látszólag nehezebb igazolni a szelektív előny létét, a Bizottság ezt a vizsgálatot is tulajdonképpen az elsődleges érvelésének megerősítésére használta fel. A Starbucks ügyben kimondta, hogy a rendelet külön szabályokat hoz létre az integrált vállalatokra, amelyek pusztán a szelektivitás megállapításához vezet. Ennek háttérében az áll, hogy mivel az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, ezért egy különálló, az általános társasági adórendszerrel eltérő, csak az integrált vállalatokra irányadó rendszer alkalmazása önmagában szelektív. Lényegében véve hasonló következtetésre jutott az Amazon ügyben is, ahol rámutatott arra, hogy ha csak egy multinacionális csoporthoz tartozó társaságok tekinthetők azonos ténybeli és jogi helyzetűnek, akkor az Amazon vállalatcsoporton belüli LuxOpCo ezekkel az adóalanyokkal szemben is szelektív előnyben részesült. Ugyanis a luxemburgi adóhatóságok által jóváhagyott feltételes adómegállapítás olyan transzferárképzési módszert tesz lehetővé a LuxOpCo számára, melynek következtében a többi, a társasági adótörvény 164. cikk 3. bekezdése hatálya alá eső, az Amazon vállalatcsoporthoz tartozó társasághoz képest kevesebb társasági adót kell fizetnie.<sup>745</sup>

A fentiek alapján jól látszik, hogy a tagállamok – valamint a multinacionális vállalatok – és a Bizottság között alapvető felfogásbeli különbség uralkodott. Hiszen, míg előbbieket a gazdasági logikára hivatkozva állították, hogy a két vállalat típus nincs hasonló ténybeli és jogi helyzetben, addig az utóbbi a társasági adórendszer céljaira helyezte a hangsúlyt és állapította meg ennek az ellenkezőjét. Ennek kapcsán a Bizottság kihasználta azt, hogy az esetjogban nincsen általánosan elfogadott teszt arra nézve, hogy a vállalkozások mikor vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Érvelését ráadásul egy alternatív vizsgálat is megerősítette, melyben igazolta, hogy ha a felek által szorgalmazott szűkebb referenciarendszertől indulna ki, akkor

<sup>744</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 182-190. pont.

<sup>745</sup> 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 245-251. pont, illetve 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 600-602. pont.

végső soron szintén ugyanarra a következtetésre jutna és állapítaná meg a szelektív előny. Habár a Bizottság elutasította a korábbi gyakorlatával való szembekerüléssel kapcsolatos kritikát, érvelése több szempontból is vitatható. Számos korábbi határozatában – ugyan nem általános jelleggel és nem az integrált vállalatok kapcsán<sup>746</sup> – is kimondta, hogy az önálló és a kapcsolt vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben. E tekintetben a leggyakrabban a holland Groepsrentebox rendszer ügyben hozott határozatát érdemes kiemelni, ahol a Bizottság az adósságfinanszírozási tevékenység vonatkozásában vizsgálta a független és a kapcsolt vállalatok helyzetét. Ennek kapcsán egyrészt hangsúlyozta, hogy az utóbbiak számára kölcsönt biztosító vállalkozás előnye nem tekinthető szelektívnek, mivel a független és a kapcsolt vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Hiszen amikor a kapcsolt vállalatok csoporton belül próbálnak kölcsönből vagy saját tőkéből származó finanszírozást szerezni, akkor az nem ugyanaz, mintha azt a nyílt piacról tennék, ahogy azt a független vállalatok szokták (az anyavállalat és a leányvállalat érdeke egybeesik).<sup>747</sup> Másrészt rámutatott arra, hogy a pénzügyi intézményeket a csoportvállalatoktól – noha mindkettő kölcsönt biztosít más vállalkozásoknak – el kell határolni, ugyanis míg előbbieknél a finanszírozási tevékenység a bevételeik döntő részét teszi ki, addig utóbbi esetben erről nem beszélhetünk, mivel a csoportvállalatok által nyújtott kölcsönök nem keletkeztek bevételt csoportszinten.<sup>748</sup> Szintén az adósságfinanszírozási tevékenységet érintette a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonást lehetővé tévő magyar szabályozás tárgyában hozott határozat, ahol a Bizottság ugyancsak azt állapította meg, hogy a két vállalat típus nincs összehasonlítható helyzetben.<sup>749</sup> Az ír holding társaság szabályozás tárgyában pedig a Bizottságnak egy olyan intézkedést kellett elbírálnia, amely csak a külföldi leányvállalatokkal rendelkező ír vállalatok számára biztosított kedvezményeket. Habár a kedvezményekkel a szabályozás logikája miatt nem élhettek az ír önálló vállalatok, a Bizottság nem állapította meg a szelektivitást, mivel azt megkülönböztetés nélkül alkalmazták valamennyi vállalatra és a javak előállítására vonatkozásában.<sup>750</sup> Végezetül

<sup>746</sup> Az önálló és a kapcsolt vállalkozások összehasonlíthatóságával kapcsolatos korábbi bizottsági gyakorlatot és annak megállapításait analógiával (az integrált vállalatok szorosabb kapcsolata miatt) a jelen vizsgálatok során felmerült önálló és integrált vállalatok vonatkozásában is irányadónak tekintjük.

<sup>747</sup> 2009/809/EK határozat: A Bizottság határozata a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C (2009) 4511. számú dokumentummal történt), HL L 288, 2009.11.4., 26–39. o. 103. pont.

<sup>748</sup> 2009/809/EK határozat: A Bizottság határozata a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C (2009) 4511. számú dokumentummal történt), HL L 288, 2009.11.4., 26–39. o. 91. pont.

<sup>749</sup> 2010/95/EK határozat: A Bizottság határozata a Magyarország által a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonása érdekében végrehajtott C 10/07 (ex NN 13/07) számú állami támogatásról (az értesítés a C (2009) 8130. számú dokumentummal történt), HL L 42, 2010.2.17., 3–19. o. 111. pont.

<sup>750</sup> State aid N 354/2004 – Ireland Company Holding Regime. European Commission, C(2004)3498 fin, Brussels, 22.IX.2004. 16. pont.

fontos itt azt is megemlíteni, hogy a Törvényszék a 2013-2014-ben elindult bizottsági vizsgálatokat megelőzően foglalkozott a kérdéssel és több ítéletben is állást foglalt. Az Autogrill Espana ügyben megerősítette, hogy az olyan tagállami intézkedések, amelyek csak a kapcsolt vállalatok számára voltak elérhetők, pusztán ezen különbség miatt, nem minősülnek szelektívnek.<sup>751</sup> A Lico Leasing ügy jogvitájának háttérében az állt, hogy azon adózók, akik a spanyol adólízingrendszer kedvezményeiből részesülni kívántak, azoknak előzetes jóváhagyást kellett beszerezniük a spanyol adóhatóságtól. A Bizottság azzal érvelt, hogy ez a szabályozás a diszkrecionális elemek miatt szelektív. A Törvényszék viszont arra az álláspontra helyezkedett, hogy az adóhatóság diszkrecionális jogköre, feltéve, hogy az bizonyítható, de jure és de facto csak azon ügylet típusának a meghatározásához vezetett, amely a szóban forgó adókedvezményben részesülhetett. Az ezen ügyletekben való részvétel lehetősége korlátozás és hátrányos megkülönböztetés nélkül valamennyi vállalkozás számára nyitva állt.<sup>752</sup> Összességében véve a Bizottság korábbi gyakorlata és az említett törvényszéki ítéletek alapján a tagállamok a feltételes adómegállapítások jóváhagyásakor joggal gondolhatták úgy, hogy az önálló és integrált vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Éppen ezért, ha egyes integrált vállalatokat nem preferálnak a többiekkel szemben, akkor nem kell tartaniuk attól, hogy a Bizottság állami támogatást fog megállapítani.

A vállalat típusok helyzetének megítélése tehát már önmagában véve komoly vitát eredményezett, azonban a Bizottság csak ezután került nyíltan szembe a tagállamokkal a szokásos piaci ár elvének átértelmezése miatt. Ez utóbbi – a nemzetközi adójogban elterjedt mintától való eltérés mellett – azért is okozhatott komoly problémát, mivel a szelektivitási teszt lefolytatása során az előzetes ármegállapítási megállapodások (APA) esetében a referenciarendszertől való eltérés és az abból következő szelektív előny megállapítása attól függött, hogy a kérdéses adóintézkedés megfelelt-e a szokásos piaci ár elvének, amely az egyenlő bánásmódot biztosítja az integrált és az önálló vállalatok adóköteles nyereségének meghatározásához.<sup>753</sup>

A Bizottság irányváltásának megértéséhez vissza kell utalnunk arra a korábban már említett tényre, hogy egész feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozások helyett alapvetően egyedi tagállami adóintézkedéseket, jelentős részben APA-kat vizsgált (ez alól a brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás és a belga többletnyereségadó kivételt képezte). Ezt

<sup>751</sup> T-219/10. sz. ügy Autogrill España kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2014:939] 55-57. pont.

<sup>752</sup> T-515/13. és T-719/13. sz. egyesített ügyek Spanyol Királyság és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2015:1004] 160-161. pont.

<sup>753</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, 172. pont.

a jogintézményt azonban az elmúlt években számtalan kritika<sup>754</sup> érte, amely összefüggésben van azzal is, hogy a szokásos piaci ár meghatározása több szempontból is problematikus (pl: valódi piaci viszonyok sok esetben tökéletlenek, immateriális javaknál a tranzakció tárgyának az értéke is bizonytalan). A piaci viszonyok szimulálása (független vállalkozások esetében, hasonló körülmények között, hasonló ügyletekben alkalmazott ár megközelítése) ellen hat, hogy a vállalatcsoporton belüli tranzakcióknak az egyik legfőbb célja a tranzakciós költségek csökkentése, valamint rendszerint akkor szokták alkalmazni ezeket, ha piaci alapon a költségek relatíve magasak lennének. A szokásos piaci ár tehát nem egy pontos érték, hanem inkább egy becslés vagy közelítés a piaci viszonyok felé, amelynek meghatározását az integrált vállalatok sajátos gazdasági realitása nehezíti (pl: olyan tranzakcióknak is részesei lehetnek, amelyekben önálló vállalatok nem vennének részt).<sup>755</sup> Ráadásul önmagában az APA-k tekintetében is felmerülhetnek problémák, úgy, mint egyediség és titkosság, amelyek hozzájárulhatnak ahhoz, hogy a hatóságok kedvező adóügyi elbánást biztosítsanak az érintett vállalatnak.<sup>756</sup>

A Bizottság tehát az eljárások megindulásának kezdetére – köszönhetően a szakirodalomban folyó vitáknak, valamint a médiában megjelenő leleplező cikkeknek – kritikussá vált az APA-kal, valamint a szokásos piaci ár meghatározásainak módszereivel kapcsolatban, mivel úgy vélte, hogy a tagállamok ennek segítségével több esetben is szelektív előnyben részesíthetnek bizonyos multinacionális vállalatokat.<sup>757</sup> Ez alól pedig egyre inkább a világszerte népszerű OECD Transzfer-irányelvek által ajánlott módszerek sem voltak kivételek, annak ellenére sem, hogy az irányelveket számos ország – köztük uniós tagállamok – is beépítette a jogrendjébe.<sup>758</sup>

A Bizottság – ahogy majd látni fogjuk – az OECD Transzferár-irányelveket felhasználva a szokásos piaci ár saját értelmezését alakította ki, amely szerinte része az EUMSZ 107. cikke alapján végzett bizottsági vizsgálatnak. Ezzel lényegében véve felülírja a tagállamok által használt fogalmat, veszélyeztetve ezzel a jogbiztonságot úgy, hogy az EUMSZ 107. cikke még utalás szintjén sem tartalmazza ezt az elvet.<sup>759</sup> Az elkövetkezőkben azt vizsgáljuk meg, hogy a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének milyen jellegzetességei vannak, valamint milyen érveket hoz fel a Bizottság a fogalom átértelmezésére.

<sup>754</sup> A transzferárak problémáit részletesen vizsgáltuk a „*Feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás (transzferárak) problematikája*” c. alfejezetben.

<sup>755</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. *OECD Publishing*, Paris. 1.11. pont.

<sup>756</sup> Ennek kapcsán részletesen lásd például: RYDING i. m.

<sup>757</sup> GORMSEN i. m. 369.

<sup>758</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>.

<sup>759</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 225.

Előjáróban fontosnak tartjuk hangsúlyozni, hogy a Bizottság 2013-2014-ben megindult vizsgálatait tekintetében nem az számít újdonságnak, hogy a szokásos piaci ár elvére hivatkozik, hanem ahogyan azt határozataiban értelmezi. Korábban ugyanis a nemzetközi adójogban elterjedt OECD Transzferár-irányelvek mentén vizsgálta a tagállami adóintézkedéseket, amelyet számos, a 2000-es években született határozata is jól mutat.<sup>760</sup> Noha a Bizottság ezzel egy nemzetközi soft law dokumentum alkalmazását – amely jogi kötőerővel nem rendelkezik – gyakorlatilag kötelezővé tette a tagállamok számára, az mégis egyfajta kiszámíthatóságot jelentett: amennyiben a tagállamok ezt implementálták a saját jogrendjükbe és az adóhatóságaik az APA-k kibocsátásakor az OECD standardok alapján jártak el, akkor nem kellett attól tartaniuk, hogy állami támogatás kerül megállapításra.<sup>761</sup> A Bizottság későbbiekben is ezt az irányvonalat követte olyannyira, hogy még a mostani vizsgálatok nyitó döntéseiben is az OECD Transzferár-irányelvekre és standardokra hivatkozik, mint ami biztosítja az integrált és az önálló vállalatok egyenlő adóügyi elbánását.<sup>762</sup> A megelőző bizottsági határozatokra utalva pedig kiemeli, hogy ez egy olyan dokumentum, ami megfelelő útmutatásul szolgál számára a szokásos piaci ár szerinti eredményt közelítő módszerek alkalmazásával kapcsolatban. Mindazonáltal a Bizottság azt is megjegyzi, hogy az OECD Transzferár-irányelvekben említett módszerek közül nem mindegyik közelíti meg helyesen a piaci eredményt. Az adóhatóságokra hárul a feladat, hogy az adózó által javasolt módszert összevesse egy körültekintő hipotetikus piaci szereplő magatartásával, amely tükrözi a szabad verseny feltételeit.<sup>763</sup> Utóbbi gondolatsor tehát már jelezte, hogy a Bizottság kritikusan szemléli az OECD Transzferár-irányelvekben ajánlott módszerek némelyikét: fokozatosan nőtt annak az esélye, hogy hamarosan egy olyan mérőföldkőnek számító határozatot fog hozni, melyben nem a nemzetközi adójogban elterjedt mintát követi, hanem egy más alapokon nyugvó értelmezést dolgoz ki. Erre végül meglehetősen korán, már a záróhatározatok esetében sor került, elsőként a Fiat ügy tekintetében.

---

<sup>760</sup> 2003/81/EK határozat: A Bizottság határozata a Spanyolország által a Vizcaya-i koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 48/2001 korábbi NN 43/2000), HL L 31, 2003.2.6., 26–31. o. 27. pont; 2003/501/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 49/2001 korábbi NN 46/2000), HL L 170, 2003.7.9., 20–28. o. 19. pont; 2004/76/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a központok és logisztikai központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C(2003) számú dokumentummal került sor), HL L 23, 2004.1.28., 1–13. o. 45. pont.

<sup>761</sup> GONZÁLEZ (2017) i. m. 10.

<sup>762</sup> Ennek kapcsán lásd például: State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands Alleged aid to Starbucks, C (2014) 3626 final, 12. pont; State aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg – Alleged aid to FFT, C (2014) 3627 final, 14. pont.

<sup>763</sup> Ezek kapcsolatban lásd például: State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands Alleged aid to Starbucks, C (2014) 3626 final, 77. pont; State aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg – Alleged aid to FFT, C (2014) 3627 final, 62. pont.

Mielőtt azonban rátérnénk a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének konkrétumaira, érdemes megvizsgálnunk, hogy milyen jogalapra hivatkozva alkotta meg ezt a Bizottság. Hiszen, ahogy említettük, az EUMSZ 107. cikke nem utal erre és korábban maga a Bizottság is az OECD standardok alapján vizsgálta a tagállami intézkedéseket. A kérdés annál is inkább indokolt, mivel, ha a Bíróság a majdan elé kerülő ügyekben jóváhagyja ezt az irányvonalat, akkor a tagállamoknak még tovább szűkül a mozgásterük a közvetlen adók területén annak ellenére, hogy ez a terület főszabály szerint tagállami hatáskörben van. Amennyiben tehát a Bizottság felfogása kerekedik felül, akkor a tagállamok transzferárazással kapcsolatos szabályrendszerének alakításában (különösen a szokásos piaci ár elve esetében) a nemzeti jog és a nemzetközi soft law mellett fokozatosan meghatározó szerepre tesz majd szert az uniós jog is.<sup>764</sup> A Bizottság először is utalhatott arra a tényre, hogy az OECD Transzferár-irányelveket referenciaként használva egy nemzetközi soft law dokumentumot tesz gyakorlatilag kötelezővé a tagállamok számára, amellyel korlátozza a szuverenitásukat.<sup>765</sup> Ennél azonban sokkal erősebb érv állt rendelkezésére: az uniós esetjogot tudta felhozni annak alátámasztására, hogy miért tér el az eddigi gyakorlatától. Habár a Bizottság – mint láttuk – számos esetben foglalkozott a szokásos piaci ár kérdésével, a 2010-es évek elejéig mindössze egyetlenegy ügy került a Bíróság elé, amely mintául szolgálhatott az állami támogatási szabályoknak a transzferárazás kérdését érintő adóintézkedésekre történő alkalmazására.<sup>766</sup> A Belgium és Forum 187 ASBL ügy<sup>767</sup> kiindulópontja a belgiumi székhelyű koordinációs központoknak nyújtott támogatási program volt, amely a központok számára az általános adórendszertől több szempontból kedvezőbb szabályok alkalmazását írta elő, beleértve az adóköteles jövedelmek meghatározását. Ez utóbbit átalányként az úgynevezett „cost plus” módszerrel állapították meg, ami a gyakorlatban azt jelentette, hogy a működési kiadások és költségek összegének százalékában meghatározott összegből levonták a személyi kiadásokat, a finanszírozási költségeket és a fizetendő társasági adót.<sup>768</sup> Az ügy részletes ismertetése helyett azt tartjuk fontosnak kiemelni, hogy az végül eljutott a Bíróságra, ahol a Bíróságnak első ízben kellett állást foglalnia egy transzferárazási kérdéstről az állami támogatásokra vonatkozó szabályok

<sup>764</sup> Christiana HJI PANAYI: The peripatetic nature of EU corporate tax law. *Deakin Law Review*, vol. 24. (2019) 23-24.

<sup>765</sup> GONZÁLEZ (2017) i. m. 10.

<sup>766</sup> Alexandra MILADINOVIC-Raffaele PETRUZZI: The recent decisions of the European Commission on fiscal state aid: an analysis from a transfer pricing perspective. *International Transfer Pricing Journal*, vol. 26., no. 4. (2019) 244-245.

<sup>767</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

<sup>768</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 5-13. pont.

szempontjából. Ennek kapcsán pedig kimondta, hogy Belgium gazdasági előnyt biztosított a koordinációs központok számára, mivel adóköteles jövedelmük meghatározására szolgáló költségek közül kizárta a személyi kiadásokat, valamint a pénzgazdálkodási vagy finanszírozási tevékenységhez kapcsolódó finanszírozási költségeket, amellyel megakadályozta a szabad verseny körülményei között alkalmazott árakhoz közeli transzferárak elérését.<sup>769</sup> Annak ellenére, hogy az ítélet nem támasztja egyértelműen azt, hogy a szokásos piaci ár az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi, a Bizottság az ítéletet a Fiat ügy záró határozatában arra használta fel, hogy eltérjen eddigi, az OECD standardokat referenciaként alkalmazó gyakorlatától és a Transzferár-irányelvekre továbbra is felhasználva a szokásos piaci ár saját értelmezését alakítsa ki.

A Bizottság szerint az ítélet megerősítette, hogy a szokásos piaci ár elve jelenti azt a kiindulópontot, amelynek alapján megállapítható, hogy egy integrált vállalat az EUMSZ 107. cikke értelmében előnyben részesül-e egy olyan adóintézkedés miatt, amely az általa alkalmazott transzferárat és így az adóalapját is meghatározza. Az elv célja tehát, hogy az integrált és az önálló vállalatok egyenlő adójogi elbánása biztosítva legyen, vagyis az integrált vállalatok ne kerüljenek kedvezőbb helyzetbe az adóköteles nyereségük meghatározásakor a rendes társasági adórendszer keretein belül. Amennyiben a kérdéses adóintézkedés olyan módszert támogat, amely eltér a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől, az szelektív előnyt eredményez. A Bizottság explicit kijelentette, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése szerinti bizottsági értékelés részét képezi, amelyet nem az OECD Transzfer-irányelveken alapul, hanem az egyenlő adójogi elbánásnak az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésének alkalmazási körébe tartozó általános elvén. A tagállamok helyzetét ráadásul még inkább nehezíti, hogy – a bizottsági – szokásos piaci ár elve kötelező erejű és nincs annak jelentősége, hogy az beépítésre került-e a nemzeti jogrendbe.<sup>770</sup> Ezzel a lépésével a Bizottság lényegében véve felülírja azokat a nemzeti adójogszabályokat, amelyek az OECD standardok szellemiségében szabályozták ezt az elvet. Hiszen, ezentúl hiába állítja és támasztja alá egy tagállam, hogy a kérdéses adóintézkedés megfelel a nemzeti jogban alkalmazott szokásos piaci ár elvének, a Bizottság arra hivatkozhat, hogy az a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésétől

<sup>769</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 96-97. pont.

<sup>770</sup> Ennek kapcsán lásd: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 225-228. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 258-264. pont.

eltér, így az szelektív előnyt valósít meg. Éppen ezért nem meglepő, hogy mind a Fiat, mind a Starbucks ügyben elutasította a Bizottság Luxemburg, illetve Hollandia azon érvelését, hogy felváltaná a tagállami adóhatóságokat a nemzeti jogszabályok értelmezésében. Ehelyett hangsúlyozta, hogy azt vizsgálta, hogy a kérdéses vállalatot – az EUMSZ 107. cikke fényében – szelektív előnyben részesítették-e azáltal, hogy olyan adómegállapítást hagytak jóvá, amely az általános társasági adórendszer alapján adóalapot képező nyereség mértékétől eltérő nyereségelosztást tesz lehetővé ahhoz képest, ha ugyanezek az ügyletek önálló vállalatok között zajlottak volna le.<sup>771</sup> A Bizottság a tagállamok azon kritikáját is elvetette, hogy a bizottsági értékelésnek korlátozottnak kell maradnia, mivel a transzferárazás esetében pontos értékek helyett csak becsült értékekkel lehet dolgozni. E tekintetben megjegyezte, hogy a transzferárazás közelítési elemét annak célkitűzése szempontjából kell értékelni és az OECD Transzferár-irányelvek célja is az, hogy az integrált vállalatok közötti ügyletek tekintetében a legmegfelelőbb módszer alapján kerüljön meghatározásra a szokásos piac ár. Az olyan módszerre pedig, amelyet nem következetesen alkalmaznak vagy nem megfelelő összehasonlítható adatokon alapszik, a tagállamok nem hivatkozhatnak.<sup>772</sup>

A Bizottság gondolatmenetéből arra lehet következtetni, hogy habár kialakította a szokásos piaci ár elvére vonatkozó saját értelmezését, ennek ellenére továbbra is felhasználja az OECD Transzferár-irányelveket, melyekkel az érvelését kívánja megerősíteni. Ezt jól mutatja, hogy a Fiat ügyben a későbbiek során – az adómegállapítás alapjául szolgáló módszerek vizsgálatánál – ezen irányelvek által javasolt és a tagállam által ténylegesen alkalmazott módszereket elemezve folytatja le a vizsgálatot – melynek során egyébként kitér arra, hogy mely módszer alkalmazása nem vezetne szelektív előnyhöz –, azonban a szelektív előnyt az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésével összefüggésben állapítja meg.<sup>773</sup> Emellett a 2016-os közleményében külön kiemeli, hogy a vizsgálatai során esetlegesen figyelembe veszi az OECD Transzfer-irányelveket és amennyiben egy adómegállapítás ezzel összhangban áll, akkor az valószínűleg nem eredményez állami támogatást.<sup>774</sup> Összességében véve tehát a szokásos piaci ár bizottsági

<sup>771</sup> Ennek kapcsán lásd: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 229. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 265. pont.

<sup>772</sup> Ennek kapcsán lásd: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 230. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 266. pont.

<sup>773</sup> Ennek kapcsán lásd: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 241–301. pont.

<sup>774</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 173. pont.



értelmezése egy hibrid konstrukció: egyrészt tartalmazza azt az invenciót, amelyet a Bizottság a belga koordinációs központok ügyéből vezetett le, másrészt továbbra is magában foglalja a „rég” vizsgálati gyakorlatot, melynek kiindulópontja az OECD Transzfer-irányelvek. Éppen ezért nem tartjuk tehát helytállóknak a Bizottság azon álláspontját, amely szerint itt nem új uniós szokásos piaci árról, hanem egy univerzális, integrált vállalatok között megvalósuló ügyletek esetében alkalmazandó elv alkalmazásáról van szó.<sup>775</sup> Ehelyett inkább Saturnina Moreno Gonzálezzel értünk egyet, aki egyenesen úgy fogalmaz, hogy az EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci ár OECD Transzferár-irányelvek szerinti értelmezésével a Bizottság nemcsak arra kötelezi a tagállamokat, hogy a soft law jellegű irányelveket építsék be a jogrendjükbe, hanem arra is, hogy azokat a fentebb ismertetett bizottsági felfogás alapján értelmezzék és alkalmazzák.<sup>776</sup> Ez a kettősség viszont nagyon könnyen jogbizonytalansághoz vezethet, mivel az állami támogatások joga és az OECD Transzfer-irányelvek teljesen más alapokon nyugszanak.<sup>777</sup> Ugyanis míg az előbbi a hangsúlyt az adózók adott tagállamon belüli adóügyi elbánására helyezi, addig az utóbbi a kettős adóztatás és a nyereségátcsoportosítás megakadályozását célozza.<sup>778</sup> A kérdés szorosan kapcsolódik ahhoz a kritikához, miszerint a Bizottság vizsgálataival aláássa a nemzetközi adórendszert és az adóelkerülés elleni nemzetközi fellépést. Éppen ezért a részleteket a következő, szakirodalmi kritikákkal foglalkozó fejezetben tekintjük majd át.

A szélesen értelmezett referenciarendszer, valamint a szokásos piaci ár elvének átértelmezése azt eredményezte, hogy a Bizottság a háromlépcsős szelektivitási teszt lefolytatásával – a korábban részletezett McDonald’s ügy kivételével – minden ügyben arra a következtetésre jutott,<sup>779</sup> hogy a kérdéses adóintézkedés eltér a referenciarendszertől, ami prima facie szelektivitást eredményez. A tagállamoknak tehát láthatóan komoly kihívást jelentett, hogy a Bizottság az önálló és az integrált vállalatokat hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette és a korábbi gyakorlatától eltérve, egy hibrid konstrukciót alkotva, kialakította a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését. Ugyanakkor még több kiskapu is nyitva állt számukra, hogy megakadályozzák a negatív bizottsági határozatot.<sup>780</sup> Egyrészt, ha igazolni tudják, hogy a

<sup>775</sup> MILADINOVIC-PETRUZZI i. m. 245-246.

<sup>776</sup> GONZÁLEZ (2017) i. m. 12.

<sup>777</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 226.

<sup>778</sup> MILADINOVIC-PETRUZZI i. m. 246.

<sup>779</sup> Ahogy azt korábban jeleztük, az egyes ügyek részletes elemzése helyett arra helyeztük a hangsúlyt, hogy azokat a közös vizsgálati szempontokat tekintsük át, amelyeket a későbbiek során a szakértők és az államok a leginkább bíráltak a Bizottság gyakorlatából. Éppen ezért eltekintettünk attól, hogy a Bizottságnak az egyes ügyekben a szelektív előny teljesülésével kapcsolatban lefolytatott konkrét értékeléseit alaposabban megvizsgáljuk.

<sup>780</sup> E tekintetben érdekesség, hogy a tagállamok nem hivatkoztak egyetlen szerződéses kivételre sem. Ezzel kapcsolatban lásd: 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 611-614.

rendszer jellege vagy általános felépítése indokolja a referenciarendszertől való eltérést, akkor a kérdéses adóintézkedés mégsem minősül szelektívnek. Habár ez a lehetőség nyitva állt, több tagállam sem használta ki azt. Luxemburg a Fiat és Amazon ügyekben, míg Hollandia a Starbucks ügyben nem élt ezzel a lehetőséggel. E tekintetben a Bizottság rámutatott arra, hogy a megfelelő indoklás előterjesztése a tagállam feladata. Ezt követően hozzátette, hogy semmilyen okot sem tud azonosítani, amely indokolná az érintett vállalatok kedvező adóügyi elbánását, akár – a Bizottság megállapítása szerinti – az általános társasági adórendszert tekintjük referenciarendszernek (elsődleges érvelés), akár az érintett tagállamok által szorgalmazott jogszabályokat (szűkebb referenciarendszer, másodlagos érvelés).<sup>781</sup> A többi esetben viszont közvetlenül vagy közvetve előkerültek olyan érvek, melyeket a Bizottságnak értékelnie kellett. Az Apple ügyben maga a vállalat hozott fel indokokat védekezés gyanánt. Arra hivatkozott, hogy a mérlegelési jogkör gyakorlása az ír adórendszer szerves része, valamint a kérdéses adómegállapítások hozzájárultak a rendszer hatékonyságához és arányosak voltak. Ez az érvelés azonban kockázatos, mivel, ha a mérlegelési jogkör – ahogy azt az állami támogatások fogalmánál érintettük – széles és a hatóság nem pusztán az előre meghatározott objektív kritériumok teljesülését ellenőrzi vagy az egyenlő bánásmód megóvása érdekében törvényben meghatározott, korlátozott mérlegelési jogkörrel rendelkezik, akkor az könnyen szelektivitáshoz vezethet. A Bizottság éppen ezt használta ki és határozatában arra utalt, hogy a mérlegelési jogkör önmagában nem indokolhatja a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adózók közötti különbségtételt, továbbá az Apple nem támasztotta alá, hogy a kérdéses adómegállapítások jóváhagyásakor az az adórendszerrel kapcsolatos objektív kritériumokon

---

pont; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 419-422. pont; 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 319-322. pont; 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 348-351. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 431-434. pont. Hasonló volt megfigyelhető a később elemzésre kerülő támogatási programok esetében is. Ezzel kapcsolatban lásd: 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 189-192. pont; 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 183-186. pont.

<sup>781</sup> 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 337-338. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 413-414. pont; 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 603-604. pont.

alapult volna.<sup>782</sup> Az Engie ügyben nem az érintett felek hoztak fel indokot, hanem a Bizottság felidézte a luxemburgi Államtanács azon érvelését, mely a gazdasági kettős adóztatás elkerülésével indokolta a kedvező adóügyi elbánást (az adómentességet). Ennek kapcsán megjegyezte, hogy ez elméletben igazolható rendszer jellegével vagy általános felépítésével. Azonban a szabályozást alaposabban szemügyre véve arra a következtetésre jutott, hogy az nem felel meg a szükségesség és az arányosság követelményeinek, mivel a gyakorlatban soha nem fordulhatott volna elő gazdasági kettős adóztatás.<sup>783</sup>

Összességében véve tehát a Bizottság egyetlen felhozott érvet sem fogadott el. Azonban ez nem tekinthető meglepőnek, mivel a korábbi bizottsági határozatokban is szigorúan vizsgálta ezeket. Ennek során a Bizottság többek között elutasította, hogy korlátozott számú vállalatnak nyújtott állami támogatás indokolható olyan intézkedésekkel, amelyeknek célja az adóalap erózió elleni fellépés vagy a versenyképesség fejlesztése, amelyek a csoportos finanszírozási tevékenységeket érintették korábban negatívan.<sup>784</sup> Azt a tagállami érvet is elvetette, hogy a koordinációs központok forrásadó alóli mentességét alátámasztja az adónemhez társuló kettős adóztatás kockázata. E tekintetben Belgium arra hivatkozott, hogy az államok ritkán veszik figyelembe a külföldön kivetett forrásadót vagy ha mégis, akkor sem fizetik vissza az általuk már kivetett forrásadó összegét, amely meghaladja a végső adókötelezettséget.<sup>785</sup> A Bizottság szerint viszont ez a kockázat, más, ugyanezzel a tevékenységgel foglalkozó vállalat esetében is fennáll, amelyek nem élhetnek a támogatási program által nyújtott kedvezményekkel. Ráadásul a Belgium által kötött nagyszámú bilaterális megállapodás miatt ez a kockázat egyébként is csak a tranzakciók szűk körét érinti.<sup>786</sup> Végezetül a Bizottság azt is kimondta egy határozatában, hogy egy tagállami intézkedés akkor is lehet szelektív, ha a támogatási program valamennyi gazdasági szektor számára nyitva áll, függetlenül azok földrajzi elhelyezkedésétől vagy a jogi formájától, mivel egyéb szempontokat (pl: milyen tevékenységre vagy vállalat milyen részlegére korlátozódik a kedvezmény) is mérlegelni kell.<sup>787</sup>

<sup>782</sup> 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 404-407. pont.

<sup>783</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 227-235. pontok.

<sup>784</sup> 2003/515/EK határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a nemzetközi finanszírozási tevékenységekhez nyújtott állami támogatásról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2003) 568 számú dokumentummal történt), HL L 180., 2003.7.18., 52–66. o. 94. pont.

<sup>785</sup> 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 58. pont.

<sup>786</sup> 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 111. pont.

<sup>787</sup> 2004/76/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a központok és logisztikai központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C(2003) számú dokumentummal került sor), HL L 23, 2004.1.28., 1–13. o. 63-69. pont.

Habár a tagállamok a referenciarendszertől való eltérést nem tudták alátámasztani, még kínálkozott számukra egy lehetőség. Ugyanis, ha sikeresen tudnak arra hivatkozni, hogy az állami támogatás visszafizetésének elrendelése ellentétes az uniós jog általános jogelveivel, akkor a Bizottság – a Tanács (EU) 2015/1589 rendelete 16. cikkének 1. bekezdése alapján – nem rendelheti el azt. A konkrét ügyekben a tagállamok rendszerint a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvének a megsértésére hivatkoztak. E tekintetben egyrészt hangsúlyozták, hogy a Bizottság – a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésével – új megközelítést alkalmazott és visszamenőlegesen kiterjesztette az állami támogatásokra irányadó szabályokat. Ennek segítségével pedig olyan külső referenciakereteket határozott meg, amelyeket az adómegállapítások kibocsátásakor nem lehetett előrelátni.<sup>788</sup> Másrészt – ahogy arra Luxemburg az Amazon és Fiat ügyekben rámutatott – a Bizottság a transzferárak vonatkozásában alkalmazott új gyakorlata ellentétes a nemzetközi adójogszabályokkal is. Hiszen az OECD káros adóügyi gyakorlatokról szóló fóruma, valamint a Magatartási kódex csoport korábban arról biztosította a tagállamot, hogy a feltételes adómegállapítási gyakorlata összhangban van az OECD Transzfer-irányelveivel.<sup>789</sup> Az Engie ügyben a felek megjegyezték, hogy az érintett feltételes adómegállapítások kiadásakor szigorúan csak a tagállami gyakorlatot követték, valamint, utalva a Bizottság korábbi határozataira, többek között kijelentették, hogy a Bizottság a hatásköreivel késedelmesen élt és a hasonló adórendszerre vonatkozó korábbi határozata jogos bizalmat ébresztett a kedvezményezettekben. Éppen ezért bármilyen negatív határozat csak egy átmeneti időszak letelte után, a jövőben léphet hatályba. Amennyiben pedig a Bizottság mégis elrendelné a visszatérítést, akkor az súlyos gazdasági következményekkel vagy zavarokkal fenyegetne.<sup>790</sup> Az előbbi érveket az Engie továbbiakkal is kiegészítette. Egyrészt a jogos bizalom védelmének elve kapcsán arra hivatkozott, hogy – ahogy azt az Unicredito ügyben<sup>791</sup> a Bíróság is kimondta – nem lehet elrendelni a visszatérítést, ha az adott vállalkozás a legkisebb adóteherrel járó konstrukciót vagy olyan adóügyi megítélést választ, amely

<sup>788</sup> 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 624. pont; 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 341. pontok; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 439. pont.

<sup>789</sup> 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 624. pont; 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 356. pont.

<sup>790</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 339–342., 350. pontok.

<sup>791</sup> C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate [ECLI:EU:C:2005:774] 119. pont.

kedvezőbb, mint az adott tagállam általános szabályai szerinti elbánás.<sup>792</sup> Másrészt két másik általános jogelv megsértését is felhozta. A gondos ügyintézés vonatkozásában arra utalt, hogy a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatában nem tesz eleget az indokolási kötelezettségének, mivel mindössze egy-egy bekezdést szentel annak, hogy a kérdéses adóintézkedések szelektivitását alátámassza.<sup>793</sup> Az egyenlő bánásmód elve kapcsán pedig rámutatott arra, hogy a visszatérítés a többi, szintén hasonló adóügyi megítélésben részesülő, adóalanyt nem érintené.<sup>794</sup>

A fentiek alapján jól látható, hogy a referenciarendszertől való eltérés indoklásával szemben a tagállamok lényegesen több kifogással éltek az általános jogelvek megsértésére hivatkozva. Ez egyáltalán nem meglepő, hiszen ez az egyik legerősebb eszköz a tagállamok kezében: amennyiben ez bizonyításra kerül, akkor nem lehet elrendelni az állami támogatások visszafizetését. Ugyanakkor – ahogy azt az előbbi lábjegyzetekben részleteztük – az állami támogatások területén az esetjog alapján csak szűken lehet az általános jogelveket értelmezni. Például egy korábbi, hasonló tagállami intézkedésben született, állami támogatást meg nem állapító bizottsági határozatra történő hivatkozás nem keletkeztet feltétlenül jogos elvárást, mivel az eseteket egyedi jellemzőik tükrében kell megítélni. Mindez pedig lényegesen behatárolja a tagállamok mozgásterét, mely jelen ügyek vonatkozásában is beigazolódott: a Bizottság magabiztosan utasította el a felhozott tagállami érveket. Ennek kapcsán érdemes megjegyeznünk, hogy a tagállamok – esetjoggal alátámasztott – érveikben lényegében véve ugyanazt a sémát követték, mint a védekezésük korábbi szakaszaiban: a Bizottság újszerű megközelítést alkalmaz, mely nincs összhangban a saját gyakorlatával és sérti a nemzetközi adójogszabályokat.

A Bizottság a tagállamok által megfogalmazott kritikákat sorra cáfolta meg. A jobbiztonság elvének állítólagos megsértése kapcsán rámutatott arra, hogy az adott támogatást a tagállamok nem jelentették be neki, ezért csak késve szerzett tudomást annak létezéséről és rendelte el annak visszatérítését.<sup>795</sup> Az Apple ügyben elhangzott azon íráskritikára, hogy a vizsgálat során

<sup>792</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 343., 352. pontok.

<sup>793</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 353. pont.

<sup>794</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 356. pont.

<sup>795</sup> 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 625. pont; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 440. pont; 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 344-345. pont.

olyan külső referenciakereteket határozott meg, amelyeket az adómegállapítások kibocsátásakor nem lehetett előrelátni azt válaszolta, hogy a szelektív előny vizsgálatához a referenciarendszert az általános társasági adójogszabályok képezik. Hangsúlyozta, hogy habár a tagállamok a közvetlen adózás területén autonómiát élveznek, a tagállami adóintézkedéseknek meg kell felelniük az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak. A kérdéses adóintézkedések viszont sértik a szokásos piaci ár elvét, amely az egyenlő bánásmódot biztosítja az integrált és az önálló vállalatok adóköteles nyereségének meghatározásához. Az OECD Transzferár-irányelvek alkalmazásával kapcsolatban megjegyezte, hogy noha a vizsgálata során azt – mint útmutatást – figyelembe veszi, a negatív határozatát nem annak alapján, hanem az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésének megsértésére hivatkozva hozta meg.<sup>796</sup> Szintén visszautasította azt, az Engie ügyben előkerült, érvet, hogy a feltételes adómegállapítások kiadásakor jogszerűen járt el az adott tagállam, ha a saját korábbi gyakorlatát követte. Ugyanis, ha ezt elfogadnánk, akkor ez azt eredményezné, hogy lényegében véve ellehetetlenülne az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megsértésével nyújtott támogatások visszafizettetése, mivel a tagállam könnyen hivatkozhatna arra, hogy saját gyakorlatának megfelelően járt el. A visszafizetési kötelezettség azonban nem alapulhat azon, hogy mi volt a tagállam szándéka.<sup>797</sup> A Fiat ügyben kiemelte, hogy nem áll fenn a jogbiztonság elvének sérelme az adómegállapítások állami támogatási értékelésével szemben, mivel nincs olyan döntéshozatali gyakorlat, ami ezt alátámasztaná és már az 1998-as bizottsági közlemény<sup>798</sup> is utalt arra, hogy bizonyos esetekben az adómegállapítások állami támogatásokhoz vezethetnek. A visszafizetetés kötelezettséget továbbá sem az állítólagos új megközelítés, sem a visszafizetendő támogatás konkrét összegének elmaradt meghatározása nem zárja ki. Előbbi tekintetében rámutatott arra, hogy Luxemburg állításával ellentétben itt nincs szó új megközelítésről, mivel a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben<sup>799</sup> már a Bíróság is elfogadta a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését, melynek megsértése állami támogatáshoz vezethet. Utóbbi kapcsán pedig – szintén az esetjogra alapozva – hangsúlyozta, hogy nem köteles meghatározni a pontos összeget, annak kiszámítását a tagállami hatóságokra bízhatja. Az uniós jog ugyanis csak azt követeli meg, hogy az állami támogatás – a vonatkozó tagállami

<sup>796</sup> 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 441. pont.

<sup>797</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 346. pont.

<sup>798</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o.

<sup>799</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra az Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:2006:416].

jogszabályoknak megfelelően – kerüljön visszafizetésre.<sup>800</sup> A jogos bizalom védelme elvének megsértése vonatkozásában is számos érvet felsorakoztattak a tagállamok az egyes ügyekben. E tekintetben a Bizottság először is arra hívta fel a figyelmet, hogy konkrét biztosítékok nyújtásáról egyáltalán nem volt szó, amely előfeltétele az erre való hivatkozásnak. Ráadásul a támogatás bejelentésének elmulasztásával okafogyottá vált az az érvelés, hogy hallgatása implicit engedélyezésnek tekinthető, amely megalapozott reményeket kelthetett volna. Ellenkező esetben ugyanis az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak semmilyen gyakorlati hatálya nem lenne, mivel a tagállamok saját jogellenes gyakorlatukra hivatkozva tagadhatnák be a bizottsági határozatok végrehajtását. A támogatásban részesülő vállalkozás azonban megjelölheti azon kivételes körülményeket, amelyek igazolják a jogos bizalom védelmét és így jogalapot jelenthetnek a visszafizetési kötelezettség megtagadásához. Hasonlóan a jobbiztonság elvéhez, itt is felhozták a tagállamok azt a kifogást, hogy a Bizottság új megközelítésben vizsgálta a kérdéses adóintézkedéseket. A Bizottság azzal utasította el ezt az érvelést, hogy a közvetlen adók területén meglévő autonómia ellenére a tagállamokat kötik az állami támogatásokra vonatkozó szabályok, amelyek az adómegállapításokra is – mint adóintézkedésekre – irányadók. Ezt a tényt egyébként már az 1998-as közleményében,<sup>801</sup> valamint 2002 és 2004 között elfogadott több határozatában is megerősítette. Utóbbiak kapcsán arra a következtetésre jutott, hogy egyes tagállamok adójogszabályai állami támogatást eredményezhetnek, mivel bizonyos vállalatkategóriák esetében az adóköteles jövedelem meghatározásának módja nem felelt meg a szokásos piaci ár elvének. A bizottsági gyakorlatot később a Bíróság is elfogadta a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben.<sup>802</sup> E tekintetben irreleváns, hogy az OECD káros adóügyi gyakorlatokról szóló fóruma, valamint a Magatartási kódex csoport korábban arról biztosította a tagállamot, hogy a feltételes adómegállapítási gyakorlata összhangban van az OECD Transzfer-irányelveivel. Többek között azért, mivel jogilag egyik sem kötelező a Bizottság számára, ráadásul az OECD nem uniós intézmény és maga az Európai Unió sem tagja ennek a szervezetnek. Továbbá a Magatartási kódex és az állami támogatásra vonatkozó szabályok más-más célra irányulnak: míg előbbi a tagállamok közötti káros adóverseny elleni küzdelmet, addig az utóbbi a tagállamok által nyújtott

<sup>800</sup> 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 361-364. pont.

<sup>801</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o.

<sup>802</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra az Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:2006:416].

támogatások miatt bekövetkező versenytorzulások orvoslását célozza.<sup>803</sup> Hasonlóan a jogbiztonság elvéhez, itt is felmerült kifogásként a visszafizetendő támogatás számszerűsítésének problematikája. Az Apple ügyben Írország arra hivatkozott, hogy a konkrét összeget rendkívül nehéz pontosan meghatározni, amely gátját képezi a visszafizetési kötelezettség végrehajtásának. Ennek kapcsán felhozta a France Télécom ügyét,<sup>804</sup> ahol a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az ügy komplexitása miatt sem a visszafizetendő pontos összeget, sem olyan paramétereket nem tud megadni, amelyek alapján tagállam a számszerűsítést a későbbiek során elvégezhetné, így a jogos bizalom védelmének elve értelmében nem rendelhető el a visszafizetetés. A Bizottság azonban a kérdéses ügyben cáfolta az analógiát, mivel itt viszonylag egy egyértelmű helyzetről van szó: egy költségvetési intézkedés csökkenti a kedvezményezett adóalapját és így társaságiadó-fizetési kötelezettségét is.<sup>805</sup> Végezetül az Engie ügyben a felek a korábbi bizottsági és bírósági döntéshozatali gyakorlatra<sup>806</sup> alapozva azzal érveltek, hogy azok – a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvének fényében – kizárják a visszatérítést. A felek érveivel kapcsolatban a Bizottság először is arra utalt, hogy a Bíróság több ítéletében<sup>807</sup> is kimondta már, hogy az egyes bizottsági határozatok szigorúan csak az adott ügy tényállására és körülményeire alkalmazandók. Amennyiben tehát a Bizottság egy konkrét tagállami intézkedés kapcsán nem állapít meg állami támogatást, az nem keletkeztet jogos elvárást egy jövőbeli hasonló intézkedés vonatkozásában, mivel az eseteket egyedi jellemzőik alapján kell értékelni. Ezt követően részletesen megcáfolta azokat az érveket, melyeket az Engie ügyben a felek megfogalmaztak. Többek között rámutatott arra, hogy jelen ügyben nem esett kivételes késelemben, a feleket nem téveszthette meg egy hasonló adórendszerre vonatkozó korábbi határozata, a támogatás nem minősül létező

<sup>803</sup> 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1—142. o. 625-636. pont; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1—110. o. 442-443. pont; 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1—67. o. 356-359. pont.

<sup>804</sup> 2006/621/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország részéről a France Télécom részére biztosított állami támogatásról (az értesítés a C (2004)3060. számú dokumentummal történt), HL L 257, 2006.9.20., 11—67. o. 257-264. pont.

<sup>805</sup> 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1—110. o. 442, 444. pontok.

<sup>806</sup> Ennek kapcsán a felek különösen az alábbi ügyekre hivatkoztak: 2006/940/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az „1929-es” holdingtársaságok és a „milliárdos” holdingtársaságok javára alkalmazott C 3/2006 támogatási programról, HL L 366, 2006.12.21., 47. o. 102-113. pont; 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 117-120. pont; C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate [ECLI:EU:C:2005:774] 119. pont.

<sup>807</sup> Ennek kapcsán lásd például: C-194/09. P. sz. ügy Alcoa Trasformazioni Srl kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2011:497] 72-75. pont; C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate [ECLI:EU:C:2005:774] 106-108. pont.



támogatásnak, a visszatérítés elrendelése sem jár súlyos gazdasági következményekkel Luxemburgra nézve, valamint az olyan konstrukció vagy adóügyi megítélés sem képezheti a visszatérítés gátját, amely állami támogatást takar.<sup>808</sup> Habár – ahogy láttuk – a tagállamok túlnyomórészt a jogbiztonság és/vagy jogos bizalom védelme elvének megsértésére hivatkoztak, akadt olyan eset amikor más általános jogelvre is támaszkodtak. Erre jó példa az előbb említett Engie ügy, ahol a vállalat felhozta a gondos ügyintézés elvének, valamint az egyenlő bánásmód elvének a megsértését. Előbbi tekintetében a Bizottság visszautasította azt az állítást, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat indokolásának állítólagos hiánya gátját képezhetne a visszafizetés elrendelésének. Egyrészt ebben a fázisban még nem szükséges a részletes indokolás, másrészt az értékelés ideiglenes jellegű. Utóbbi kapcsán pedig megjegyezte, hogy mivel az eljárás középpontjában egy egyedi állami támogatási intézkedés minősítésének kérdése áll, ezért nincs annak jelentősége, hogy a visszatérítés csak az Engie-t érinti, míg a többi, hasonló adóügyi megítélésben részesülő adóalanyt nem. Ez az érv ráadásul inkább azt igazolja, hogy az állami támogatást vissza kell fizettetni.<sup>809</sup>

A bizottsági és tagállami érvelést összevetve arra a következtetésre juthatunk, hogy alapvető felfogásbeli különbség uralkodott a felek között az általános jogelvek értelmezése esetében is. A tagállamok egyrészt abból a premisszából indultak ki, hogy a közvetlen adók területén érvényesülő tagállami szuverenitás elve lényegében véve kizárja annak a lehetőségét, hogy a Bizottság beleszólhasson az adópolitikájukba. Másrészt a kérdéses ügyekben olyan új megközelítést alkalmazott a Bizottság, amely ellentmond korábbi gyakorlatának és amellyel nem számolhattak az adómegállapítások kibocsátásakor. Végző soron azzal számoltak, hogy az általános jogelvekre történő hivatkozással sikerrel akadályozhatják meg a visszafizetés elrendelését. Ezzel szemben a Bizottság viszont arra világított rá, hogy hiába élveznek a tagállamok autonómiát a közvetlen adók területén, attól még az állami támogatásokra vonatkozó szabályok kötik őket. E tekintetben az uniós esetjogban számos olyan példa van, amikor egy tagállami adóintézkedés eredményezett állami támogatást. Ez alól pedig az adómegállapítások sem kivételek, mivel szintén adóintézkedésről van szó. Új megközelítésről sincs szó, hiszen a Bíróság korábban már elismerte a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését. A tagállamok az általános jogelvekre továbbá azért sem hivatkozhatnak, mivel – többek között – elfelejtették bejelenteni előzetesen a kérdéses intézkedéseket a Bizottságnak.

<sup>808</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 349-352. pont.

<sup>809</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 353-357. pont.

Mindezek alapján jól látszik, hogy a tagállamok nem vették figyelembe, hogy mára a közvetlen adók területén is csak relatív autonómiával rendelkeznek, valamint az általános jogelvekre is csak korlátozottan lehet hivatkozni az állami támogatások vonatkozásában. Különösen ott értelmezték félre a mozgásterüket, amikor korábbi bizottsági határozatokból vontak le túlságosan általánosító következtetéseket. Például a tagállamok mind a jogbiztonság, mind a jogos bizalom védelme elvének megsértéseként értékelték, hogy a Bizottság esetenként nem számszerűsítette a visszafizetendő jogellenes állami támogatás összegét. E tekintetben viszont figyelmen kívül hagyták azt a tényét, hogy a Bizottság erre nem köteles, csak arra kell figyelnie, hogy a határozatában szereplő információk alapján az összeg meghatározása ne jelentsen komoly nehézséget a tagállami hatóságok számára,<sup>810</sup> beleértve az ezen összegek után fizetendő kamatok kiszámítását is.<sup>811</sup> Kétség vagy nehézség esetén a tagállami hatóságoknak mindig a rendelkezésére áll az a lehetőség, hogy a Bizottsághoz forduljanak a célból, hogy ez utóbbi segítséget nyújtson számukra a jóhiszemű együttműködés elvének megfelelően.<sup>812</sup> Tovább nehezíti a tagállamok helyzetét az is, hogy az uniós jogból eredő kötelezettségek nem teljesítésének igazolása végett nem hivatkozhatnak kifogásként belső jogrendszereik rendelkezéseire, gyakorlatára vagy helyzeteire.<sup>813</sup> Ezen pedig a konkrét ügy bonyolultsága sem változtat.<sup>814</sup> Ugyanakkor az új megközelítés kérdésében a tagállamok érvei már közel sem tűntek indokolatlannak: a Bizottság által hivatkozott belga koordinációs központok ügyében született ítélet nem foglalt egyértelműen állást a szokásos piaci ár (jelen) bizottsági értelmezése mellett és a Bizottság korábbi gyakorlata is tartózkodott attól, hogy az EUMSZ 107. cikke szerinti vizsgálat részének tekintse a szokásos piaci ár elvét. Ez utóbbi annyira helytálló, hogy még a jelen vizsgálatok során elfogadott nyitó döntéseiben is – bár kritikai észrevételeit már ekkor megfogalmazta – az OECD Transzferár-irányelvekre utalt és csak a záró határozatokban tért át az említett hibrid konstrukcióra. Továbbá szintén az új bizottsági megközelítésre utalt a széles referenciarendszer alkalmazása is, hiszen – ahogy azt a vállalat típusok összehasonlíthatósága kapcsán már részleteztük – a Bizottság korábbi gyakorlata és az érintett törvényszéki ítéletek alapján a tagállamok a feltételes adómegállapítások jóváhagyásakor joggal gondolhatták úgy, hogy az önálló és integrált vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Ráadásul a Bizottság a jelen ügyekben dönthetett volna úgy is, hogy az állami

<sup>810</sup> C-102/87. sz. ügy Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1988:391] 22-34. pont., C-480/98. sz. ügy Spanyol Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:559] 23-27. pont.,

<sup>811</sup> C-369/07. sz. ügy Bizottság kontra Görög Köztársaság [ECLI:EU:C:2009:428] 49. pont.

<sup>812</sup> C-69/13. sz. ügy Mediaset SpA kontra Ministero dello Sviluppo economico [ECLI:EU:C:2014:71] 30. pont.

<sup>813</sup> C-369/07. sz. ügy Bizottság kontra Görög Köztársaság [ECLI:EU:C:2009:428] 45. pont.

<sup>814</sup> C-369/07. sz. ügy Bizottság kontra Görög Köztársaság [ECLI:EU:C:2009:428] 2., illetve 46-47. pont., C-81/10 P. sz. ügy France Télécom SA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:811] 100-108. pont.

támogatás megállapítása mellett nem rendeli el a támogatás visszafizettetését éppen az új megközelítésére hivatkozva. Erre a gyakorlatra a korábbi években számtalan eset volt. Például a német koordinációs központok ügyben Németország 1985-ben egy olyan támogatási programot fogadott el, amelynek több közös vonása is volt a belga koordinációs ügyben szereplő támogatási programmal. Utóbbi tekintetében a Bizottság még 1984-ben megállapította, hogy nem minősül tiltott támogatásnak. Habár a döntés hivatalosan nem került publikálásra, a későbbiek során a Bizottság mind a 14. Versenyjogi Jelentésében, mind egy parlamenti kérdésre válaszolva elismerte, hogy nincs kifogása az érintett tagállami intézkedéssel szemben. Így amikor 2002-ben megállapította a német koordinációs központok ügyében az állami támogatás létét, akkor nem rendelte el a támogatás visszafizettetését, mivel a két korábbi, a belga támogatási programmal kapcsolatos, nyilatkozata jogos elvárást keltett Németország és a támogatás kedvezményezettjei vonatkozásában.<sup>815</sup> Ezt követően több ügyben is hasonlóképp járt el.<sup>816</sup> Habár a jelen ügyek kapcsán nem lehet felhozni korábbi bizottsági nyilatkozatot, a vizsgálatok módszertana arra enged következtetni, hogy a Bizottság állításával szemben itt új megközelítésről beszélhetünk és az érintettek (tagállamok, multinacionális vállalatok) a korábbi bizottsági határozatokban és paradox módon a Bizottság által előszeretettel hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügyben alkalmazott vizsgálati módszer alapján joggal gondolhatták úgy, hogy a kibocsátott feltételes adómegállapítások nem eredményeznek állami támogatást. Éppen ezért ezen a vonalon a tagállamok reménykedhettek abban, hogy az uniós fórumok (Törvényszék, Bíróság) előtt az általános jogelvek megsértésére rámutatva megvédhetik majd az érveiket, mivel itt lényegében véve visszamenőleges jogalkalmazásról volt szó.

<sup>815</sup> 2003/512/EK határozat: A Bizottság határozata a Németország által az ellenőrző és koordinációs központok számára végrehajtott támogatási programról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2002) 3298 számú dokumentummal történt), HL L 177., 2003.7.16., 17-21. o. 43-44. pont.

<sup>816</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: 2004/76/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a központok és logisztikai központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C(2003) számú dokumentummal került sor), HL L 23, 2004.1.28., 1-13. o. 81-82. pont., 2004/77/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által végrehajtott támogatási programról – Adómegállapítási rendszer az Egyesült Államok külföldi értékesítési társaságai számára (az értesítés a C(2003) 1868 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 23., 2004.1.28., 14-26. o. 77-78. pont., 2003/501/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 49/2001 korábbi NN 46/2000), HL L 170, 2003.7.9., 20-28. o. 68-69. pont.

#### 5.1.4. Egész tagállami szabályozások tiltott állami támogatásnak minősítése

A fejezet zárásaként a Bizottság vizsgálatainak harmadik irányvonalát<sup>817</sup> vesszük górcső alá. E tekintetben fontos kiemelni, hogy noha a Bizottság fókuszában – mint már említettük – a feltételes adómegállapítások álltak, két olyan ügyben is határozatot hozott, ahol egész tagállami szabályozásokat kellett állami támogatási szempontból értékelnie. Habár az előbbieknél fényében ez a vonal elsősorban mellékvágánynak tűnhet, korábban ez képezte a gerincét a bizottsági eljárásoknak. Ezt jól mutatja, hogy 2001 júliusában 15 állami támogatásra vonatkozó eljárást indított a 12 tagállamban (többek között Franciaországban, Németországban és az Egyesült Királyságban) alkalmazott speciális adórezsimek ellen, amelyek multinacionális vállalatoknak biztosítottak különböző adókedvezményeket.<sup>818</sup> Éppen ezért érdemes ezt az irányvonalat külön is elemeznünk. A feltételes adómegállapításoknál követett módszerhez hasonlóan itt is az előnyre, valamint a szelektivitásra helyezük a hangsúlyt, továbbá kitérünk a visszafizetési kötelezettséggel szemben felhozott tagállami érvekre. Vajon milyen különbségek és hasonlóságok fedezhetők fel a feltételes adómegállapítások vizsgálatához képest?

Mielőtt a részletekbe merülnénk, célszerű megjegyeznünk, hogy az e körbe tartozó ügyek közös eleme, hogy a Bizottság támogatási programként bírálta el ezeket. A Bizottság számára ez kedvező lehetőséget jelent, mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlata<sup>819</sup> alapján nem kell minden egyedi esetet és ezáltal minden egyes érintett vállalkozás egyedi helyzetét megvizsgálni, hanem elegendő csak az adott program általános jellemzőire fókuszálnia. Ez alól ugyanakkor kivételt jelent a támogatások visszafizetésének a szakasza, ahol az egyes vállalkozások egyedi helyzetére vonatkozó vizsgálatot le kell folytatni.<sup>820</sup> A Bizottság ennek ellenére összességében véve jelentős erőforrásokat tud megtakarítani, csökkentve ezzel az ügyterhét. A felszabadult kapacitásokat pedig további esetek felderítésére és vizsgálatára használhatja ki, amely különösen fontos egy olyan időszakban, amikor a tagállamok által a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezmények vonatkozásában átfogó vizsgálatot kíván lefolytatni. Nem véletlen tehát, hogy a 2013-2014-ben indult vizsgálatok során kétszer is élt ezzel a lehetőséggel.

<sup>817</sup> A feltételes adómegállapításoknál már megfogalmazott kritikákat és észrevételeket itt is irányadónak tekintjük, így ezeket e helyen külön nem fogjuk részletezni.

<sup>818</sup> FORT i. m. 373.

<sup>819</sup> Ennek kapcsán lásd például: C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 82. pont; C-248/84. sz. ügy Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1987:437] 18. pont; C-75/97. sz. ügy Belgium kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1999:311] 48. pont.

<sup>820</sup> C-71/09 P., C-73/09 P. és C-76/09 P. sz. egyesített ügyek Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság [EU:C:2011:368] 63. pont; C-630/11 P–C-633/11 P. sz. egyesített ügyek HGA és társai kontra Bizottság [EU:C:2013:387] 114. pont.

A konkrét esetek alapján elmondhatjuk, hogy a Bizottság széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik, mivel a látszólag különálló egyedi tagállami intézkedések sem zárják ki az egyetlen támogatási programnak minősítést. Ezt jól mutatja a belga többletnyereségadó ügye,<sup>821</sup> ahol elsősre közel sem tűnt egyértelműnek, hogy itt is egy támogatási programról beszélhetünk. Először is felvetődött, hogy konkrét végrehajtási intézkedésekről van szó a támogatást odaítélő hatóság részéről, másodsor formálisan feltételes adómegállapításokra volt visszavezethető, hogy a kérdéses multinacionális vállalatok a szokásosnál lényegesen kevesebbet adóztak Belgiumban. Előbbi tekintetében a Bizottság megjegyezte, hogy ez az eshetőség akkor állna fenn, ha az érintett hatóságok érdemi mérlegelési jogkörrel rendelkeznének: befolyásolhatnák a támogatás összegét, jellemzőit vagy odaítélésének feltételeit. Ezzel szemben a jelen ügyben csak a támogatásról rendelkező jogi aktus technikai alkalmazásáról beszélhetünk, mivel az illetékes hatóság korlátozott mérlegelési jogkörrel bírt (lényegében véve a rendszer gördülékeny működését biztosította), az adómentesség megállapításához szükséges feltételek absztraktak voltak (pl: a kedvezményezett egy multinacionális vállalathoz tartozik, a vállalkozások által elért nyereség meghaladná egy hasonló helyzetben lévő önálló vállalkozás által elért nyereséget, az érintett vállalkozások nem fogantatosíthatnak pozitív kiigazítást egy másik tagállamban), valamint az illetékes hatóság – ezt Belgium is megerősítette – egyetlenegy feltételes adómegállapítás iránti kérelmet sem utasított el. Ez alátámasztható egy 22 feltételes adómegállapítási határozatból álló mintával is, melyben az előbb említett elemek felelhetők. Habár Belgium szerint ebből az következik, hogy itt önálló tagállami intézkedésekről van szó, a Bizottság rávilágított arra, hogy ezek a feltételes adómegállapítások csak a program alkalmazását szolgáló eszközök voltak, melyek a program feltételeinek való megfelelést és a többletnyereség meghatározásához választott módszer ellenőrzését biztosították.<sup>822</sup> A brit EKT-

---

<sup>821</sup> A konkrét ügy háttérében a 2005-től működő belga többletnyereségadó-megállapítási rendszer állt, amely lehetővé tette, hogy a multinacionális vállalatok – többletnyereségük kiigazításával – a feltételes adómegállapítások alapján lényegesen kevesebb adót fizessenek Belgiumban. A többletnyereséget a belga adóhatóság állapította meg a tényleges könyv szerinti nyereség és egy hasonló helyzetben lévő önálló vállalkozás által elérhető feltételes átlagnyereség különbözeteként. Habár a feltételes adómegállapítások átlagosan négy évre szóltak és nem lehetett megújítani ezeket, a rendszer diszkriminatív volt, mivel míg az integrált vállalatok társasági adóalapjukat 50-90%-kal csökkenthették, addig az önálló vállalatok nem élhettek ezzel a lehetőséggel. A gyakorlat főként az uniós székhelyű, csoporthoz tartozó vállalatoknak kedvezett, amelyek jelentősen csökkenteni tudták az adófizetési kötelezettségüket. A Bizottság mindezekre hivatkozta indította meg a vizsgálatát. Erről részletesen lásd: Állami támogatás: a Bizottság jogellenesnek minősítette a belga többletnyereségadó-megállapítási rendszert; 35 multinacionális cégnek mintegy 700 millió eurót kell visszafizetnie. *Európai Bizottság*, Sajtóközlemény, 2016. január 11. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP\\_16\\_42](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_16_42).

<sup>822</sup> 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 96-110. pont.

szabályozás<sup>823</sup> esetében viszont a támogatási program léte különösebb nehézség nélkül megállapítható volt, mivel a csoportfinanszírozási mentesség igénybevételéhez a multinacionális vállalatoknak nem volt szükségük feltételes adómegállapításra.<sup>824</sup>

Áttérve – az adóintézkedéseknél meghatározó jelentőségű – előny és szelektivitás kérdésére, fontos különbségre figyelhetünk fel. Hiszen míg a belga többletnyereségadó ügyében a Bizottság a két fogalmat együttesen kezeli („szelektív előny”), addig a brit EKT-szabályozás esetében külön vizsgálatot folytatott le. E tekintetben érdemes visszautalni arra a fejezet első felében részletezett tényre, hogy a Bizottság előszeretettel mossa össze a két fogalmat, különösen a feltételes adómegállapítások vizsgálatánál. Ezt a gyakorlatot – ahogy korábban említettük – a szakirodalomban többen élesen bírálják és a Bíróság is kritikusan szemléli, amelyet a MOL ügyben hozott ítélet is bizonyít. Itt ugyanis kimondta a független vizsgálat szükségességét, vagyis nem elegendő pusztán az előny megállapítása, hanem azt is igazolni kell, hogy a kérdéses intézkedés egy vagy több vállalkozásnak kedvez. Mindazonáltal hagyott az ítéletben egy kiskaput is: az egyedi támogatások – így például az adóintézkedések – vonatkozásában önmagában véve az előny azonosítása lehetővé teszi a szelektivitás vélelmezését. Utóbbi lehetőséget – mint láthattuk – a Bizottság szinte minden ügyben kihasználta, mellyel komoly lépéselőnybe került a tagállamokkal szemben.

Nem volt ez másként a támogatási programként kezelt, de feltételes adómegállapításokat tartalmazó belga többletnyereségadó tekintetében sem. Az EUMSZ 107. cikkének rövid értelmezése után rögtön rátért a háromlépcsős szelektivitási teszt kérdésére, majd ezt követően a feltételes adómegállapításoknál megfigyelt módszerrel folytatta le a vizsgálatot. Ennek alapján – a széles értelmezést alkalmazva – referenciarendszernek az általános társasági

---

<sup>823</sup> A brit EKT szabályozás háttere kapcsán érdemes kiemelni, hogy annak elsődleges célja az adóelkerülés elleni fellépés volt, mivel számos brit cég élt azzal a lehetőséggel, hogy alacsony adókulccsal rendelkező országokban vagy adóparadicsomokban hozott létre leányvállalatokat, ahová a nyereséget átcsoportosította. A brit szabályok viszont lehetővé tették, hogy az adóhatóságok ezeket a nyereségeket az anyavállalatokhoz allokálják, így biztosítva azok megadóztatását. A legfontosabb kérdés az volt, hogy a leányvállalatok által nyújtott kölcsönökből származó pénzügyi nyereség mekkora hányadát érinti mindez. Ennek keretében az adóhatóságok egyrészt azt vizsgálták, hogy a leányvállalatok hitelnyújtási tevékenysége mennyire kötődik az Egyesült Királysághoz (aktivitási teszt), másrészt, hogy a kölcsönöket mennyire finanszírozták olyan pénzügyi forrásokból vagy vagyonelemekből, amelyek brit tőkehozzájárulásokból származtak (brit kötődésű tőke teszt). 2013 és 2018 között a szabályozás tartalmazta a csoportfinanszírozási mentességet is, amely lehetővé tette, hogy részben (75%) vagy teljes mértékben mentesüljenek az adófizetési kötelezettség alól azok a pénzügyi bevételek, amelyeket egy leányvállalat egy másik külföldi vállalatcsoporttól kapott, akkor is, ha az előbb említett feltételek fenn álltak. Ez a kivétel tehát a leányvállalatok közvetett finanszírozását biztosította, sok esetben adófizetési kötelezettség nélkül. A brit EKT szabályozás ez utóbbi eleme adott végül indokot a Bizottság számára, hogy vizsgálatot indítson az ügyben. Erről részletesen lásd: State aid: Commission concludes part of UK tax scheme gave illegal tax advantages to certain multinational companies; remaining part does not constitute aid. *European Commission*, Press release, 2 April 2019. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_19\\_1948](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_1948).

<sup>824</sup> 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1—39. o. 92-95. pont.

adórendszert tekintette, amelybe az önálló és az integrált vállalatok egyaránt beletartoznak, viszont a többletnyereség adómentessége nem képezi a referenciarendszer szerves részét. Utóbbi kapcsán a Bizottság arra hivatkozott, hogy:

- a Belgium által említett jövedelemadóról szóló törvény egyik rendelkezése sem írja ezt elő,
- az általános társasági adórendszer által elérni kívánt cél – azaz valamennyi adóköteles társaság valós nyereség alapján történő megadóztatása – vonatkozásában az adóalanyok – függetlenül a vállalatok méretétől, a letelepedés idejétől vagy attól, hogy önálló vagy integrált vállalatról van szó – összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak,
- habár a társasági adó beszedése szempontjából nincs jelentősége az adott vállalat jogi formájának és szerkezetének, valamint elvben a többletnyereségadómentességéből bármely adóalany részesülhet, a gyakorlatban viszont csak a nagy, multinacionális csoporthoz tartozó és Belgiumban rövid ideje letelepedett vállalkozások élhetnek ezzel a lehetőséggel („de facto szelektivitás”),
- végezetül hiába állapítják meg eltérően az adóköteles nyereségüket az önálló és integrált vállalatok, ez nincs hatással a társasági adórendszer céljaira, amely attól függetlenül, hogy integrált vagy nem integrált vállalatról van szó, a nyereség megadóztatására törekszik. Habár az integrált vállalatok tekintetében léteznek egyedi rendelkezések is, ezek arra irányulnak, hogy a két vállalat típusra egyenlő feltételek vonatkozzanak, nem pedig arra, hogy az integrált vállalatokat előnybe részesítsék.

A Bizottság szerint, ha elfogadnánk Belgium érvelését, akkor az precedenst teremtene más tagállamok számára, hogy kivonják magukat az állami támogatásokra irányadó uniós szabályok alól. Éppen ezért az általános társasági adórendszernek kell képeznie azt a referenciarendszert, melyhez képest a támogatási programot viszonyítani kell, hogy vajon annak kedvezményezettjei szelektív előnyben részesültek-e.<sup>825</sup> A szelektív előny léte pedig megállapítható, mivel a támogatási programban résztvevő vállalkozások feltételezett nyereség után adóznak, melyet a hatóságok a szokásos piaci feltételek melletti kiigazított nyereség becslésével határoznak meg. Ezáltal a tényleges könyv szerinti nyereségük egy része mentesül az adófizetési kötelezettség alól. További problémát jelent, hogy az adómentesség – többek között a határon átnyúló ügyletek kitétel miatt – csak az integrált vállalkozások számára érhető el, ráadásul közülük is csak a nagyobb, jelentős nyereséget termelők számára. Itt is előkerült a

---

<sup>825</sup> 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 118-129. pont.

– referenciarendszer részét képező – szokásos piaci ár elve, amelyet a Bizottság, a feltételes adómegállapítások esetében megismertekhez hasonlóan, az EUMSZ 107. cikke szerinti vizsgálat részének tekintette a Bíróság belga koordinációs központok ügyében hozott ítéletére támaszkodva. Erre való tekintettel ezt a kérdést nem részleteznénk ismét. Mindössze annyit emelnénk ki, hogy a Bizottság szerint a hatóságok rosszul alkalmazták ezt az elvet, mivel a csoporton belüli ügyletekből származó teljes reziduális nyereséget a csoporttagként működő belga vállalkozásoknak kellett betudni, noha ez az elv ezt a módszert tiltja.<sup>826</sup>

Ezzel szemben a brit EKT ügyben – mint említettük – az előny és a szelektivitás fogalmakat a Bizottság külön kezelte, noha itt is támogatási programról volt szó. Ez elsősorban, különösen a kiterjesztő értelmezésre irányuló gyakorlata fényében, meglepőnek tűnhet, azonban ez következik a Bizottság számára irányadó MOL ügyben született ítéletből. Tehát hiába állapította meg a Bizottság a támogatási program fennállását, ezáltal nem élhetett az egyszerűsítés eszközével, mivel nem állt „rendelkezésre” a program alkalmazását szolgáló eszközként feltételes adómegállapítás. Vajon ez ténylegesen megnehezítette a Bizottság dolgát? Amennyiben a Bizottság érvelésére pillantunk, akkor nem, hiszen különösebb nehézség nélkül megállapította, hogy a csoportfinanszírozási mentesség előnyt jelent az érintett vállalkozások számára (többek között arra hivatkozott, hogy az érintett vállalkozások a vonatkozó kérelmet csak akkor terjesztik elő, ha az számukra kedvezőbb, mintha az általános szabályokat alkalmaznák, ráadásul erről teljesen szabadon dönthet) és a szelektivitás esetében is hasonló következtetésre jutott. Az utóbbi kapcsán lefolytatott érvelést érdemes alaposabban is szemügyre vennünk, mivel az előzőekben megfigyeltékhez képest eltérő logikán alapult. Eddig ugyanis azt láthattuk, hogy a Bizottság igyekezett minél szélesebben meghatározni a referenciarendszert, amely rendszerint az általános társasági adórendszer volt, míg az adott tagállam általában – a szűkebb értelmezésből kiindulva – valamely speciális jogszabály referenciarendszerként történő elismeréséért küzdött. Jelen ügyben viszont épp a fordítottja volt megfigyelhető: itt a Bizottság a szűkebb értelmezés mellett, míg az Egyesült Királyság az általános társasági adórendszer mellett állt ki. A Bizottság arra hivatkozott, hogy a brit EKT szabályozás célkitűzése (az Egyesült Királyságból külföldi illetőségű, az Egyesült Királyságból ellenőrzött kapcsolt gazdálkodó szervezetekhez mesterségesen átirányított nyereségek megadóztatása) miatt megfelelő referenciarendszernek tekinthető, hiszen a főszabály szerint adóköteles, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező vállalkozás és az ez alól részben

---

<sup>826</sup> 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 130-168. pont.



vagy teljesen mentesülő, Egyesült Királyságban szintén illetőséggel rendelkező vállalkozás hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak. Az Egyesült Királyság viszont azzal érvelt, hogy a brit EKT szabályozás célja és felépítése csak a társasági adórendszer kontextusában érthető meg, mivel területiális jellegének következtében (főszabály szerint nem terjed ki az Egyesült Királyságban állandó telephellyel nem rendelkező külföldi illetékességű adózó nyereségére) főszabály szerint nem terjedne ki az előbb említett mesterségesen átirányított külföldi nyereségek megadóztatására. A brit EKT szabályozás ezt a hiányosságot pótolja a társaságiadóalap védelme érdekében, vagyis a brit társasági adórendszer szükségszerű velejárója, elősegíti célkitűzései megvalósulását. A Bizottság azonban rámutatott arra, hogy habár a brit EKT szabályozás valóban az általános társasági adórendszer részét képezi, saját célkitűzéssel rendelkezik, amely megalapozza, hogy önálló referenciarendszerként kezeljük.<sup>827</sup> Az Egyesült Királyság tehát nehéz helyzetbe került, hiszen, ha a Bizottság igazolja, hogy a hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokat a szabályozás eltérően kezeli, akkor prima facie szelektív előnyt fog megállapítani. Ezt végül egy hosszas levezetés után meg is állapította, mivel a csoportfinanszírozási mentességre vonatkozó szabályozás értelmében a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő EKT-val rendelkező gazdálkodó szervezetek mentesülnek azon díj megfizetése alól, melyet a többi, nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő EKT-val rendelkező gazdálkodó szervezetnek meg kell fizetnie.<sup>828</sup>

Ahogy láthattuk, az előny és a szelektivitás kérdésében a Bizottság több szempontból is eltérő megközelítést alkalmazott a két ügyben, noha mindkettőt előzőleg támogatási programnak minősítette. Az előny és szelektivitás fogalma vonatkozásában a belga többletnyereségadó ügyben lefolytatott külön vizsgálatok szükségessége következik a korábban már említett MOL ítéletből, ugyanakkor kifejezetten érdekes, hogy a brit EKT szabályozás esetében a Bizottság nem követte a többi ügyben kialakult gyakorlatot és a referenciarendszernek nem az általános társasági adórendszert, hanem a speciális jogszabályt tekintette. Habár a szűkebb értelmezéssel – a többi ügyből kiindulva – látszólag a tagállamnak kedvezett, valójában csak a saját vizsgálati módszertanát egyszerűsítette le, amellyel megkönnyítette, hogy az intézkedést prima facie szelektív előnynek minősítse. Nem véletlen tehát, hogy az Egyesült Királyság mindenáron

<sup>827</sup> 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 96-108. pont.

<sup>828</sup> 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 151. pont.

ragaszkodott ahhoz, hogy az általános társasági adórendszer szolgáljon viszonyítási alapul. Feltehetőleg azzal számolt, hogy meg tudja védeni az intézkedést a referenciarendszertől való eltérés indoklásával vagy az általános jogelvek megsértésére hivatkozva meg tudja akadályozni a visszafizetési kötelezettség elrendelését. Éppen ezért az elkövetkezőkben érdemes megvizsgálnunk, hogy a két ügyben a tagállamok milyen érveket hoztak fel e tekintetben. Vajon milyen hasonlóságokat és különbségeket fedezhetünk fel?

A referenciarendszertől való eltérés indoklását Belgium és az Egyesült Királyság hasonló logikával közelítette meg. Mindketten a tagállamok által gyakran felhozott egy-egy érvre, a kettős adóztatás elkerülésére, illetve az adóelkerülés elleni küzdelemre hivatkoztak. Habár a Bizottság elismerte, hogy ezek legitim érvek, mindkét ügyben cáfolta ezek megalapozottságát. A belga többletnyereségadó esetében rámutatott arra, hogy a támogatási program célja nem a valós, hanem a lehetséges kettős adóztatás mérséklése és megszüntetése volt. Ezt támasztja alá egyrészt az a tény, hogy a kiigazításokat egyoldalúan és nem egy másik tagállam kérelmére hajtották végre, amely ugyanazon nyereséget kívánta megadóztatni, másrészt a vállalkozásoknak nem kellett igazolniuk a kettős adóztatás fennállását vagy annak kockázatát. A kérdéses program esetében tehát – hasonló az Engie ügghöz –nem felel meg a szükségesség és az arányosság követelményeinek.<sup>829</sup> Az Egyesült Királyság az adóelkerülés elleni küzdelemre hivatkozás kapcsán sokkal átfogóbb érveléssel kívánta magát kimenteni. Egyrészt azt állította, hogy a csoportfinanszírozási mentességre azért van szükség, mivel az EKT-k által az anyavállalat számára nyújtott hitelek finanszírozására használt pénzeszközök nyomkövetése rendkívül komplex feladat, különösen a multinacionális csoportoknál, ahol igen rendszeresen kerül sor a hitelek refinanszírozására, konszolidálására vagy átruházására. Másrészt a speciális szabályok alkalmazása megfelel az uniós szabadságoknak is: az uniós ítélkezési gyakorlat – különösen a Cadbury Schweppes ítélet<sup>830</sup> – értelmében a nyereségek túlzott figyelembevételére nem kerülhet sor, a szabályozás továbbá megfelelő egyensúlyt teremt az adózókat érintő nagy kockázattal járó esetek vonatkozásában annak érdekében, hogy megakadályozza a nyereségnek az Egyesült Királyságból történő mesterséges átirányítását. A Bizottság ebben az esetben is legitimnek ismerte el a felhozott érvrendszert, azonban rávilágított arra, hogy csak akkor lehet hivatkozni a pénzeszközök nyomkövetésének nehézségére, ha a pénzügyi nyereség generálása tekintetében brit vállalatok nem játszanak

<sup>829</sup> 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 171-181. pont.

<sup>830</sup> C-196/04. sz. ügy Cadbury Schweppes plc és Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue [ECLI:EU: C:2006:544].

közre. Amennyiben viszont egy külföldi csoportvállalat által – egy offshore leányvállalaton keresztül – biztosított finanszírozás brit vállalatok tevékenységeiből ered, akkor nem indokolt a csoportfinanszírozási mentesség, mivel ebben az esetben a nyomkövetés nem túl bonyolult, ráadásul a szabályozás nem is foglalkozik ezzel a kérdéssel.<sup>831</sup>

A fenti ügyek – hasonlóan az Engie üggyhez – világosan jelzik, hogy az olyan, a tagállamok által rendszeresen felhozott és megfelelő hivatkozási alapnak számító érvek, mint a kettős adóztatás elkerülése vagy az adóelkerülés elleni küzdelem sem szolgálnak feltétlenül kimentési okként, mivel a Bizottság a szükségességi-arányossági tesztet alkalmazva szűken értelmezi ezeket.<sup>832</sup> Éppen ezért a továbbiakban az volt a kérdés, hogy vajon Belgium és az Egyesült Királyság tudja-e igazolni, hogy a Bizottság a vizsgálat során az általános jogelveket megsértette és így nem kerülhet sor a visszafizettetés elrendelésére.

Ahogy korábban részleteztük, a tagállam előszeretettel tekintenek végső eszközként az általános jogelvekre, hiszen megsértésük esetén nem lehet elrendelni a kérdéses állami támogatás visszafizettetését. Rendszerint a jogbiztonság elvére, valamint a jogos bizalom védelmének elvére szoktak támaszkodni. A feltételes adómegállapításokkal kapcsolatos esetekben láthattuk, hogy a tagállamok sokkal több kifogással éltek e téren, mint a referenciarendszertől való eltérés indoklása tekintetében. A belga és a brit támogatási programok esetében is hivatkoztak a tagállamok az általános jogelvek megsértésére (szintén a jogbiztonság, illetve a jogos bizalom védelmének elvére), azonban itt inkább az volt megfigyelhető, hogy azzal számoltak, hogy a referenciarendszertől való eltérés indoklásával tudják megvédeni az intézkedést. Erre kifejezetten jó példa a brit EKT szabályozás ügye, ahol az Egyesült Királyság – mint láthattuk – az adóelkerülés elleni küzdelemre épített kifogását két érveléssel is részletesen alátámasztotta. Ezzel szemben az általános jogelvek vonatkozásában csak a jogos bizalom védelme elvének sérelme merült fel, de ez is csak közvetetten, mivel sem a tagállam, sem más érdekelt nem hivatkozott erre kifejezetten.<sup>833</sup> Amennyiben részletesen megvizsgáljuk a két tagállam által felhozott érveket, akkor lényegében véve megállapíthatjuk, hogy a feltételes adómegállapításos ügyekben megfigyelt sémát követték. Belgium azt állította, hogy a belga többletnyereségadó-rendszer működtetése során betartotta a saját gyakorlatát, valamint a program összhangban van a korábbi bizottsági határozatokkal is. Emellett a

<sup>831</sup> 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 70-72., illetve 152-175. pontok.

<sup>832</sup> Ennek kapcsán lásd a 161-162. oldalt.

<sup>833</sup> 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 191. pont.

visszafizettetés elrendelését akadályozza, hogy a támogatás összeget nehéz pontosan meghatározni és a visszafizettetés kettős adóztatáshoz vezethet. A Bizottság ezzel szemben viszont megjegyezte, hogy jogos bizalom védelme elvének megsértése vonatkozásában a tagállamok nem hivatkozhatnak saját jogellenes magatartásukra, mivel ezzel ellehetetlenítenék a támogatás visszafizetésére kötelező határozatok érvényesülését. Egyedül a kedvezményezett vállalkozások élhetnek ezzel a lehetőséggel, ha fel tudnak hozni olyan kivételes körülményeket, amelyek megalapozhatják a jogos várakozást. Erre azonban jelen ügyben nem került sor. Az Európai Unió Tanácsának – a Magatartási Kódex csoport jelentésére támaszkodó – következtetései, melyek egy tagállamok által megkötött megállapodást hagytak jóvá, nem jelentenek konkrét biztosítékot, mivel politikai akaratot fejeznek ki és a jogalanyok nem építhetnek rájuk a Bíróság előtt folyó eljárásokban. A jogbiztonság elvének megszegésével kapcsolatban felhozott, saját korábbi határozathozatali gyakorlatával való állítólagos szembekerüléssel kapcsolatban a Bizottság leszögezte, hogy az nem köti őt, mivel minden tagállami intézkedést saját egyedi jellemzői alapján kell értékelni és a korábbi határozatok szigorúan csak az adott ügy tényállására és körülményeire alkalmazandók. Egyébként is, a Bíróság a belga koordinációs központok ügyben elismerte, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi, így Belgium nem állíthatja, hogy jelen ügyben a Bizottság új megközelítést alkalmazott. A támogatás számszerűsítésének nehézségéről sem beszélhetünk, mivel elegendő visszatéríteni a tényleges könyv szerinti nyereség alapján fizetendő adó és a szóban forgó program alapján ténylegesen fizetett adó különbözetét a kumulált kamatokkal együtt. Végezetül a visszafizettetés tekintetében a kettős adóztatás veszélyére sem lehet hivatkozni, mivel a többletnyereség adómentessége egyoldalú kiigazítást jelent a kedvezményezett vállalkozás javára.<sup>834</sup> Az Egyesült Királyság, mint említettük, meglehetősen passzív volt az általános jogelvek vonatkozásában: nem hivatkozott kifejezetten egyetlen elv megsértésére sem. Ennek ellenére a Bizottság megvizsgálta a jogos bizalom védelme elvének lehetséges alkalmazását. E tekintetben megjegyezte, hogy ugyan a brit hatóságok 2009-ben és 2014-ben – a korábbi EKT szabályozás módosítása miatt – felvették a kapcsolatot a Bizottsággal annak érdekében, hogy azok megfeleljenek-e a Cadbury ítéletben foglalt követelményeknek. Azonban ez nem értelmezhető úgy, hogy jogos elvárás merülhetne fel a tagállam vagy a kedvezményezett vállalkozások részéről, mivel a levélváltások tárgya nem a jelen vizsgálat tárgyát képező csoportfinanszírozási mentességnek az állami támogatások

---

<sup>834</sup> 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 196-204. pont.

jogával való összeegyeztethetősége volt, hanem az előbb említett ítélethez kapcsolódtak. A csoportfinanszírozási mentességre vonatkozó szabályozást – ahogy azt egyéb érdekeltek felvetették – nem igazolhatja a letelepedés szabadsága sem, ugyanis a kérdéses díj kivétele nem ellentétes azzal.<sup>835</sup>

Összességében véve tehát mindkét támogatási program esetében elvetette a Bizottság a tagállamok által felvetett érveket, így elrendelte a támogatások visszafizettetését. Amennyiben a Bizottság két, előzőleg elemzett, irányvonalát összevetjük, akkor láthatjuk, hogy alapvetően hasonló logika alapján folytak a vizsgálatok és inkább apróbb különbségekről beszélhetünk. Ezt jól mutatja, hogy ahol csak lehetett, a Bizottság együtt kezelte az előny és a szelektivitás fogalmait. Egyedül csak a brit EKT szabályozás esetében folytatott le külön vizsgálatot, mivel a támogatási program nem tartalmazott alkalmazást szolgáló eszközként feltételes adómegállapításokat. Ez azonban nem nehezítette meg a Bizottság dolgát. A referenciarendszer szinte mindig az általános társasági adórendszer volt (amelybe az integrált és önálló vállalatok egyaránt beletartoznak), ez alól kivételt az előbb említett brit támogatási program képzett, ahol a csoportfinanszírozási mentességre vonatkozó speciális szabályok alkották a referenciarendszert. A tagállamok ezzel szemben alapvetően arra törekedtek, hogy a vizsgálat során ne a szélesebb, hanem a szűkebb értelmezés nyerjen teret és hangsúlyozták, hogy az önálló és integrált vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben (ekkor ugyanis könnyebb megvédeni a kérdéses tagállami intézkedést). A szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezése mindkét irányvonal esetében többször is megjelent, komoly vitákat kiváltva a tagállamok és a Bizottság között. A tagállamok valamennyi ügyben kihasználták az állami támogatások joga területén rendelkezésre álló „kiskapukat”, egyedül a szerződéses kimentési lehetőségekkel nem éltek. Ugyanakkor a két irányvonal között itt jelentős különbség figyelhető meg: hiszen míg a feltételes adómegállapításoknál a tagállamok főként az általános jogelvekre támaszkodtak, addig a támogatási programok esetében inkább a referenciarendszertől való eltérés indoklására helyezték a hangsúlyt. Utóbbi kapcsán különösen a brit EKT szabályozás emelhető ki, ahol az Egyesült Királyság kifejezetten nem is hivatkozott egyetlen általános jogelv megsértésére sem.

---

<sup>835</sup> 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 190-197. pont.

### 5.1.5. Összegzés

Jelen alfejezetben a korábbi, elméleti háttérrel vizsgáló keretből kilépve részletesen áttekintettük a Bizottságnak a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai tárgyában hozott határozatait. Megjegyeztük, hogy a Bizottság vizsgálata egyáltalán nem volt ad hoc jellegű, hanem egy kifejezetten megtervezett cselekvéssorozatról beszélhetünk, amely – az állami támogatások joga területén meglévő jogköreiben rejlő potenciált felismerve – épített a nemzetközi adójogban bekövetkezett változásokra, valamint figyelembe vette a 2013-ban megszületett és 2015-ben elfogadott OECD BEPS Akciótervet. Többek között ennek köszönhető, hogy a Bizottság a korábbi piaci alapú megközelítés helyett a tisztességes adózás elveinek beépítésére törekedett, noha a Szerződések erre vonatkozóan nem tartalmazznak konkrét rendelkezéseket. Éppen ezért a bizottsági vizsgálatok nagyon hamar kritikák kereszttüzébe kerültek a tagállamok, valamint – ahogy később látni fogjuk – a szakértők oldaláról egyaránt. Ezt pedig csak fokozta az a tény, hogy a Bizottság fókuszába néhány tagállam (Benelux államok, Írország és az Egyesült Királyság) és főként amerikai nagyvállalatok kerültek. Nem véletlen tehát, hogy a fellépést az USA-ból is komoly kritikák kísérték, többen felróták a Bizottságnak a visszamenőleges hatály tilalmának megsértését, valamint a nemzetközi adójogszabályok aláásását. A vizsgálatok a retrospektivitás miatt komoly kockázatokat hordoztak a multinacionális vállalatok számára, mivel az évekkel korábban elfogadott adómegállapításokon alapuló adótervezésük vált kétségessé. A Bizottság, noha nem vonta kétségbe a feltételes adómegállapítások létezésének jogosultságát, mégis kezdetektől fogva kritikusan szemlélte azokat, mivel úgy vélte, hogy alkalmasak lehetnek a multinacionális vállalatok különböző adóelkerülési gyakorlatainak elősegítéséhez. Három irányvonalon indította meg a fellépését. A tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezése kapcsán górcső alá vette a McDonald's ügyet, ahol végül nem állapított meg állami támogatást és ezzel lényegében véve – a bírósági esetjoghoz igazodva – megerősítette a tagállami szuverenitást. Egyértelművé vált, hogy a kettős nem adóztatás nem eredményez önmagában állami támogatást és a tagállamoknak sem kell a saját adórendszerüket folyamatosan más adórendszerekhez igazítaniuk ennek elkerüléséhez. Ugyanakkor a tagállamoknak következetesen kell alkalmazniuk az adójogszabályaikat valamennyi adózó tekintetében a szelektivitás alóli mentesüléshez. Ezzel szemben a másik két irányvonalon – számos ügyet megvizsgálva – komoly vitába keveredett a tagállamokkal és a multinacionális vállalatokkal, amely döntően a szélesen értelmezett referenciarendszernek, valamint a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének volt köszönhető. A tagállamok hiába hozták fel azt az érvet, hogy új

megközelítést alkalmaz, amely ellentétes a korábbi gyakorlatával, a Bizottság az eljárások minden szakaszában – beleértve a referenciarendszertől való eltérés indoklását és az általános jogelvek megsértésén alapuló kifogásokat – folyamatosan arra hivatkozott, hogy a Bíróság belga koordinációs központok ítélete alapján az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi a szokásos piaci ár elve. Noha ez a nézet több szempontból is vitatható (pl: az ominózus ítéletben ezt a Bíróság nem mondta ki nyíltan, a Bizottság még a jelen ügyek nyitó határozataiban is a korábbi gyakorlatának megfelelően az OECD Transzferár-irányelvekre és standardokra támaszkodott stb.), a Bizottság végig kitartott mellette. Ez viszont azzal fenyeget, hogy – ha végül a Bíróság is helyt ad ennek – a tagállamok számára kötelezővé válik ez az értelmezés, még akkor is, ha a jogrendjük nem tartalmazza a szokásos piaci ár elvét, ha pedig esetleg mégis, akkor azt az uniós jog elsőbbségére hivatkozva felülírják. Ráadásul további problémát jelent, hogy a Bizottság az elkövetkezőkben is használni kívánja az OECD Transzferár-irányelveket segédeszközként és azt állítja, hogy ha egy tagállami adómegállapítás ezzel összhangban áll, akkor az valószínűleg nem eredményez állami támogatást. Az előbbieket alapján tehát helyesebb, ha úgy fogalmazzuk, hogy a Bizottság egy hibrid konstrukciót alkotott és arra kényszeríti a tagállamokat, hogy az EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci árat az OECD Transzferár-irányelvek szerint értelmezzék és alkalmazzák, amely – a teljesen más alapok miatt – komoly jogbizonytalansághoz is vezethet. E tekintetben ugyanakkor a tagállamok joggal hivatkozhatnak arra az uniós fórumok (Törvényszék, Bíróság) előtt, hogy az új megközelítés alkalmazása miatt az általános jogelveket megsértették és így a Bizottság nem rendelheti el a támogatások visszafizettetését, mivel itt lényegében véve visszamenőleges jogalkalmazásról van szó.

Amennyiben összegezni kívánjuk a tagállamok és a Bizottság közötti ellentéteket, akkor az alábbiakat érdemes kiemelnünk:

- nemzetközi adójogszabályok állítólagos aláásása,
- kifejezetten amerikai vállalatokra irányuló vizsgálatok,
- az új megközelítés alkalmazása miatt felmerült általános jogelvek sérelmének kérdése,
- tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezésének megkísérlése (noha végül ebben a kérdésben meghátrált),
- az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata („szelektív előny”),
- szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása (általános társasági adórendszer, az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítése),

- a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése („hibrid konstrukció”).

A következő alfejezetekben a fentiek alapján azt fogjuk megvizsgálni, hogy a szakirodalom és az uniós bírósági fórumok hogyan értékelték a Bizottság fellépését. Vajon a tagállamok egyedül maradtak a kritikáikkal? A közvetlen adók területén meglévő autonómia komoly csorbát szenvedett? Ezek mind olyan kérdések melyekre a továbbiakban válaszokat keresünk.

## 5.2. Szakirodalmi kritikák a Bizottság gyakorlatával szemben

A szakirodalomban is komoly érdeklődés övezte a Bizottság vizsgálatait, amit többek között az is indokolt, hogy részben éppen azért indultak el, mivel a Bizottság – a társadalmi nyomás hatására is – ténylegesen is felfigyelt azokra az adóelkerülési technikákra, amelyekkel a nemzetközi szakirodalom már hosszú évek óta foglalkozott. Habár a Bizottság az eljárások során támaszkodott a szakirodalomban korábban megfogalmazott kritikákra, ennek ellenére – mint látni fogjuk – közel sem élvezett egyöntetű támogatást a szakértők körében a tagállamok elleni fellépés. Ugyanis többen is arra az álláspontra helyezkedtek, hogy a Bizottság – a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépésre hivatkozva – az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat felhasználva lényegében véve meg kívánja kerülni az uniós adópolitika területén fennálló jogalkotási „akadályt” (a Tanács különleges jogalkotási eljárásban az egyhangúság követelménye mellett fogad el jogi aktusokat az adózás területén, amely az eltérő tagállami érdekek miatt rendkívül nehéz). Különösen a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése került a kritikák keresztútjába, mivel ezzel a lépéssel a Bizottság felülírja a tagállamok által használt fogalmat, valamint – a nemzetközi adójogban elterjedt OECD Transzferirányelvektől való eltérés miatt – jogbizonytalanságot okoz, továbbá a bizottsági értelmezést követő tagállam könnyen megsértheti az uniós alapszabadságokat (elsősorban a tőke szabad mozgását és a letelepedés szabadságát) is. E tekintetben előzetesen fontos kiemelnünk, hogy a tagállamok az uniós szabadságjogok (elsősorban a tőke szabad áramlása és a letelepedés szabadsága) vonatkozásában már számos alkalommal sikerrel hivatkoztak az OECD által kimunkált szokásos piaci ár elvére a Bíróság előtt.<sup>836</sup>

Mindezek fényében érdemes tehát alaposan is megvizsgálnunk, hogy a nemzetközi szakirodalom hogyan értékelte a Bizottság és a tagállamok között felmerülő, az előző alfejezetben részletezett vitás pontokat. A behatóbb elemzést az is indokolja, hogy itt nem pusztán elméleti kérdéstről van szó, hiszen valamennyi negatív bizottsági határozattal szemben

<sup>836</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 226-227. Ezt a kérdést a későbbiek során részletesen is megvizsgáljuk.



a tagállamok fellebbezéssel éltek. Az ügyek így elsőként a Törvényszék, majd jó eséllyel a Bíróság elé kerültek/kerülnek, ahol eldől, hogy a Bizottság által képviselt felfogás összeegyeztethető-e az uniós joggal. Ez pedig egyúttal azt is jelenti, hogy arra is választ kapunk, hogy mennyiben voltak helytállóak a korábbi tagállami kritikák, illetve a nemzetközi szakirodalomban megjelenő kételyek.

### 5.2.1. Nemzetközi adójogszabályok állítólagos aláásása

Amennyiben át kívánjuk tekinteni, hogy a Bizottság és a tagállamok között felmerült vitás pontokat hogyan értékelte a szakirodalom, akkor célszerű az egyik legáltalánosabb kritikával, a nemzetközi adójogszabályok állítólagos aláásásával kezdenünk. Érdekesség, hogy e kritikát nem egy uniós tagállam, hanem az Amerikai Egyesült Államok fogalmazta meg. Habár ez a tény a laikusok számára meglepőnek tűnhet, valójában nagyon is érthető, hiszen a bizottsági vizsgálatok keresttüzébe számos amerikai nagyvállalat is bekerült pl: csak az Apple-től 13 milliárd euró jogellenes állami támogatás visszafizettetését rendelte el a Bizottság, amelyet Írországnak kellett beszednie. Ennek háttérében az a korábban már részletesen bemutatott tény állt, hogy a magas hazai adóterhek jelentette versenyhátrányt az amerikai nagyvállalatok külföldi adóparadicsomokban, illetve preferenciális adórezsimekben adóelkerülési technikák alkalmazásával igyekeztek eltüntetni, amely egyúttal – ideiglenesen – komoly bevételektől fosztotta meg az amerikai költségvetést is. Különösen a Benelux államok, valamint Írország voltak népszerűek a vállalatok körében, ahol már hosszú évek óta befektetőbarát adójogi környezetet alakítottak ki a mindenkori kormányok. A Bizottság eljárásai pedig azzal fenyegettek, hogy a külföldön realizált nyereséget az amerikai költségvetés végleg elveszíti (mivel az érintett tagállamoknak a jogellenesnek minősített állami támogatást vissza kellett fizettetniük a vállalatokkal). Nem véletlen, hogy az amerikai kormányok – pártállástól függetlenül – a kezdetektől fogva gyanúsán szemlélték a vizsgálatokat és erős kritikát fogalmaztak meg a Bizottsággal szemben. E téren kifejezetten az amerikai pénzügyminisztérium által 2016-ban kiadott „White paper”<sup>837</sup>-t fontos kiemelnünk, amely – az amerikai aggályokat összefoglalva – részletesen elemzi, hogy a bizottsági gyakorlat milyen módon veszélyezteti a nemzetközi adórendszert. A dokumentum szerint a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése szembemegy a nemzetközi adójogban széles elismerésnek örvendő

---

<sup>837</sup> The European Commission’s Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>.

OECD Transzferár-irányelvekkel, amellyel a Bizottság aláássa a transzferárazás területén kialakult nemzetközi konszenzust. Emellett a bizottsági gyakorlat az uniós tagállamok által kötött bilaterális adóegyezmények alkalmazását, valamint az OECD BEPS akcióterv végrehajtását is veszélyezteti. Tekintettel arra, hogy a dokumentum által felvetett kritikák közül az első kettőt a későbbiek során külön-külön részletes is elemezni fogjuk, ezért most az OECD BEPS akcióterv veszélyeztetésére fogunk elsősorban fókuszálni. Ahogy azt korábban bemutattuk, a Bizottságra inspirálólólag hatott az akcióterv, amely újabb érvet szolgáltatott számára átfogó, az állami támogatásokra vonatkozó szabályokon alapuló, vizsgálatok lefolytatására. Ennek következtében fellépését igyekezett azzal összehangolni. Habár – amint azt igazoltuk – a Bizottság által megindított vizsgálatok sorozata több ponton is kapcsolódást mutat az akciótervvel, mindez közel sem biztos, hogy – hasonlóan a szokásos piaci ár bizottsági értelmezéséhez – nem eredményez a gyakorlatban olyan innovációt, amely a nemzetközi kereteken túllépve már veszélyezteti azok integritását. Ez utóbbit hangsúlyozza az amerikai pénzügyminisztérium, amikor kiemeli, hogy a Bizottság új irányvonala aláássa azt a több éves egyeztetési folyamatot és konszenzuskeresést, amely az OECD berkein belül zajlott a BEPS akcióterv elfogadását megelőzően. Az akcióterv kidolgozásában résztvevő államok úgy kötelezték el magukat a nemzetközi adóelkerülés elleni fellépés mellett, hogy a kölcsönös együttműködés jegyében lemondtak a visszamenőleges hatály alkalmazásáról. Ezzel szemben a Bizottság az állami támogatások jogán alapuló vizsgálati során megkérdőjelezi ezt az elvet, amikor – az új irányvonala keretében – 10 éves időtartamokra visszamenőlegesen állapít meg jogellenes állami támogatást úgy, hogy az OECD Transzferár-irányelvekre támaszkodva a szokásos piaci ár saját értelmezését alakította ki. Mindez oda vezet, hogy végső soron a BEPS akcióterv kimenetele is veszélybe kerül.<sup>838</sup> Lényegében véve hasonló állásponton van Nina Hruskho is, aki szerint a Bizottság határozatai sértik a tagállamok szuverenitását és a jogbiztonságot. Ahelyett, hogy a Bizottság arra törekedne, hogy jogszabálykezdeményezés útján lép fel az adóelkerülési technikákkal szemben, inkább a könnyebb utat választva az állami támogatások jogát használja fel arra, hogy – megkerülve a tagállamok ellenállását – de facto adóharmonizációt valósítson meg, ráadásul visszamenőleges hatállyal.<sup>839</sup> Ezzel viszont az adóharmonizációs törekvéseket veszélyezteti és – a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésével – jogbizonytalanságot okoz a nemzetközi adójogban: az OECD Transzferár-irányelveket

<sup>838</sup> The European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>. 24-25.

<sup>839</sup> Nina HRUSHKO: Tax in the World of Antitrust Enforcement: European Commission's State Aid Investigations into EU Member States' Tax Rulings. *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 43., no. 1. (2017) 331.

ugyanis éppen azért alkották meg, hogy egységes szabályok vonatkozzanak a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciókra.<sup>840</sup> A bizottsági fellépés továbbá alássa a feltételes adómegállapítások eredeti célját, hogy az érintett adózók számára jogbiztonságot és kiszámíthatóságot nyújtsanak. Ez pedig a jövőben azzal járhat, hogy a multinacionális cégek kerülni fogják ezt az eszközt, ami a határon átnyúló beruházásokra is negatívan hathat. Az állami támogatásokra vonatkozó szabályokon alapuló fellépés helyett az lenne a célszerű, ha a Bizottság visszatérne a jogszabálykezdeményezés útján való fellépésre. Habár ez – az eltérő tagállami érdekek és az egyhangúság követelménye miatt – jóval lassabb folyamatot jelent, ugyanakkor kiszámíthatóbb jogi környezetet eredményez és nem veszélyezteti a nemzetközi adóelkerülés elleni törekvéseket sem. Amennyiben a Bizottság mégis az állami támogatás jogára alapozva kívánja folytatni a fellépést, akkor a saját standardok helyett az OECD-ét kellene magáévá tennie és fel kellene állítania egy külön testületet az állami támogatás gyanús feltételes adómegállapítások kivizsgálására.<sup>841</sup> Az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak az adóelkerüléssel, valamint a káros adógyakorlatokkal szembeni alkalmazhatóságának korlátaira hívja fel a figyelmet Saturnina Moreno González is, aki rávilágít arra, hogy – mivel a referenciarendszer az adott tagállam adórendszere – az állami támogatások ellenőrzése a tagállami adórendszerek belső koherenciájára fókuszál és nem az egyes nemzeti adórendszerek közötti eltérésekre. Emiatt ez az eszköz az olyan esetekkel nem igazán tud mit kezdeni, amikor a kettős nem adóztatás úgy valósul meg, hogy az érintett tagállamok a saját adójogszabályaikat megfelelően alkalmazták. Pusztán erre alapozva tehát nem lehet eredményesen fellépni, más eszközökre is szükség van pl: információcsere, transzparencia, adóharmonizáció. Mindezek ellenére viszont elismeri, hogy a Bizottságnak az állami támogatások jogán megindított vizsgálatai hozzájárultak az OECD BEPS akcióterv pontjainak az uniós jogrendbe való átültetéséhez.<sup>842</sup> Egyesek, mint például John Paul, viszont egészen odáig mennek el, hogy a Bizottság állami támogatások jogán alapuló vizsgálata sérti a

---

<sup>840</sup> HRUSHKO i. m. 351.

<sup>841</sup> HRUSHKO i. m. 356-359.

<sup>842</sup> Saturnina Moreno GONZÁLEZ: State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 4 (2016) 573-574. Ezzel kapcsolatban érdemes kiemelni, hogy 2015 után az uniós jogalkotó több jogszabályt is elfogadott, melyek a gyakorlatban az OECD BEPS akcióterv uniós jogba történő átültetését jelentik. Általánosságban azt mondhatjuk, hogy ezek bizonyos esetekben szigorúbb rendelkezéseket tartalmaznak, mint a BEPS akcióterv. Ennek háttérében az áll, hogy az akcióterv vonatkozásában a részes államoknak csak a minimumkövetelmények megvalósítása kötelező, míg a fennmaradó legjobb gyakorlatokat tartalmazó rendelkezések opcionálisak. Ezzel szemben az uniós jogalkotó több, legjobb gyakorlatként megfogalmazott akciótervi pontot irányelv formájában fogadott el, vagyis annak alkalmazása a tagállamok esetében kötelezővé vált pl: DAC VI. irányelv. További fontos, a BEPS keretében elfogadott, uniós jogszabály közé sorolható többek között az ATAD irányelv, a DAC IV. irányelv, valamint a Vitarendezési irányelv. Mindezekről részletesen lásd: BÉKÉS (2019) i.m. 236-242.

tagállami szuverenitást, mivel egy globális adóügyi kormányzási struktúrát kíván a tagállamokra kényszeríteni. Az Európai Unió azonban nem föderáció és nincs – tagállamokkal szemben – jogköre az uniós polgárok megadóztatására sem. A Bizottság vizsgálataival egy olyan időszakban teremt negatív globális adóügyi precedenst, amikor a globalizáció hatására egyre erősebb az egyes országok egymástól való függése.<sup>843</sup>

Mindazonáltal többen csak óvatos kritikát fogalmaztak meg. A Traversa-Sabbadini szerzőpáros a Bizottság új gyakorlata kapcsán hangsúlyozza, hogy – a jelenlegi jogbizonytalanság ellenére is – a Bíróság állami támogatásokkal kapcsolatos esetjogával összességében véve nem kerül ellentétbe a Bizottság irányvonala, amelynek gyökerei egészen a 90-es évekig nyúlnak vissza, amikor a tagállami preferenciális adórendszerekkel szemben az állami támogatási szempontú vizsgálatok első hulláma megindult.<sup>844</sup> Alapvetően ebbe a körbe sorolható Békés Balázs is, aki rámutat arra, hogy az állami támogatási szabályoknak a közvetlen adózás területén való kiemelt alkalmazása a Bizottság innovatív szemléletét tükrözi, mivel ezzel lehetővé vált, hogy a tagállamok által a multinacionális nyújtott különböző adókedvezményekkel szemben – az adópolitika területén meglévő tagállami autonómia ellenére – hatékonyan tudjon fellépni. Elismeri azonban, hogy jelenleg a bizottsági gyakorlat nem kiforrott és következetes, utóbbi kapcsán utalva az OECD-től eltérő alapokon nyugvó szokásos piaci ár bizottsági értelmezésére, valamint a független és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítésére.<sup>845</sup> Más szakértők viszont egyenesen az állami támogatások jogának szélesebb körű alkalmazása mellett szállnak síkra, mivel szerintük ez önmagában véve alkalmas eszköz a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak visszaszorításához. Rossi-Maccanico ennek kapcsán több érvet is felhoz úgy, mint:

- a Bíróság gyakorlatának tükrében az államok nem nyújthatnak olyan diszkriminatív támogatást, amely érinti vagy érintheti a versenyt a belső piacon (ebbe a körbe pedig nemcsak a közvetlen támogatások, hanem az adókedvezmények is beletartoznak),
- az állami támogatások jogában a vállalkozás fogalma – függetlenül annak jogi formájától, finanszírozásának módjától és tőke struktúrájától – sokkal szélesebb körű, mint azt elsőre gondolnánk pl: nemcsak a multinacionális vállalat egészét, hanem annak akár egységét (állandó telephely, központi iroda stb.) is jelentheti,

<sup>843</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: John PAUL: Global Tax Governance or National Tax Discrimination: The Case of EU vs. Apple. *North East Journal of Legal Studies*, vol. 39., no. 2. (2019).

<sup>844</sup> Edoardo TRAVERSA-Pierre M. SABBADINI: State-Aid Policy and the Fight Against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax Policy in Disguise? In: Werner HASLEHNER-Georg KOFLER-Alexander RUST (eds.): *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2017. 133.

<sup>845</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 193-194, illetve 223-228.

- az állami támogatások ellenőrzése csak az olyan esetekkel foglalkozik, amikor egy adott tagállam a saját, általános adórendszeréhez képest részesít kedvezőbb adóügyi elbánásban egy vállalkozást a többihez képest. Az olyan esetek viszont, ahol a kedvezőbb bánásmód több tagállam adórendszerei közötti eltérésből fakad, kívül esik ezen a körön. Ez azonban nem zárja ki a határon átnyúló megállapodásokhoz kapcsolódó adóintézkedések állami támogatási szempontú vizsgálatát,
- végezetül – habár a tagállamok az adópolitika területén továbbra is autonómiával rendelkeznek – az állami támogatásokra vonatkozó szabályok lehetővé teszik a Bizottság számára, hogy az EUMSZ 108. cikke alapján egy speciális jogosítványokat biztosító adminisztratív eljárás keretében sokkal gyorsabban és határozottabban léphessen fel az állami támogatás gyanús esetekkel szemben, mint ha hagyományos kötelezettségszegési eljárást indítana.<sup>846</sup>

Rossi-Maccanico ezzel az érveléssel indirekt módon elutasítja azokat a kritikákat, amelyek azt állítják, hogy a Bizottság állami támogatások jogára támaszkodó fellépése veszélyezteti a nemzetközi erőfeszítéseket – különösen a BEPS akciótervet – a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak visszaszorítása érdekében.

A fentiek alapján tehát azt mondhatjuk, hogy a nemzetközi adójogszabályok aláásása alapvetően egy általános jellegű amerikai kritika, melynek háttérében az áll, hogy a Bizottság vizsgálatainak keresztműzébe számos amerikai multinacionális vállalat került. Alapvetően a szakirodalomban uralkodó kritikus állásponttal értünk egyet: habár a Bizottság valóban épített a nemzetközi adójogban végbement változásokra, a gyakorlatban viszont a nemzetközi kereteket feszegette (szokásos piaci ár bizottsági értelmezése), illetve szembement saját korábbi határozataival (szokásos piaci ár bizottsági értelmezése, széles referenciarendszer) is. Éppen ezért nem tartjuk megalapozottnak azokat a szakértői véleményeket, amelyek szerint a Bizottság jelenlegi irányvonala visszavezethető a Bíróság esetjogára. Ezzel szemben elismerjük, hogy – megfelelően alkalmazva – az állami támogatások joga egyike lehet azon eszközöknek, amelyek hatásosak lehetnek a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépés során. Ugyanakkor ehhez a Bizottságnak egyrészt vissza kellene térnie korábbi gyakorlatához, másrészt el kellene fogadnia, hogy nem az állami támogatás joga képezi a fő csapásirányt, hanem a jogszabálykezdeményezés útján való fellépés. Utóbbi habár – az adózás területén lévő egyhangúság követelménye és az eddigi tapasztalatok miatt –

---

<sup>846</sup> Pierpaolo ROSSI-MACCANICO: Fiscal State Aids, Tax Base Erosion and Profit Shifting. *EC Tax Review*, vol. 24., no. 2 (2015) 66-68.

nehéznek látszik, hosszú távon mégis kifizetődőbb: elkerülhető a nemzetközi adójogszabályok aláadásának felróhatósága, nem sérül a jogbiztonság, valamint előbb-utóbb a tagállamok is felsorakoztathatók a közös cél érdekében.

Ezt követően érdemes a többi vitás pontot is megvizsgálnunk, ugyanis azok ténylegesen az imént elemzett általános jellegű kritika részelemeinek tekinthetők. Vajon a részletek esetében is a kritikai attitűd dominál inkább a szakirodalomban?

### 5.2.2. Kifejezetten amerikai vállalatokra irányuló vizsgálatok

Az eddigiek során többször is említettük, hogy a Bizottság vizsgálatai elsősorban a Benelux államokat és Írországot érintették, számos amerikai nagyvállalat célkeresztbe kerülésével. Amerikai köztisztviselők, politikusok<sup>847</sup> és szakértők – ahogy arra már korábban is kitértünk – folyamatosan kritizálták a Bizottság fellépését, azt állítva, hogy az eljárások kifejezetten amerikai vállalatok ellen irányulnak. A szakértők közül Joanna Diane Caytas szerint az eljárások háttérében nem adójogi, hanem adópolitikai okok állnak: a magas adókulcsokat alkalmazó tagállamokat képviselő Bizottság meg akarja szabni az alacsony adókulcsokat alkalmazó tagállamoknak (pl: Írország), hogy hogyan értelmezzék a saját jogszabályaikat. Ez összefüggésben áll azzal, hogy a 2008-as gazdasági válságot követő években számos tagállam pénzügyi nehézségekkel nézett szembe, a jóléti állam fenntartásához újabb költségvetési forrásokra volt szükség. A középosztály további megadóztatása – a politikai következmények miatt – nem jöhetett szóba, így kapóra jött, hogy a közvélemény – az oknyomozó újságírók leleplezéseinek köszönhetően – felfigyelt és éles kritikával szemlélte a multinacionális vállalatok – egyébként hosszú évek óta folyó – adóelkerülési technikáit. A Bizottság pedig meglátta ebben a lehetőséget és az alacsony adókulcsokat alkalmazó tagállamok ellen az állami támogatások jogára támaszkodva valóságos hadjáratot indított. A jelentős részben amerikai nagyvállalatokat érintő eljárások a transzatlanti kapcsolatokra is negatív hatást gyakorolnak. A megoldást az jelenthetné, ha az Európai Unió visszatérne a multilateralizmushoz és párbeszédet

---

<sup>847</sup> Ennek kapcsán érdemes kiemelni, hogy mind az Obama-, mind a Trump-adminisztráció – eltérő hangsúllyal – éles kritikát fogalmazott meg a Bizottsággal szemben. Ennek kapcsán lásd például: Testimony of Robert B. Stack, Deputy Assistant Secretary (International Tax Affairs), U.S. Department of the Treasury Before the Senate Finance Committee, December 1, 2015. <http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/01dec2015Stack.pdf>, Kiran STACEY: Trump attacks EU antitrust actions against US tech groups. *Financial Times*, 06/26/2019. <https://www.ft.com/content/3eb00398-9815-11e9-8cfb-30c211dcd229>, Greg ROBB: Republicans and Democrats agree: EU tax case against Apple is 'awful'. *MarketWatch*, Aug. 30, 2016. <http://www.marketwatch.com/story/us-taxpayers-would-be-poorer-if-eu-wins-apple-tax-case-white-house-spokesman-says-2016-08-30>.

kezdeményezne az USA-val.<sup>848</sup> Michael Lebovitz megjegyezte, hogy az állami támogatás nyomán születő negatív határozatok veszélyeztetik az USA adóegyezményekkel kapcsolatos politikáját és költségvetési bevételeit, valamint arra készítik az amerikai kormányt, hogy megtorló intézkedéseket léptessen életbe. Utóbbi tekintetében kiemeli az amerikai adókodeks 891. szakaszát, amely lehetővé teszi az adókulcsok megduplázását az amerikai vállalatokat diszkrimináló országok polgárai és vállalatai esetében.<sup>849</sup> Itai Grinberg szerint az ezzel való pusztá fenyegetés sokkal pragmatikusabb amerikai fellépést tenne lehetővé, mint az uniós országokkal kötött különböző adóegyezmények esetleges megszüntetése (amely mindkét félnek jelentős kárt okozna) és rávehetné arra az uniós intézményeket, hogy az állami támogatásos ügyeket ne arra használják fel, hogy az amerikai vállalatokat diszkriminálják.<sup>850</sup> Az Abbott-Burton szerzőpáros közös tanulmányukban pedig emellett érvelnek, hogy az állami támogatások Bizottság általi ellenőrzése meglehetősen szubjektív és politikai szempontú, mivel az uniós jog széles mérlegelési jogkört biztosít számára a tekintetben, hogy a kérdéses állami támogatást tilosnak minősítse. Ez pedig annak ellenére is fennáll, hogy 2007 óta a Bizottság számos iránymutatást adott ki saját gyakorlatáról.<sup>851</sup> Ráadásul további problémát jelent, hogy mind az OECD, mind az EU – amelyek politikáját magas adókulcsokat alkalmazó országok határozzák meg – közel két évtizede aktívan küzdenek a hasznos adóversennyel szemben („beneficial tax competition”). Ebbe a körbe sorolható a BEPS akcióterv, valamint a Bizottságnak az állami támogatásokra vonatkozó szabályokra támaszkodó hadjárata, amely kiemelten amerikai vállalatok ellen folyik. Utóbbi tekintetében a Bizottságnak le kellene állítania a folyamatban lévő vizsgálatait és a jövőben csak olyan tagállami adóintézkedésekre szabadna összpontosítania, amelyek versenyellenes torzulásokat okoznak a belső piacon.<sup>852</sup> Tekintettel az éles kritikára, az elkövetkezőkben érdemes arra röviden kitérni, hogy valóban megállja a helyét ez a kritika vagy inkább arról van szó, hogy ezen vállalatok speciális helyzete eredményezte azt, hogy a fókusz rájuk helyeződött. Amennyiben az eddig lezárt eljárásokat nézzük, akkor azt láthatjuk, hogy a nyolc eljárás fele Luxemburgot érinti, míg a másik felén négy ország (Egyesült Királyság, Hollandia, Belgium és Írország) osztozik. Ellenben, ha a visszafizetendő jogellenes állami támogatást nézzük, akkor az Apple révén Írország elsőse

<sup>848</sup> Joanna Diane CAYTAS: Tempted by an Apple: Europe’s Fall from Grace on Retroactive Taxation. *Columbia Journal of European Law*, Preliminary Reference (Nov. 10, 2016).

<sup>849</sup> Michael LEBOVITZ: State aid and tax: the US view. *Tax Journal*, 24 February 2016. <http://www.taxjournal.com/>.

<sup>850</sup> Itai GRINBERG: A Constructive U.S. Counter to EU State Aid Cases. *Tax Notes International*, vol. 81. (January 11, 2016) 167-170.

<sup>851</sup> Alden F. ABBOTT-David R. BURTON: Apple, State Aids, Tax Competition, and the Rule of Law. *The Heritage Foundation*, No. 3204 | April 27, 2017. <https://www.heritage.org/sites/default/files/2017-04/BG3204.pdf>, 3-4.

<sup>852</sup> ABBOTT-BURTON i. m. 7-9.

vitathatatlan: a több mint 14 milliárd eurós összeg mellett a többi szinte eltörpül. Ha pedig ehhez még hozzávesszük azt a tényt, hogy olyan további nagyvállalatok ellen folyt eljárás, mint a McDonald's, Amazon, Starbucks és esetenként itt is nagyon magas összegű visszafizetésről hozott határozatot (pl: az Amazon esetében 282,7 millió euró) a Bizottság, akkor egyre inkább megerősítést nyer az a vélemény, hogy a vizsgálatok során célkeresztbe kerültek az amerikai nagyvállalatok.<sup>853</sup> Ezt a megközelítést viszont némileg árnyalja Cremieux-Audenrode-Mishol szerzőtrió tanulmánya, amelyben a szerzők amellet érvelnek, hogy az amerikai nagyvállalatokat ért diszkriminatív elbánás helyett arról van szó, hogy a Bizottság az elmúlt években sokkal erőteljesebben alkalmazza az állami támogatások területén meglévő jogköreit, függetlenül attól, hogy az adott ügyben érintett vállalat székhelye hol található. Mindez annak ellenére megállja a helyét, hogy míg 1997 és 2013 között mindössze öt ügyben indult vizsgálat, ahol amerikai nagyvállalat volt az érintett, addig 2014 és 2016 között hat ilyen ügy volt. Ugyanakkor nem teljes alaptalan a diszkrimináció érzete sem: míg a Bizottság 2014 előtt csak egy esetben állapított meg állami támogatást amerikai nagyvállalatot érintő ügyben, addig 2014 és 2016 között már hárommal (Apple, Starbucks, Amazon) szemben.<sup>854</sup>

Összességében tehát azt mondhatjuk, hogy amerikai részről érthető volt az a kritika, hogy a Bizottság vizsgálatai jelentős részben amerikai nagyvállalatok ellen irányulnak. Azonban azt sem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy – a magas hazai adóterhek miatt – éppen ezek a vállalatok voltak azok, amelyek előszeretettel használták ki az Európai Unió preferenciális adórezsimjei (Benelux államok, Írország) nyújtotta lehetőségeket a versenyképességük növelése érdekében. Ráadásul 2016 után a Bizottság több olyan ügyben is eljárást indított, ahol nem amerikai vállalat került a vizsgálat fókuszába pl: brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás, IKEA, Huhtamäki. Habár ezek közül még számos eljárás nem zárult le, ez mindenképp tovább árnyalja a képet.<sup>855</sup>

### **5.2.3. Az új megközelítés alkalmazása miatt felmerült általános jogelvek sérelmének kérdése**

Már a bizottsági vizsgálatok ideje alatt is számítani lehetett arra, hogy nemcsak a tagállamok – és a multinacionális vállalatok –, hanem a szakértők körében is komoly vita lesz a tekintetben,

<sup>853</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 207-208.

<sup>854</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Pierre-Yves CREMIEUX-Marc Van AUDENRODE-Dave MISHOL: Fiscal state aid: are US companies being unfairly targeted? *Global Competition Review*, January 5, 2018.

<sup>855</sup> Ezzel kapcsolatban lásd: [https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings\\_en](https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings_en).



hogy a Bizottság irányvonala nem sérti-e az uniós jog általános alapelveit. Annál is inkább, mivel a Bizottság számára hivatkozásul szolgáló ítélet nem foglalt állást egyértelműen amellett, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi és a Bizottság még a jelen ügyek nyitó döntéseiben is az OECD standardok alapján folytatta le a vizsgálatokat, továbbá a Bizottság – korábbi határozataival szemben – az önálló és az integrált vállalatokat hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette. Ugyanakkor, ahogy azt korábban részleteztük, az általános jogelvek az állami támogatások joga területén csak kivételes esetekben akadályozzák meg a visszafizetési kötelezettség elrendelését, mivel az uniós bíróságok megszorítóan értelmezik és eseti alapon vizsgálják ezt a kérdést. Utóbbi tény lényegesen behatárolja annak lehetőségét, hogy a tagállamok sikeresen tudjanak hivatkozni az általános jogelvek megsértésére. Az egyik legerősebb érv az volt, hogy a Bizottság vizsgálatai új irányvonalat jelentenek a korábbi gyakorlatához képest. A szakértők annak alapján foglaltak állást ebben a kérdésben, hogy a bizottsági vizsgálatokat az új irányvonalnak tekintették-e a korábbi gyakorlatához képest. Akik szerint igen, azok többnyire hajlottak arra, hogy a Bizottság megsértette ezeket az elveket, amikor visszamenőleges hatállyal írt elő visszafizetési kötelezettséget. Rossi-Maccanico kiemelte, hogy az állami támogatások ellenőrzése természeténél fogva visszamenőleges hatályú, a tagállamoknak kötelességük minden, általuk nyújtott támogatás bejelentése a Bizottságnak. Ez alól pedig a feltételes adómegállapítások sem mentesülhetnek: ha az érintett tagállam hatósága olyan megállapodást kötött az adott vállalattal, amely szelektív előnyt biztosít számára, akkor a Bizottságnak el kell rendelnie a visszafizetést, akár 10 évre visszamenőleg is. E tekintetben pedig nincs annak jelentősége, hogy a tagállami hatóság magatartása jogos várakozást teremtett a multinacionális vállalkozás számára (erre okot ugyanis csak az uniós intézmények magatartása adhat).<sup>856</sup> Ennél is továbbmegy Richard Lyal, aki kijelenti, hogy a Bizottság jelenlegi irányvonala egyáltalán nem tér el a korábbi gyakorlatától, az következik az esetjog fejlődéséből. Ráadásul nem ez az első alkalom, hogy a Bizottság a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait érintő vizsgálatokat folytat le: hiszen már 2003-ban is több ilyen ügyben hozott döntést,<sup>857</sup> köztük olyanokban is, ahol

<sup>856</sup> ROSSI-MACCANICO i. m. 74-75.

<sup>857</sup> 2004/77/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által végrehajtott támogatási programról – Adómegállapítási rendszer az Egyesült Államok külföldi értékesítési társaságai számára (az értesítés a C(2003) 1868 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 23., 2004.1.28., 14-26. o., 2003/438/EK határozat: A Bizottság határozata a C 50/2001 (ex NN 47/2000) – Pénzügyi társaságok – Luxemburg által végrehajtott támogatási programról (az értesítés a C(2002) 3741 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 153., 2003.6.20., 40-48. o., 2003/512/EK határozat: A Bizottság határozata a Németország által az ellenőrző és koordinációs központok számára végrehajtott támogatási programról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2002) 3298 számú dokumentummal történt), HL L 177., 2003.7.16., 17-21. o.

amerikai vállalatok európai leányvállalatai voltak érintettek (ugyanakkor ezekben az ügyekben a vizsgálatok nem konkrét feltételes adómegállapításokra, hanem speciális adórezsimekre, elsősorban támogatási programokra irányultak).<sup>858</sup> A Traversa-Sabbadini szerzőpáros már óvatosabban fogalmaz. Az a tény, hogy a Bizottság vizsgálatainak a fókusza a preferenciális adórezsimekről egyedi tagállami intézkedésekre, a multinacionális vállalatoknak biztosított feltételes adómegállapításokra váltott, felvetheti annak kérdését, hogy a Bizottság gyakorlatában olyan változás következett be, amelyet a tagállamok – és a multinacionális vállalatok – nem láthattak előre a feltételes adómegállapítások kibocsátásánál. Ez viszont bizonytalansági tényezőt jelent, amelyet csak súlyosbít, hogy a Bizottság – különösen komplex ügyekben – nagyon könnyen juthat arra a következtetésre, hogy a tagállami hatóságok az adójogszabályok helytelen alkalmazásával szelektív előnyt biztosítottak a kérdéses vállalatnak.<sup>859</sup> Mindazonáltal az esetjog fejlődése alátámaszthatja a Bizottság jelenlegi gyakorlatát.<sup>860</sup> Ezzel szemben más – főként amerikai – szakértők komoly kritikákat fogalmaztak meg. E téren külön figyelmet érdemel az amerikai pénzügyminisztérium által 2016-ban kiadott „White paper”, amely szerint azzal, hogy a Bizottság összemossa az előny és a szelektivitás fogalmát („szelektív előny”) és a multinacionális vállalatoknak biztosított gazdasági előny esetén feltételezi a szelektivitást, eltér korábbi gyakorlatától.<sup>861</sup> A multinacionális vállalatok és a tagállamok viszont abban a tudatban kötötték meg ezeket a megállapodásokat, akár évtizedekkel ezelőtt, hogy azok – figyelembe véve az addigi irányvonalat – nem sértik az állami támogatásokra irányadó szabályozást. Éppen ezért nem szabadna retroaktívan, akár 10 évre visszamenőleg, elrendelnie a visszafizetést az állami támogatásnak minősülő feltételes adómegállapítások vonatkozásában, mivel az szembemegy az uniós jog általános elveivel, különösen a jogbiztonság elvével. Ezzel kapcsolatban a dokumentum megjegyzi, hogy a tagállamok már évtizedek óta hasonló gyakorlat alapján bocsátották ki a feltételes adómegállapításokat és a Bizottság nem indított vizsgálatot, valamint nem is jelezte a tagállamok felé, hogy változtatni kíván az irányvonalán. A tagállamok és a multinacionális vállalatok ebből azt a következtetést vonhatták le, hogy az összhangban van az uniós joggal. A Bíróság ráadásul korábban tartózkodott attól, hogy visszamenőlegesen elrendelje egy állami támogatás visszafizetését, ha előzőleg nem jelezte a tagállamok felé a

<sup>858</sup> Richard LYAL: Transfer Pricing Rules and State Aid. *Fordham International Law Journal*, vol. 38., no. 4. (2015) 1018-1019.

<sup>859</sup> TRAVERSA-SABBADINI i. m. 130-131.

<sup>860</sup> TRAVERSA-SABBADINI i. m. 133.

<sup>861</sup> The European Commission’s Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>. 6.

saját gyakorlatának a megváltozását. A német koordinációs központok ügyében<sup>862</sup> például éppen ezért nem rendelte el a Bizottság visszamenőleges hatállyal a visszafizetést. A jelen vizsgálatok tárgyát képező feltételes adómegállapítások esetében is hasonlóképpen kellene a Bizottságnak eljárnia, amit többek között az is megalapoz, hogy hosszú ideig nem lépett ezekben az ügyekben.<sup>863</sup> Nina Hrushko szerint azzal, hogy a Bizottság visszamenőleges hatállyal rendel el visszafizetéseket, megsérti a jogbiztonság elvét és aláássa azokat a nemzetközi erőfeszítéseket, amelyek az adózás terén a kiszámíthatóságot kívánják előmozdítani. Az érintett tagállamok és multinacionális vállalatok úgy kerültek ebbe a helyzetbe, hogy ésszerűen nem kellett számolniuk ilyen lépéssel. A visszafizetések retroaktív hatályú elrendelése tisztességtelen, mivel gyakorlatilag arról van szó, hogy a hatályos adójogszabályok betartásáért büntetünk meg vállalatokat és hosszútávon veszélybe kerül a feltételes adómegállapítások intézménye is.<sup>864</sup> Utóbbinak pedig a beruházásokra is negatív hatása lehet nemcsak az érintett tagállamokban, hanem az egész Európai Unióban, különösen az amerikai nagyvállalatok vonatkozásában, amelyeket azzal vádoltak meg, hogy alig fizetnek adót.<sup>865</sup> Az egyik legátfogóbb kritikát a Gormsen-Mifsud-Bonnici szerzőpáros fogalmazta meg,<sup>866</sup> akik azon az állásponton vannak, hogy a Bizottság újszerű megközelítése miatt erősen kérdéses a visszamenőleges hatályú visszafizetések elrendelése a legfrissebb, a tagállami feltételes adómegállapításokat górcső alá vevő vizsgálatainak során hozott határozataiban. E tekintetben megjegyzi, hogy ez ellentmond az uniós jog általános elvei közé tartozó jogbiztonság elvének, mivel sem a tagállamok, sem a multinacionális vállalatok nem számolhattak azzal, hogy a Bizottság gyakorlata önkényesen és hirtelen megváltozik. Éppen ezért célszerűbb lenne, ha átmeneti időszakot biztosítana az érintett cégek számára és kerülne a visszamenőleges hatály alkalmazását. Jelen ügyekben ez több szempontból is megalapozott, mivel a Bizottság – állításával ellentétben – új irányvonalat alakított ki, amelynek bizonytalan a jogi megalapozottsága:

- semmilyen uniós jogszabály nem írja elő kötelezően a szokásos piaci ár alkalmazását a tagállamokban,

<sup>862</sup> 2003/512/EK határozat: A Bizottság határozata a Németország által az irányító és koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C (2002) 3298. számú dokumentummal került sor), HL L 177, 2003.7.16., 17-21. o. Az esettel részletesen foglalkoztunk a 171. oldalon.

<sup>863</sup> The European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>. 14-17.

<sup>864</sup> HRUSHKO i. m. 344-347.

<sup>865</sup> HRUSHKO i. m. 352-355.

<sup>866</sup> Lovdahl GORMSEN-L.MIFSUD-BONNICI, C.: Legitimate Expectation of Consistent Interpretation of EU State Aid Law: Recovery in State Aid Cases Involving Advanced Pricing Agreements on Tax. *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 8., no. 6. (2017) 1-14.

- erősen vitatott, hogy a Bíróság a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben hozott ítéletében a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése mellett állt volna ki,
- a multinacionális vállalatok az ítéletből arra következtethettek, ha az APA-k megfelelnek az OECD Transzferár-irányelveknek, akkor nem fenyeget állami támogatás,
- a transzferárzási gyakorlatok vizsgálata során a Bizottság a szokásos piaci ár alkalmazása esetében pontos eredményeket követelt meg, noha az említett irányelvek szerint – bármilyen módszertan alkalmazásával – csak közelítő értékeket kaphatunk,
- továbbá az új irányvonal tényét erősíti a Bizottság által 2016-ban kiadott Közlemény<sup>867</sup> is, mely elsőként mondja ki, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi (korábban ugyanis egyértelműen az OECD standardok alapján folytatta le a vizsgálatokat).

A fentiek fényében a szerzők arra a következtetésre jutottak, hogy a Bizottság gyakorlata megváltozott, amelyet főszabály szerint csak a jövőre nézve alkalmazhat. Ez alól viszont Racke-teszt<sup>868</sup> kivételt biztosít, ha az elérendő cél kényszerítő jellegű és az érintettek legitim várakozásai megfelelően tiszteletben vannak tartva. Vagyis a visszamenőleges hatály érvényesítésére csak az esetek szűk körében van lehetőség és csak akkor, ha az uniós jog kényszerítő célja azt megköveteli. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a közérdek akkor tud érvényesülni, ha nincs jelentős egyéni érdek. A Bizottság viszont anélkül rendelte el a visszafizetéseket, esetenként 10 évre visszamenőleg, hogy ezt a tesztet lefolytatta volna.

Végezetül a feltételes adómegállapítások célja a jogbiztonság garantálása a multinacionális vállalatok számára, valamint a beruházások előmozdítása. Habár a tagállami adóhatósággal kötött megállapodás önmagában nem keletkeztet jogos várományt, a feltételes adómegállapításokat széles körben alkalmazzák az uniós tagállamokban, amelyek viszont érdekeltek a beruházások bevonásában. A Bizottság által folytatott vizsgálatok azonban veszélyeztetik a jogbiztonságot, amely egyre inkább arról szól, hogy az állami támogatások jogát felhasználva törekszik indirekt módon az adóharmonizációt megvalósítani és ezzel párhuzamosan – a 10 éves visszamenőleges hatály és a jelentős összegek miatt – lényegében véve büntetésként alkalmazza a visszafizetések elrendelését.

---

<sup>867</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o.

<sup>868</sup> C-98/78. sz. ügy A. Racke kontra Hauptzollamt Mainz [ECLI:EU:C:1979:14] 20. pont.

Mi – ahogy azt korábban már részleteztük – inkább azzal értünk egyet, hogy a Bizottság a vizsgálataiban megsértette az általános jogelveket. Ezt többek között az is alátámasztja, hogy a Bizottság még a jelen ügyek nyitó döntéseiben sem mondta ki, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi, hanem – noha komoly kritikával élve – ragaszkodott az OECD standardokhoz. Továbbá az általa hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügyben sincs konkrét utalás erre. Nem állja meg a helyét tehát az az érvelés, amely az esetjog fejlődéséből vezeti le a bizottsági vizsgálatokban alkalmazott megközelítést. Továbbá félrevezető az az állítás is, hogy nem ez az első alkalom, hogy a Bizottság a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait érintő vizsgálatokat folytat le: egyrészt a 2000-es évekbeli vizsgálatok a feltételes adómegállapítások helyett a speciális adórezsimekre fókuszáltak, másrészt a Bizottság ezeket a vizsgálatokat még az OECD Transzferár-irányelvek és standardok alapján folytatta le. Éppen ezért a feltételes adómegállapítások kibocsátásakor előzetesen sem a tagállamok, sem a multinacionális vállalatok nem számolhattak azzal, hogy állami támogatás gyanúja merülhet fel. Amennyiben pedig a Bizottság mégis az állami támogatás megállapítása mellett döntött, akkor is ott lett volna számára a lehetőség (amellyel korábban egyébként már élt), hogy – az általános jogelvek sérelmére hivatkozva – ne rendelje el a támogatás visszafizettetését, hiszen a korábbi gyakorlatához képest új megközelítést alkalmaz. E téren tehát érdemes lesz majd figyelni, hogy hogyan dönt a Törvényszék, majd a Bíróság.

#### 5.2.4. A tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezésének megkísérlése

Szintén kritikák övezték a Bizottság azon törekvését is, hogy a tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezésébe beleszóljon.<sup>869</sup> A háttért a McDonald's ügy kapcsán az előző fejezetben részletesen megvizsgáltuk, az ott elmondottakat itt nem kívánjuk megismételni. Mindössze itt annyit emelnénk ki, hogy a Bizottság végül záró határozatában visszatért a bírósági esetjogban korábban már lefektetett irányvonalhoz:

- a kettős nem adóztatás nem eredményez önmagában állami támogatást,

<sup>869</sup> Habár ma már a nemzetközi szakirodalomban uralkodó álláspont, hogy még egy tagállam és egy harmadik állam között megkötött adóegyezmény sem mentesülhet az állami támogatások ellenőrzése alól, az adóegyezmények Bizottság által történő értelmezése azonban még csökkentené a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő jogköreit. Hiszen ennek következtében nem lenne elegendő, ha az adott tagállam koherensen és diszkriminációmentesen alkalmazza a saját jogszabályait: folyamatosan figyelnie kéne egy másik országnak (akár nem is tagállam!) adójogszabályainak változásait és azoknak megfelelően időről időre módosítania kellene a saját jogszabályait, hogy a kettős nem adóztatás jelenségét elkerülje. Ezzel a dilemmával kapcsolatosan lásd például: Luc De BROE: Can Tax Treaties Confer State Aid? *EC Tax Review*, vol. 26., no. 5 (2017) 228.; Raymond LUJA: Tax Treaties and State Aid: Some Thoughts. *European Taxation*, vol. 44., no. 5. (2004).

- a tagállamoknak nem kell a saját adórendszerüket folyamatosan más adórendszerekhez igazítaniuk,
- viszont – a szelektivitás megállapításának elkerülése érdekében – a saját jogszabályaikat következetesen kell alkalmazniuk valamennyi adózó esetében.

Ennek ellenére mind a nyitó határozatnak (ahol még bele kívánt szólni az adóegyezmény értelmezésébe), mind a záró határozatnak komoly visszhangja volt a szakértők körében, akik közül többen is kritizálták a Bizottság felfogását. Előbbi tekintetében az amerikai szakértők annak a véleményüknek adtak hangot, hogy az uniós adóhatóságok felfigyeltek arra a közel 2 ezer milliárd dolláros profitra, amelyet az amerikai nagyvállalatok nem hajlandók az USA-ba visszavinni, eleget téve ezzel az adófizetési kötelezettségeiknek. Az amerikai jogalkotók pedig hiába igyekeztek, képtelenek voltak a nagyvállalatok magatartását befolyásolni. Ezt a lehetőséget szeretnék tehát kihasználni az európai országok. Reuven S. Avi-Yonah, a Michigani Egyetem jogászprofesszora szerint az európai kormányok súlyos megszorítópolitikát kénytelenek folytatni, s minden pénzre szükségük van. Ennek kapcsán úgy véli, hogy fellépés hiányában az USA elveszti annak lehetőségét, hogy ezen jövedelmek egy részét beszedje.<sup>870</sup> A nemzetközi szakirodalom ennek ellenére inkább megosztott volt a kérdésben. Egyesek arra az álláspontra helyezkedtek, hogy a Bizottság végül nem a McDonald's ellen fog dönteni. Közéjük tartozott Daniel S. Smit, aki három megközelítést (eltérés a referenciarendszertől, összehasonlító megközelítés és az ún. Rossi-megközelítés) alkalmazva jutott erre következtetésre. Ezzel kapcsolatban a második eshetőséget érdemes kiemelni, mivel itt – hasonlóan az előzetes vizsgálatban látottakhoz –, Smit a referenciarendszertől való eltérést vette alapul. Szerinte itt a Bizottság akkor állapíthatna meg állami támogatást, ha a Luxemburgban belföldi illetőséggel rendelkező vállalatok adózását venné viszonyítási alapnak. Azonban ez azzal járna, hogy a Bizottság szabná meg, hogy hogyan kell értelmezni az adóegyezményeket a kettős adóztatás alóli mentesítést illetően, ami a tagállamok számára egy rendkívül érzékeny területnek számít. Éppen ezért ezt a lépést valószínűleg nem fogja megtenni.<sup>871</sup> Mások viszont támogatták a Bizottságnak az előzetes vizsgálat nyomán hozott döntését. Fadi Shaheen az amerikai pénzügyminisztérium érvelésével<sup>872</sup> szemben kijelentette, hogy a Bizottság

<sup>870</sup> Renae MERLE: Why McDonald's and Google are in trouble in Europe. *The Washington Post*, May 31, 2016. [https://www.washingtonpost.com/business/economy/why-mcdonalds-and-google-are-in-trouble-in-europe/2016/05/31/78d091c0-2417-11e6-aa84-42391ba52c91\\_story.html?utm\\_term=.854ff99d6508](https://www.washingtonpost.com/business/economy/why-mcdonalds-and-google-are-in-trouble-in-europe/2016/05/31/78d091c0-2417-11e6-aa84-42391ba52c91_story.html?utm_term=.854ff99d6508)

<sup>871</sup> Daniel S. SMIT: International juridical double non-taxation and state aid. *EC Tax Review* vol. 25., no. 2. (2016) 109-112.

<sup>872</sup> Erről bővebben lásd: The European Commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings, U.S. Department of the Treasury, *White Paper*, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>.

legfrissebb gyakorlata és annak visszamenőleges alkalmazása nem minősül jogsértőnek, mivel az amerikai bíróságok is rendszeresen használnak új érveket, akár olyan adózókkal szemben is, akik még perben állnak. Ezt követően egy hosszas elemzésben – a Bizottság érvelésében szerinte meglévő anomáliákat kiküszöbölve – rámutatott arra, hogy sem a szöveg szó szerinti értelmezése, sem az OECD Modellegyezmény Kommentárjára történő hivatkozás nem teszi lehetővé a luxemburgi hatóságoknak, hogy a McDonald's-ot mentesítsék az adófizetési kötelezettség alól. Ez utóbbi kapcsán pedig hangsúlyozta, hogy abban az esetben is irányadó a Kommentár iránymutatása az érintett kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény értelmezésével kapcsolatban felmerülő vitákra, ha elutasítjuk a kiegészítő értelmezés lehetőségét. Ugyanis a Kommentárt az 1999 januárjában elfogadott OECD jelentés egészítette ki ezekkel a rendelkezésekkel, ami megelőzi a vonatkozó egyezmény luxemburgi ratifikációját. Ráadásul ehhez Luxemburg fenntartást sem fűzött.<sup>873</sup> Ez a megállapítás rendkívül fontos, mivel cáfolja azokat az érveket, hogy a Bizottság bele akar szólni a tagállamok által kötött kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmények értelmezésébe. Habár a Bizottság a záró határozatában – az előzetes váraozásokkal szemben – végül mégis meghátrált és kimondta, hogy a luxemburgi hatóságok az Luxemburg-USA kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezményt koherens módon értelmezték a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adózók tekintetében, ez közel sem jelentette azt, hogy a kritikák megszűntek volna. Mind a nemzetközi élet szereplői, mind a nemzetközi szakirodalom vonatkozásában élénk visszhangot váltott ki a határozat. Molly Scott Cato, az Európai Zöldek/Európai Szabad Szövetség pénzügyekért és gazdasági ügyekért felelős szóvivője szerint az eset arra világít rá, hogy a jelenlegi rendszer tele van jogi kiskapukkal, amelyeket a multinacionális vállalatok könnyűszerrel kihasználhatnak. E gyakorlat felszámolására eddig már számos terv született uniós szinten, de ezeknek eddig a tagállamok – mint például Luxemburg – útját állták. Éppen ezért a jövőben arra lenne szükség, hogy a tagállamok – egyéni érdekeiket félretéve – közösen lépjenek fel a multinacionális vállalatok adóelkerülő magatartásával szemben.<sup>874</sup> A Közzszolgálati Szakszervezetek Európai Szövetsége (EPSU) szerint pedig a Bizottság határozata azt üzeni, hogy a nagyvállalatok büntetlenül folytathatják eddigi gyakorlatukat, megsértve a tisztességes adózás elvét. A szervezet főtitkára ennek kapcsán úgy vélte, hogy a nemzeti hatóságoknak kellene beszédniük a McDonald's által be nem fizetett adókat. A hatékony uniós szintű fellépéshez arra lenne szükség, hogy:

---

<sup>873</sup> Fadi SHAHEEN: Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation. *Tax Notes International*, vol. 86., no. 4. (2017).

<sup>874</sup> European Commission rule Luxembourg did not give selective tax treatment to McDonald's. *The Greens/EFA*, Press release, 19.09.2018. <https://www.greens-efa.eu/en/article/press/european-commission-rule-luxembourg-did-not-give-selective-tax-treatment-to-mcdonalds/>.

- elfogadásra kerüljön a globális országonkénti jelentés,
- közös konszolidált társasági adóalap jöjjön létre minimum 25%-os adómértékkel és
- a tagállami adóelkerülés elleni szabályokat ténylegesen is alkalmazzák.<sup>875</sup>

A nemzetközi szakirodalom is részletesen foglalkozott a záró határozattal, különösen a tekintetben, hogy a Bizottság az előzetes vizsgálat során hozott határozatával szemben foglalt állást a hivatalos eljárást követően. Ehelyütt megemlíthetjük Jérôme Monsenegot, aki szerint a Bizottság határozata több szempontból is zavaros és kérdéseket vet fel, többek között az állami támogatásokra vonatkozó szabályok adóegyezményekre történő alkalmazása, valamint bizonyos nemzetközi adójogszabályok esetében. Mindezt jól mutatja, hogy habár a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a Kommentár nem alkalmazható a kérdéses egyezményre, ezt mégsem a visszamenőleges hatály alkalmazhatóságának tilalmából vezette le. Másrészt a döntés nem vizsgálta az előzetes ármegállapítási aspektusokat sem, mint például a befizetésekre vonatkozó feltételeket. Ezek pedig mind-mind olyan kérdések, melyek megértéséhez további esetekre van szükség.<sup>876</sup> Ezzel szemben Piergiorgio Valente üdvözölte a döntést, mivel a Bizottság a záró határozatában visszatért a bírósági esetjogban korábban már lefektetett doktrínához, mellyel megerősítette a tagállamok autonómiáját az adóegyezmények értelmezése vonatkozásában. Ugyanakkor megjegyezte, hogy ezzel még nem szűntek meg az adózás területén a bizonytalanságok a belső piacon:

- először is a multinacionális vállalatokat érintő, a Bizottság által lefolytatott állami támogatási szempontú vizsgálatok – az elhúzódó ügyek miatt pl: az említett McDonald's ügy 3 évig tartott – negatívan hathatnak a beruházásokra az Európai Unióban,
- másodsorban a bizottsági vizsgálatok aláássák a feltételes adómegállapításokba vetett bizalmat, amely szintén korlátozhatja a beruházásokat.<sup>877</sup>

Mindent egybevéve megállapíthatjuk, hogy az adóegyezmények értelmezésének megkísérlése is elegendő volt arra, hogy a Bizottság komoly kritikákat kapjon a nemzetközi szakértőktől. E tekintetben annak sem volt jelentősége, hogy a vizsgálatok során ez csak egy mellékvonal volt

<sup>875</sup> As Commission closes McDonalds investigation, the company walks away laughing with 1 billion unpaid in taxes. *European Public Service Union*, Press release, 19th September 2018. <https://www.epsu.org/article/commission-closes-mcdonalds-investigation-company-walks-away-laughing-1-billion-unpaid-taxes>.

<sup>876</sup> Jérôme MONSENEGO: Fiscal State Aid and Tax Treaty Law: the puzzling decision in the McDonald's Case. *Kluwer Competition Law Blog*, January 7, 2019. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2019/01/07/fiscal-state-aid-and-tax-treaty-law-the-puzzling-decision-in-the-mcdonalds-case/>.

<sup>877</sup> VALENTE i. m.



és végül – egyedülként az eddig lefolytatott eljárások vonatkozásában – nem állapított meg állami támogatást. A kritikák viszont nem tekinthetők meglepőnek, mivel a Bizottság egy rendkívül érzékeny területen próbálta meg szűkíteni a tagállamok mozgásterét, amely azzal fenyegetett, hogy ezentúl más országok jogrendszerét kell folyamatosan figyelniük és időről-időre ennek alapján kell a saját jogszabályaikat módosítani, ha el akarják kerülni a kettős nem adóztatás jelenségét és az állami támogatás veszélyét. Álláspontunk szerint a McDonald's ügy jól mutatja, hogy a Bizottságnak eltökélt szándéka – az állami támogatások területén meglévő jogköreinek felhasználásával – a tagállami autonómia szűkítése a közvetlen adózás területén annak érdekében, hogy az uniós jogalkotás terén fennálló tagállami vétót megkerülhesse. Ezen a tényen pedig az sem változtat, hogy a záró határozatában nem állapított meg állami támogatást, hiszen – ahogy arról már korábban írtunk – a szakirodalomban is megjelentek olyan hangok, amelyek szerint a jövőben az adóegyezmények és azok hatásainak vizsgálata során mind az uniós alapszabadságok (Hoffmann) megsértése, mind az állami támogatások (Luja) gyanúja fokozottabban felmerülhet. Utóbbi esetben erre akkor kínálkozik esély, ha a kérdéses adóegyezmény számottevő mérlegelési lehetőséget biztosít az adóhatóság számára. Éppen ezért nem lehet kizárni, hogy a későbbiek során a Bizottság vagy a Bíróság ebbe az irányba mozdul el.

### **5.2.5. Az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata**

Az előző alfejezetben már foglalkoztunk a szelektív előny problematikájával, amelyet komoly kritikák értek a tagállamok és a multinacionális vállalatok oldaláról egyaránt. A szakirodalom tekintetében is hasonló fogadtatásra lehetett számítani előzetesen, azonban végül az összkép inkább vegyes lett. A legerősebb kritikákat ismételten az amerikai szakértők fogalmazták meg, amelyek közül kiemelkedik a korábban már többször emlegetett, az amerikai pénzügyminisztérium által kiadott, ún. „White Paper”. A dokumentum hangsúlyozza, hogy noha az állami támogatásokra vonatkozó esetjog értelmében az előny és a szelektivitás fogalma nem kezelhető együttesen, a Bizottság – korábbi döntéseivel szemben – mégis ezt teszi. Pedig az általa sokszor hivatkozási alapul szolgáló Forum 187 ABSL ügy előzményének tekinthető Belga Koordinációs Központok határozatában<sup>878</sup> is külön vizsgálta ezt a két fogalmat. Hasonló következtetésre juthatunk akkor is, ha az 1991-2015-ös időszakot

---

<sup>878</sup> 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C (2003) 564 számú dokumentummal került sor), HL L 282, 2003.10.30., 25–45. o.

vizsgáljuk: itt az összes (65), a Bizottság látókörébe került, úgy esetében szintén külön kezelte az előny és a szelektivitás fogalmát. Mindez azért bír kiemelt jelentőséggel, mivel a feltételes adómegállapítások vonatkozásában a szelektivitás a döntő kritérium: alapesetben bármely adózó számára nyitva áll és az általános tagállami adójogszabályok alapján biztosítják. A két fogalom együttes kezelésével a Bizottságnak lehetősége nyílt arra, hogy – a többi feltétel teljesülése esetén – pusztán azon az alapon állapítson meg állami támogatást, hogy az nem felel meg a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének. Ezzel gyakorlatilag a Bizottság egy szupranacionális adóhatósággá vált.<sup>879</sup> Gormsen szintén erős kritikát fogalmazott meg. Szerinte a Bizottság irányvonala nemcsak az EUMSZ 107. cikkével, hanem az esetjoggal is szembekerült: habár a Bíróság a már említett MOL-ügyben elismerte, hogy egyedi tagállami intézkedés esetében a szelektivitás vélelmezhető, ez továbbra sem jelenti azt, hogy a két fogalmat együttesen lehetne kezelni. Különösen ez a helyzet a közvetlen adózást érintő ügyekben, mivel ezen a területen a tagállamok autonómiával rendelkeznek és a két fogalom együttes vizsgálatával a tagállamok rendkívül nehéz körülmények közé kerülnének, ha meg akarnák védeni a kérdéses intézkedést: APA-k vonatkozásában lényegében véve arra szűkülne le a vizsgálat, hogy a szokásos piaci ár megfelelően lett-e alkalmazva.<sup>880</sup> Hasonló véleményen volt Kyriazis, valamint a Gunn-Luts szerzőpáros is. Előbbi hangsúlyozta, hogy az EUMSZ 107. cikke értelmében az előny és a szelektivitás két külön fogalom, melyeket nem lehet a vizsgálat során összemosni. A Bizottság hiába hivatkozik a MOL-ügyben rejlő jogi kiskapura, mivel a Bíróság egyértelműen kimondta, hogy a két fogalmat nem lehet együttesen kezelni. Az, hogy ezzel egyidejűleg elismerte, hogy egyedi intézkedések esetében a szelektivitást vélelmezni lehet, még nem lesz a két fogalomból egy: továbbra is indokolt marad a külön vizsgálat. Vagyis a Bizottságnak először az előny létét kell bizonyítania, majd ezt követően érvelhet amellett, hogy a szelektivitás vélelmezhető.<sup>881</sup> Utóbbiak – habár elismerték, hogy az előny és a szelektivitás szorosan összefügg – pedig azon az állásponton voltak, hogy a két fogalmat az állami támogatások vizsgálata során a lehető legnagyobb mértékben szét kell választani. Hiszen pusztán az előny meglétéből nem következik egyből a szelektivitás is: előfordulhat, hogy az adott feltételes adómegállapítások által biztosított kedvezmények valamennyi hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalat számára elérhetők. Szelektív előny csak abban az esetben áll

<sup>879</sup> The European Commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings, *U.S. Department of the Treasury, White Paper*, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>. 5-9.

<sup>880</sup> GORMSEN i. m. 370, 374-375.

<sup>881</sup> Dimitrios A. KYRIAZIS: From soft law to soft law through hard law: the Commission's approach to the state aid assessment of tax rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 3 (2016) 432-433.

fenn, ha az adóhatóság az érintett vállalat vonatkozásában eltérően alkalmazza a kérdéses adójogszabályt, amely a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalatokhoz képest kedvezőbb adóügyi elbánást eredményez.<sup>882</sup> Ezzel szemben más szakértők árnyaltabb megközelítést alkalmaztak. Leopoldo Parada például megjegyezte,<sup>883</sup> hogy noha az előny és a szelektivitás kétségtelenül külön fogalom, ez – tekintettel arra, hogy szorosan összefüggenek egymással – azonban nem akadályozza meg azt, hogy az állami támogatások vizsgálata során együttesen kezeljék a két feltételt.<sup>884</sup> Amedeo Arena pedig úgy vélte, hogy a kritikák túlzóak: a Bizottság és a Bíróság gyakorlata éppen az ellenkezőjét támasztja alá. Előbbi tekintetében kiemeli, hogy már az 1998-as Közleményben is szerepel a szelektív előny fogalma, melyet azt követően több határozatában<sup>885</sup> is használt a Bizottság, ráadásul nem csak adóügyekben.<sup>886</sup> Utóbbi kapcsán hangsúlyozza, hogy a MOL ügyben a Bíróság kimondta, hogy az egyedi tagállami intézkedések esetében vélelmezni lehet a szelektivitást. Habár ez nem jelenti azt, hogy a két fogalom eggyé válna, de egy olyan megdönthető vélelmet állít fel, hogy az egyedi intézkedés által biztosított előny szelektív természetű. Emellett a World Duty Free Group ügyben<sup>887</sup> a Bíróság – hasonlóan a Bizottsághoz – szintén szelektív előnyről beszél, elutasítva a Törvényszék azon álláspontját,<sup>888</sup> hogy a szelektivitás megállapításához a Bizottságnak először a kedvezményben részesített vállalkozásokat kell azonosítania.<sup>889</sup> Végezetül említést érdemel Giulio Allevato is, aki – a kritikus-támogató álláspontok között ingadozva – tanulmányában arra világított rá, hogy a Bizottság és a Bíróság gyakorlata alapján az előny és a szelektivitás fogalmának összemosására („szelektív előny”) a múltban már volt példa az esetjogban. Hiszen míg a Paint Graphos ügyben<sup>890</sup> a Bíróság a két fogalom kapcsán egyértelműen az elkülönített vizsgálatot szorgalmazta, addig a MOL ügyben – kizárólag egyedi

<sup>882</sup> Anna GUNN-Joris LUTS: Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues. *EC Tax Review*, vol. 24., no. 2. (2015) 121-122.

<sup>883</sup> Leopoldo PARADA: Between Apples and Oranges: The EU General Court’s Decision in the ‘Apple Case’. *EC Tax Review*, vol. 30., no. 2. (2021) 56-57.

<sup>884</sup> C-270/15 P. sz. ügy Belgium kontra Bizottság [EU:C:2016:489] 32. pont.

<sup>885</sup> Ennek kapcsán lásd például: 2002/14/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a Scott Paper SA Kimberly-Clark részére nyújtott állami támogatásról (az értesítésre a C (2000) 2183 számú dokumentummal került sor), HL L 12, 2002.1.15., 1–32. o. 92., 135., 149. és 193. pontok.

<sup>886</sup> Ennek kapcsán lásd például: 2013/84/EU határozat: SA.32014. (2011/C), SA.32015. (2011/C), SA.32016.(2011/C) sz. állami támogatás – Olaszország, Állami támogatás a korábbi Tirrenia csoport vállalkozásai és felvásárlói számára, HL L 84, 2013.3.22., 58-87. 218. pont.

<sup>887</sup> C-20/15 P. és C-21/15. P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981] 53. pont.

<sup>888</sup> C-20/15 P. és C-21/15. P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981] 94. pont.

<sup>889</sup> Amadeo ARENA: State Aids and Tax Rulings: An assessment of the Commission’s recent decisional practice. *Market and Competition Law Review*, vol. 1., no. 1. (2017) 64-66.

<sup>890</sup> C-78/08-C-80/08. sz. egyesített ügyek Ministero dell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate kontra Paint Graphos Soc. coop. arl és mások [ECLI:EU:C:2011:550] 49. pont.

támogatások esetében – gyakorlatilag lehetővé tette ezek együttes vizsgálatát, arra hivatkozva, hogy a gazdasági előny azonosítása elvben elegendő a szelektivitás vélelmezéséhez. Ugyanakkor hozzátette, hogy a Bizottság a sokat emlegetett 2016-os Közleményében – a háromlépcsős szelektivitási tesztre történő utalás miatt – inkább a Paint Graphos ügyben lefektetett irányvonalat követte, vagyis a tagállamok joggal számíthattak arra, hogy a szelektivitást külön fogja kezelni a mostani vizsgálatok során.<sup>891</sup>

Összességében véve tehát arra a következtetésre juthatunk, hogy a szakirodalomban messze nem alakult ki egyetértés a tekintetben, hogy a Bizottság gyakorlata jogsértő lenne. A szakértők a bizottsági és bírósági esetjogra hivatkozva foglaltak állást pro vagy kontra a kérdésben, melynek alapján egyesek az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatát elfogadhatónak találták, mások viszont az elkülönült vizsgálatot szorgalmazták. Ugyanakkor szinte valamennyi érvelésben központi szerepet töltött be a már sokszor említett MOL ügy. Érdekes módon főként azok a szakértők támaszkodtak rá, amelyek kritikusak voltak a „szelektív előny” fogalmának bizottsági használatával. Amennyiben alaposabban megvizsgáljuk a bírósági ítéletben szereplő állásfoglalást, akkor jól látszik, hogy az lényegében véve az megegyezik a főtanácsnoki véleménnyel: az előny és a szelektivitás kérdése elkülönült vizsgálatot igényel.<sup>892</sup> Ezt pedig nem befolyásolja az a tény, hogy egyedi tagállami intézkedések vonatkozásában a szelektivitást vélelmezni lehet. Azonban ennek ellenére sem könnyű állást foglalni, hogy vajon a Bizottság szembemegy-e a saját gyakorlatával, illetve a bírósági esetjoggal. Érdemes itt egyrészt kiemelni, hogy mind az 1998-as, mind – Giulio Allevato állításával ellentétben – a 2016-os Közleményében (amelyek jelentős részben építenek az esetjogra) konzekvensen a szelektív előny fogalmát használja,<sup>893</sup> vagyis ebből a szempontból a tagállamokat és a multinacionális vállalatokat nem érthette teljesen váratlanul, hogy a jelen vizsgálatok során is ezt az irányvonalat követte. Másrészt – ahogy azt korábban bemutattuk – a korábbi bizottsági gyakorlatból felhozhatók olyan egyedi adóintézkedésekkel kapcsolatos határozatok, amikor a Bizottság nem folytatott le külön vizsgálatot a két feltétel vonatkozásában. Ugyanakkor a bírósági esetjogban a MOL ügy előtt nem nagyon található olyan ítélet, amely a szelektív előny kifejezést használná. Éppen ezért a tagállamok és a multinacionális vállalatok nem megalapozatlanul

---

<sup>891</sup>

<sup>892</sup> C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 59-60. pont, illetve C-15/14 P. sz. ügy Nils Wahl főtanácsnok indítványa: Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:32] 47-52. pont.

<sup>893</sup> Ennek kapcsán lásd például: A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 12. pont, illetve Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ%3AC%3A2016%3A262%3AFULL>, 170-171. pont.

kritizálták a jelen ügyekben folytatott bizottsági gyakorlatot. Helyzetüket azonban nehezíti, hogy a jelen bizottsági vizsgálatok idején több olyan uniós bírósági ítélet is született, amely szintén a szelektív előny fogalmát használja, függetlenül attól, hogy támogatási programról vagy egyedi intézkedésről van szó.<sup>894</sup>

### 5.2.6. Szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása

A tagállamok és a multinacionális vállalatok oldaláról az egyik legerősebb kritika a Bizottsággal szemben az volt, hogy a háromlépcsős szelektivitási teszt során a referenciarendszernek az általános társasági adórendszert vette alapul, amelybe a független és az integrált vállalatok egyaránt beletartoznak. Ezzel a lépéssel a tagállamok rendkívül nehéz helyzetbe kerültek, hiszen jellemzően eltérő szabályokat alkalmaztak a két vállalat típus vonatkozásában. A Bizottság azonban kihasználta azt a tényt, hogy az esetjogban nincsen általános elfogadott teszt arra nézve, hogy a vállalkozások mikor vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Ráadásul ezen túlmenően egy alternatív érvelést is lefolytatott, melyben bebizonyította, hogy amennyiben a speciális szabályok képeznék a referenciarendszert, akkor is megállapításra kerülne a szelektív előny.

A tagállamok és a multinacionális vállalatok kritikája ugyanakkor nem volt alaptalan, hiszen a referenciarendszer meghatározásának – mely a háromlépcsős szelektivitási teszt első lépését képezi – döntő jelentősége van a vizsgálat eredményére nézve, mivel:

- a referenciarendszer jelenti azt a mércét, amelyhez a Bizottság viszonyítja a kérdéses tagállami intézkedést,
- emellett a referenciarendszer meghatározásától függ az is, hogy mely vállalatokat tekint a Bizottság hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévőnek, továbbá melyek ezek közül azok, amelyek kedvezőbb adójogi elbánásban részesülnek a kérdéses tagállami intézkedés következtében,
- végezetül prima facie diszkrimináció esetén a referenciarendszer alapját képező cél tükrében lehet megállapítani, hogy a kérdéses diszkrimináció objektíve igazolható.

---

<sup>894</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: C-270/15. P. sz. ügy Belga Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2016:489] 31-42. pont., C-660/15. P. sz. ügy Viasat Broadcasting UK Ltd kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2017:178] 21-39. pont., C-150/16. sz. ügy Fondul Proprietatea SA kontra Complexul Energetic Oltenia SA [ECLI:EU:C:2017:388] 22-27. pont., C-706/17. sz. ügy Achema AB és társai kontra Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija (VKEKK) [ECLI:EU:C:2019:407] 81-98. pont. Emellett – ahogy láthattuk – a szakirodalomban vitatott, hogy a Bíróság a MOL ügyben lehetővé tette-e a Bizottság számára, hogy egyedi tagállami intézkedések esetében az előnyt és a szelektivitást együttesen vizsgálja.

Éppen ezért egyáltalán nem mindegy, hogy a Bizottság szűken (pl: transzferárképzésre vonatkozó szabályok) vagy szélesen (pl: általános társasági adórendszer) határozza meg a referenciarendszert egy adott ügyben. Utóbbi esetben a tagállamoknak sokkal nehezebb dolguk van, ha meg akarják védeni a kérdéses intézkedést, hiszen sokkal nagyobb azon vállalatok köre, melyeket a Bizottság hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősíthet. Például, ha az eljárások során a transzferárképzésre vonatkozó speciális szabályok képezték volna a referenciarendszert az általános társasági adórendszer helyett, akkor a vizsgálatok pusztán az integrált vállalatokra terjedtek volna ki, vagyis a Bizottság nem hasonlította volna össze a feltételes adómegállapításban részesült integrált vállalatok helyzetét a függetlenekkel.<sup>895</sup> Ez pedig lényegesen javította volna a tagállamok helyzetét.

A fentiek fényében nem meglepő, hogy a szakirodalomban kiemelten foglalkoztak ezzel a kérdéssel és habár az általános társasági adórendszer alapul vételét érdemi kritika nem kísérte,<sup>896</sup> addig a független és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítését annál többen bírálták, amelynek során a szakértők gazdasági logikai, esetjogi és uniós jogszabályi ellenérveket hoztak fel a Bizottság álláspontjával szemben. Az első csoportba tartozó ellenérvek tekintetében érdemes kiemelni Özkardes gondolatmenetét, aki két vonalon is cáfolja a Bizottságot. Egyrészt hangsúlyozza, hogy a tagállamok közötti adóverseny rávilágít arra, hogy a független és az integrált vállalatok teljesen más helyzetben vannak. Utóbbiak kihasználják a letelepedés szabadsága nyújtotta lehetőséget és olyan tagállamokban hoznak létre leányvállalatokat, amelyek adózási szempontból kedvezőek rájuk nézve. Továbbá a tagállamok is – alacsonyabb adókulcsokat kínálva – versengenek egymással azokért a befektetésekért, amelyeket egy multinacionális vállalat biztosíthat számukra. Ebbe pedig beletartozik az is, hogy egy kedvező adóügyi elbánást garantáló feltételes adómegállapítás hiányában a kérdéses vállalat valószínűsíthetően más tagállamban folytatná a tevékenységét. Vagyis az integrált vállalatok – szemben a függetlenekkel – olyan alkupozícióval rendelkeznek, amelyet figyelembe kell venni a referenciarendszer meghatározásánál. Másrészt rávilágít arra,

<sup>895</sup> VERSCHUUR-STROUNGI i. m. 600-602.

<sup>896</sup> Ennek kapcsán lásd például: Jérôme MONSENEGO: The Engie case: some open questions on the EU State aid rules and the prevention of tax avoidance. *Kluwer Competition Law Blog*, September 10, 2018. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2018/09/10/engie-case-open-questions-eu-state-aid-rules-prevention-tax-avoidance/>, VERHAGEN i. m. 279-287. 283., Phedon NICOLAIDES: State Aid Rules and Tax Rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 3 (2016) 424-425., Rita SZUDOCZKY: Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments, In: Isabelle RICHELLE-Wolfgang SCHÖN-Edoardo TRAVERSA (eds.): *State Aid Law and Business Taxation*. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol 6. Springer, Berlin, Heidelberg, 2016. 173. Többen is azon az állásponton vannak, hogy a Bíróság a Paint Graphos ítéletben kimondott tétele a feltételes adómegállapítások vonatkozásában is megállja a helyét, vagyis a referenciarendszernek az általános társasági adórendszert kell tekinteni, amennyiben az érintett vállalatok adóalapját ugyanazon módon határozzák meg.

hogy a csoporton belüli és a nyílt piaci ügyletek – a Bizottság érvelésével ellentétben – határozott különbségeket mutatnak:

- az integrált vállalatok azért jönnek létre, hogy a transzferárazásból származó előnyöket kihasználják, amelyekkel a független vállalatok nem élhetnek,
- az integrált vállalatoknak nem kell olyan költségekkel számolniuk, mint kutatás, tárgyalás és vitarendezési költségek,
- sokkal kisebb kockázattal köthetnek tranzakciókat a csoporton belül, hiszen az érintett vállalatok jól ismerik egymást,
- végezetül a csoporton belüli ügyletekben résztvevő vállalatok célja nem a saját bevételük maximalizálása, hanem az egész csoport bevételeinek a növelése.<sup>897</sup>

Hasonlóan látja a helyzetet Allevato is, aki megjegyzi, hogy a multinacionális csoporthoz tartozó vállalatok egymás között nem feltétlenül piaci árakat alkalmaznak, mivel a csoport érdeke megelőzi az egyes vállalatok saját érdekeit, szemben a független vállalatokkal. Ez a tény tükröződik a tagállamok jogrendszereiben is, ahol speciális, transzferárazásra vonatkozó jogszabályok szabályozzák a csoporton belüli ügyleteket. Az ilyen jogszabályok léte önmagában cáfolja azt a bizottsági állítást, hogy az integrált és a független vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.<sup>898</sup>

Lényegében véve ugyanezen érvelést fogadta el sok más szerző is<sup>899</sup> és csak kevesen álltak a Bizottság álláspontja mellé. Utóbbiak közül érdemes megemlíteni Ruth Masont, aki arra hívja fel a figyelmet, hogy ha csak az integrált vállalatok képeznék a referenciarendszert, akkor lehetővé válna, hogy a tagállamok a multinacionális vállalatok számára rendszerszinten kedvezőbb adóügyi elbánást biztosítsanak, mint a független vállalatoknak, ami ellentétes lenne az állami támogatásokra vonatkozó szabályokkal.<sup>900</sup> Éppen ezért valószínűtlen, hogy – a fellebbezéseket követően – a Bíróság elfogadná a tagállami érvelést, az egyedüli kérdést inkább az jelentené, hogy vajon a Bíróság támogatná-e a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését.<sup>901</sup> Ennek ellenére azt mondhatjuk, hogy a szakirodalomban uralkodó álláspontnak számított az, hogy a Bizottság a gazdasági logikával ment szembe, amikor a két vállalatípust együtt kezelte. Amennyiben összevetjük a szakértői véleményeket a Bizottság határozataival, akkor jól látszik, hogy előbbieket alapvetően a tagállamok és a multinacionális vállalatok oldalán álltak, vagyis a

<sup>897</sup> ÖZKARDEŞ i. m. 808-812.

<sup>898</sup> ALLEVATO i. m. 7.

<sup>899</sup> Ennek kapcsán lásd például: VERHAGEN i. m. 282-283., NICOLAIDES (2016) i. m. 421-423.

<sup>900</sup> Ezt részletesen lásd: Ruth MASON: An American View of State Aid. *Tax Notes*, vol. 157. (2017) 660-662.

<sup>901</sup> Ruth MASON: State Aid Special Report — Part 6: Arm's Length on Appeal. *Tax Notes*, vol. 158. (2018) 793-794.

Bizottság saját korábbi gyakorlata és a jelenlegi irányvonala közti ellentmondást hangsúlyozták. A Bizottság viszont – mint korábban láttuk – a társasági adórendszer céljaira (mely, függetlenül a vállalatípustól, a nyereség megadóztatására törekszik) és arra hivatkozott, hogy saját korábbi gyakorlata nem köti, egyébként is a felek rossz következtetéseket vontak le a korábbi bizottsági határozatokból. Utóbbival tehát azt jelezte, hogy specifikus esetekben elfogadja azt az érvet, hogy a referenciarendszer csak az integrált vállalatokra terjed ki, általános jelleggel viszont nem. Jelen ügyekben pedig azon az állásponton volt, hogy az adóalap meghatározásának tekintetében nincs különbség az integrált és az önálló vállalatok között, így mindkét vállalatípus egyaránt beletartozik a referenciarendszerbe. Azonban ez a felfogás nemcsak a gazdasági logikával és a saját gyakorlatával került szembe, hanem az uniós jogszabályokkal is. Hiszen ahogy arra Békés Balázs is utal, az Anya- és Leányvállalati irányelv,<sup>902</sup> a Kamat-jogdíj irányelv<sup>903</sup> és az ATAD irányelv<sup>904</sup> hatálya alatt is elkülönítésre kerülnek az integrált és a független vállalatok.<sup>905</sup> Például az ATAD irányelvben az integrált vállalatokat több rendelkezés is kifejezetten említi pl: hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer, ellenőrzött külföldi társaságok (EKT). Éppen ezért az a bizottsági álláspont, hogy a két vállalatípus hasonló ténybeli és jogi helyzetben van, több szempontból is vitatható.

Összességében véve tehát azt mondhatjuk, hogy a szakértők körében szinte egyetértés uralkodott a tekintetben, hogy a Bizottság indokolatlanul minősítette hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek az önálló és az integrált vállalatokat, amelyet gazdasági logikai, esetjogi és uniós jogszabályi érvekkel is alátámasztottak. Ez pedig megerősíti a korábbi gondolatmenetünket, melyben analógiával arra mutattunk rá, hogy több olyan bizottsági határozat is felhozható, amelyekből az a következtetés vonható le, hogy a két vállalatípus nincs összehasonlítható helyzetben, ráadásul ebben a kérdésben a Törvényszék is hasonlóan foglalt állást. Mindez pedig valós reményeket ébreszthetett előzetesen a tagállamokban és a multinacionális vállalatokban, hogy az uniós bíróságok előtt sikerrel támadhatják majd meg a Bizottság által alkalmazott széles referenciarendszert, amely érdemben javítaná a védekezési pozíciójukat, hiszen a referenciarendszer meghatározásának döntő jelentősége van a vizsgálat eredményére. E téren

<sup>902</sup> A Tanács 2011/96/EU irányelve (2011. november 30.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről, HL L 345, 2011.12.29., 8–16.

<sup>903</sup> A Tanács 2003/49/EK irányelve (2003. június 3.) a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről, HL L 157, 2003.6.26., 49–54.

<sup>904</sup> A Tanács 2016/1164/EU irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról, HL L 193, 2016.7.19., 1–14.

<sup>905</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 228.



tehát érdemes lesz majd megfigyelni, hogy ezek a remények vajon milyen mértékben bizonyulnak megalapozottnak.

### 5.2.7. A szokásos piaci ár bizottsági értelmezése

A legerősebb kritikát a tagállamok és a multinacionális vállalatok körében a Bizottság azon lépése váltotta ki, melynek során a szokásos piaci ár elvének saját értelmezését alakította ki, mely ugyan továbbra is felhasználja a nemzetközileg széles körben elterjedt OECD Transzferirányelveket, de nem követi az OECD standardokat. Ahogy majd látni fogjuk, szakértők túlnyomó többsége is osztotta a tagállamok, valamint a multinacionális vállalatok által felvetett kritikákat, megerősítve ezzel azt, hogy a Bizottság a tagállami vétó megkerülése érdekében gyakorlatilag egy álcázott adóharmonizációt hajtott végre, melynek keretében egy bizonytalan jogi lábakon álló szokásos piaci árat alakított ki, súlyosan veszélyeztetve ezzel a jogbiztonságot. A kritikák ellenére nem állíthatjuk, hogy a Bizottság egy ad hoc jellegű lépést tett, hanem – ahogy azt az eddigiek során már többször hangsúlyoztuk – egy jól átgondolt cselekvéssorozatról van itt szó, amelynek egyik kulcselemét képezi a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése. E tekintetben érdemes megemlíteni Ruth Masont, aki szerint a Bizottság így lényegesen növelni tudta a saját mozgásterét a tagállamokkal szemben, amelyet négy gyakorlati következménnyel alá is támaszt:

- a saját mérce alkalmazásával nem kell a továbbiakban küszködni a referenciarendszer megállapításával,
- a tagállamok többé nem tudnak hivatkozni arra, hogy a kérdéses intézkedés a saját adórendszerük részét képezi, amely a referenciarendszer alapjául szolgál,
- az Európai Unión belül megszűnik annak a veszélye, hogy az eltérő tagállami adórendszerekből fakadó kikapukat a multinacionális vállalatok adóelkerülésre használják fel,
- végezetül azáltal, hogy a szokásos piaci árat az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részének nyilvánítja, sokkal könnyebbé válik a Bizottság számára az állami támogatások jogán alapuló vizsgálat szelektivitás kérdésére vonatkozó részének a lefolytatása (mivel az OECD Transzferirányelvekre és standardokra való kizárólagos támaszkodás helyett lehetősége nyílik arra, hogy viszonylag szabadon ezeket az

irányelveket is felhasználja a vizsgálatai során, amellyel még tovább erősítheti a pozícióját a tagállamokkal szemben).<sup>906</sup>

Figyelembe véve azt a tényt, hogy az adópolitika, különösen a közvetlen adók kérdése, továbbra is érzékeny területnek számít a tagállamoknak (éppen ezért nem véletlen az egyhangúság követelménye az uniós jogalkotás esetében) és a Bizottság lényegében véve az állami támogatások jogának vonatkozásában meglévő jogköreit felhasználva kerüli meg a tagállami vétő intézményét, melynek része egy bizonytalan jogi alapokon nyugvó saját értelmezése a szokásos piaci áraknak, ezért nem meglepő, hogy a szakirodalomban is döntő többségben voltak azok, akik bírálták a Bizottság e lépését. A szakértők alapvetően a korábban már részletezett Gormsen-Mifsud-Bonnici szerzőpáros gondolatai<sup>907</sup> mentén fogalmazták meg a kritikáikat. Ennek megfelelően többen is kiemelték, hogy a Bíróság a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben hozott ítéletére történő hivatkozás gyenge lábakon áll. Dimitrios Kyriazis megjegyezte, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár saját értelmezésének megalkotásával ugyan elhárította azt a kritikát, hogy soft law jellegű dokumentumokat (OECD Transzferár-irányelvek) ruház fel jogi kötőerővel, viszont elfelejtette alátámasztani, hogy ez valóban az elsődleges uniós jog része-e, ami annál is inkább indokolt, mivel – a Bizottság álláspontjával szemben – erősen kétséges, hogy a Bíróság az ominózus ítéletben támogatta volna ezt az irányvonalat.<sup>908</sup> Amennyiben ugyanis a Bíróság és a Bizottság érvelésére pillantunk, akkor jól látszik, hogy míg előbbi a konkrét ügy kapcsán az előnyben részesítést az általános adórendszerrel való eltéréssel magyarázza, addig az utóbbi a szokásos piaci ártól való eltéréssel. Ez azonban több szempontból is problémás: egyrészt a Bíróság a kérdéses ügyben a Belgium által alkalmazott „cost-plus” módszert vizsgálta, másrészt, ha el is fogadnánk, hogy a Bíróság ténylegesen helyt adott annak, hogy a szokásos piaci ár az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi, akkor is legfeljebb csak az OECD Transzferár-irányelvekben meghatározott szokásos piaci árról lehet szó. Hiszen a Bíróság ítéletében az OECD „cost-plus” módszerére hivatkozik, emellett az ügy előzményének tekinthető bizottsági határozatban is az OECD Transzferár-irányelvek és standardok alapján folyt a vizsgálat. Ráadásul az egyetlen vitatott értelmezésű bírósági ítéleten kívül a Bizottság semmilyen más ügyet nem tud felhozni az érvelése igazolására.<sup>909</sup> Nem véletlen tehát, hogy mind Luxemburg (Fiat), mind Hollandia (Starbucks) a

<sup>906</sup> MASON (2018) i. m. 783-785.

<sup>907</sup> Ezzel kapcsolatban lásd: GORMSEN-MIFSUD-BONNICI i. m. 1-14.

<sup>908</sup> Dimitrios KYRIAZIS: Actions for Annulment in the Fiat and Starbucks Cases: A First Taste of What Will Ensure. *Kluwer Competition Law Blog*, February 29, 2016. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2016/02/29/actions-for-annulment-in-the-fiat-and-starbucks-cases-a-first-taste-of-what-will-ensure/>.

<sup>909</sup> KYRIAZIS (2016a) i. m. 434-436.

bizottsági határozattal szembeni fellebbezésükben kétségét fejezték ki annak, hogy helytálló-e szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezése.<sup>910</sup> Luja lényegében véve szintén ezen az állásponton volt, amikor rámutatott arra, hogy a Bizottság a 2016-os Közleményében önkényes kiegészíti az említett ítéletet, mivel az utóbbi nem tartalmazott utalást arra vonatkozóan, hogy pontosan mit kell érteni a szabad verseny alatt (a Bizottság szerint ez alatt a független vállalatok között folyó ügyleteket kell érteni). Ebből következően pedig az is vitatható, hogy a független és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak-e.<sup>911</sup> Gormsen pedig hangsúlyozta, hogy a Bíróság az említett ítéletben egyáltalán nem foglalt állást a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése mellett, hiszen az OECD Transzferár-irányelvek és standardok alapján vizsgálta az ügyet. Ebből kifolyólag nincs esetjogi precedens és a harmonizáció hiányában nem is beszélhetünk uniós szokásos piaci ár elvéről sem.<sup>912</sup> Más szakértők is alapvetően ezen a véleményen voltak,<sup>913</sup> ezért azt mondhatjuk, hogy e téren konszenzus van arról, hogy a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését a bírósági esetjog nem támasztja alá. Még a Bizottság irányvonalával döntő részben egyetértő Ruth Mason is úgy fogalmazott, hogy az ominózus ügyben egyik fél sem vitatta, hogy a referenciarendszert az OECD Transzferár-irányelvek képezik. Éppen ezért a Bizottság igen nehéz helyzetben lesz, amikor meg kell védenie az álláspontját az uniós bíróságok előtt. Szerinte a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése melletti legerősebb érvet az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítése indokolhatja (ennek hiányában ugyanis a tagállamok rendszerszinten diszkriminálhatják az önálló vállalatokat a multinacionális vállalatokkal szemben, amely ellentmondana az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak). Azonban még ha az utóbbi érvet támogatják az uniós bíróságok, még akkor is erősen kérdéses lesz, hogy a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését végül elfogadják, mivel itt a lényeg azon van, hogy a tagállami allokációs szabályozás ne részesítse előnybe a multinacionális vállalatokat az önálló vállalatokkal szemben. Amennyiben pedig ennek az adott tagállami szabályozás eleget tesz, akkor nem valószínű, hogy az uniós bíróságok állami támogatást állapítanak meg.<sup>914</sup>

A fenti éles kritikák egyáltalán nem tekinthetők meglepőnek, mivel számos szakértő nemcsak a bizottsági piaci ár megalkotását, hanem korábban a jogi kötőerővel nem rendelkező OECD

---

<sup>910</sup> KYRIAZIS (2016b) i. m.

<sup>911</sup> Raymond H.C. LUJA: Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty? *EC Tax Review*, vol. 25., no. 5-6. (2016) 323.

<sup>912</sup> GORMSEN i. m. 381.

<sup>913</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: Tony JORIS-Wout De COCK: Is Belgium and Forum 187 v. Commission a Suitable Legal Source for an EU "At Arm's Length Principle"? *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16, no. 4. (2017) 613-615., GORMSEN-MIFSUD-BONNICI i. m. 12-16., ÖZKARDEŞ i. m. 814-816., VERHAGEN i. m. 284-285., GONZÁLEZ (2017) i. m. 11.

<sup>914</sup> MASON (2018) i. m. 787-794.

Transzferár-irányelveknek a Bizottság által történő kötelező alkalmazását is bizalmatlanul szemlélte. Ugyanis többen arra az álláspontra helyezkedtek,<sup>915</sup> hogy még az OECD Transzferár-irányelvek is csak akkor képezhetik a referenciarendszert, ha azokat az adott tagállam implementálta a saját jogrendjébe. Egyéb esetben viszont csak a vonatkozó nemzeti szabályok alkothatnák a referenciarendszert, hiszen a transzferárazási szabályok tekintetében jelenleg nincs uniós szintű harmonizáció, melynek következtében előfordulhat, hogy néhány tagállam egyáltalán nem ültette át a jogrendjébe a szokásos piaci ár elvét vagy jelentős különbségek lehetnek ezen elv alkalmazása tekintetében az egyes tagállamok között.<sup>916</sup> Ebből kifolyólag joggal veti fel a kérdést Dimitrios Kyriazis, hogy itt tulajdonképpen egy álcázott adóharmonizációs törekvéstről van szó. Hiszen a Bizottság a szokásos piaci ár saját értelmezésének megalkotásával felülírja a tagállamok által használt fogalmakat, függetlenül attól, hogy korábban esetleg implementálta már a saját jogrendjébe az OECD Transzferár-irányelveket vagy jogrendszere tartalmazta-e egyáltalán ezt az elvet. Ez viszont azzal jár, hogy csökken a tagállami szuverenitás a közvetlen adózás területén, mivel a Bizottság – kihasználva az állami támogatások joga terén meglévő kompetenciáit – megkerüli a tagállami vétó intézményét és gyakorlatilag harmonizációt hajt végre a transzferárazási szabályok vonatkozásában: a nemzeti szabályozásokat felváltja egy bizonytalan alapokon nyugvó uniós elvvel, amelynek háttéréről és gyakorlati alkalmazásáról szinte alig nyújt érdemi információt. A Bizottság által kiadott két soft law jellegű dokumentum (2016-os Közlemény, Versenyjogi Főigazgatóság munkadokumentuma) nem képes megfelelő tájékoztatást biztosítani a feltételes adómegállapítások kedvezményezettjei és a tagállamok számára. Ezt többek között az is mutatja, hogy habár a Bizottság kijelenti, hogy vizsgálatai során a szokásos piaci ár elvének nyilvánvaló megsértésére koncentrált, azonban elfelejti megmagyarázni, hogy mit ért ezalatt pontosan, további problémát okozva ezzel az érintetteknek. A jogbiztonság hiánya azonban odavezethet, hogy a tagállamok – a bizottsági vizsgálatoktól tartva – előzetesen több ezer feltételes adómegállapítás vonatkozásában keresik meg a Bizottságot, leterhelve és ellehetetlenítve munkáját e téren. Ezen pedig az sem segít, hogy – csökkenteni kívánva a különbséget a bizottsági értelmezés és a nemzetközi standardnak számító szokásos piaci ár között – kimondja, hogy amennyiben egy feltételes adómegállapítás megfelel az OECD

<sup>915</sup> Ezzel szemben például Nina Hrushko úgy véli, hogy a OECD Transzferár-irányelveknek a Bizottság általi alkalmazása elfogadható, mivel általánosan elfogadott nemzetközi standardokról van szó, amelyek csökkentenék a kettős és a kettős nem adóztatásból fakadó problémák elkerülését, valamint kiszámíthatóvá tennék az uniós joggyakorlatot, ellentétben a Bizottság által önkényesen értelmezett – az EUMSZ 107. cikkéből levezetett – szokásos piaci ár elvével. Ezzel kapcsolatban lásd: HRUSHKO i. m. 358-359.

<sup>916</sup> Ennek kapcsán lásd például: GUNN-LUTS i. m. 122-123., GORMSEN i. m. 380-381., GONZÁLEZ (2017) i. m. 10-11.

Transzferár-irányelveknek, akkor az valószínűleg nem eredményez állami támogatást. Hiszen ezzel továbbra is fennáll annak a veszélye, hogy egy OECD standardoknak megfelelően kibocsátott feltételes adómegállapítás hosszú évekkel később állami támogatásnak minősül, amelyre a kibocsátáskor sem az adott tagállam, sem az érintett multinacionális vállalat nem számíthatott.<sup>917</sup> Ráadásul – ahogy az több szakértő is megjegyzi<sup>918</sup> – az előbb említett negatívumokhoz még az is társul, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár alkalmazása során – szemben az OECD standardokkal – pontos eredményt követel meg, noha a gyakorlatban csak közelítő értékeket kaphatunk. Ez a merev értelmezés figyelmen kívül hagyja azt a tényt, hogy a multinacionális vállalatcsoport tagjai közötti ügyletek értékelése során egy hipotézisről van szó: hasonló körülmények fennállása esetén hogyan járnának el a független vállalatok egymás között. Vagyis bizonyos kereteken belül többféle eredmény is kijöhet, amelyek közül mindegyik elfogadható transzferárazási szempontból. Ez utóbbi érthető is, mivel sokszor rendkívül bonyolult ügyletekről van szó, amelyeket a rendelkezésre álló információk alapján nem egyszerű megítélni.

Végezetül érdemes még kitérnünk a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének az uniós szabadságokkal való lehetséges összeütközésére, melyet a magyar szakirodalomban Békés Balázs vetett fel.<sup>919</sup> Meglátása szerint erre leginkább a letelepedés és a tőke szabad mozgása esetében kerülhet sor (konkrét ügyek inkább az előbbi tekintetében merültek fel, ezért alább arra térünk ki). Ennek háttérében az áll, hogy a tagállami transzferárazásra vonatkozó – jórészt a korábban már említett OECD Transzfer-irányelvekre támaszkodó – szabályozások több esetben is tartalmaznak kiigazító rendelkezéseket olyan esetekre, amikor a vállalatcsoporton belüli ügyletek tekintetében felmerülhet az adóelkerülés vagy például a profitátcsoportosítás problematikája. Habár az EUMSZ 49. cikke kimondja, hogy „tilos a valamely tagállam állampolgárainak (beleértve a vállalkozásokat is) egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás”, ennek ellenére a Bíróság gyakorlata értelmében a fenti kitétel alól mégis van kivétel. Már a hetvenes években kimondta, hogy az egyes szabadságjogok korlátozása megengedett, ha annak gyakorlása más uniós alapelv sérelmére történik.<sup>920</sup> Később ezt pontosítva megállapította, hogy „egy olyan intézkedés, amely a letelepedés szabadságának megvalósulását hátráltatja csak annyiban megengedhető, amennyiben egy a Szerződésekkel (EUSZ, EUMSZ) összhangban levő legitim célt kíván

<sup>917</sup> KYRIAZIS (2016a) i. m. 436-439.

<sup>918</sup> Ennek kapcsán lásd például: GORMSEN i. m. 381., GORMSEN-MIFSUD-BONNICI i. m. 14-16., GONZÁLEZ (2017) 17., TAFERNER-KUIPERS i. m. 139-140.

<sup>919</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 226-227.

<sup>920</sup> C-120/78. sz. ügy Rewe-Zentral AG kontra Bundesmonopolverwaltung für Branntwein [ECLI:EU:C:1979:42].

megvalósítani és azt jelentős közérdek indokolja”. További feltétel, hogy „az intézkedés alkalmazása megfelelő eszköz legyen a cél elérésének biztosításához és a korlátozás ne menjen túl a szükséges mértéken”.<sup>921</sup> Az előbb említett szigorú feltételek teljesülése esetén lehetőség van tehát a letelepedés szabadságának korlátozására, melyet a tagállamok igyekeznek is kihasználni. Éppen ezért nem meglepő, hogy – szemben az állami támogatások jogával – már több ügy is eljutott a Bíróságra. Ezekben, ha a letelepedés szabadsága vonatkozásában is, a Bíróság górcső alá vette az OECD Transzfer-irányelveken alapuló tagállami transzferárazási szabályozásokat. Noha a Bíróság rendszerint megállapította a letelepedés szabadságának korlátozását,<sup>922</sup> a tagállamoknak több esetben mégis sikerült magukat kimenteni, mivel sikerrel tudtak hivatkozni olyan nyomós közérdekre, mint a tagállamok közötti adóztatási jog egyensúlyának megőrzése,<sup>923</sup> adóelkerülés megakadályozása<sup>924</sup> vagy a nyereségátcsoportosítás megakadályozása.<sup>925</sup> Ezzel pedig közvetetten a Bíróság jóváhagyta az OECD Transzfer-irányelvekben szereplő és a tagállamok által a saját jogrendjükbe implementált szokásos piaci ár elvét is. Éppen ezért megítélésünk szerint joggal jegyzi meg Békés Balázs, hogy a Bizottság azzal, hogy a szokásos piaci ár saját értelmezésének megalkotásával egy hibrid konstrukciót hozott létre (EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci ár OECD Transzfer-irányelvek szerinti értelmezése) és azt a tagállamokra kényszeríti, feloldhatatlannak tűnő problémát okozhat. Hiszen, ha a tagállamok az OECD standardokat követik a szokásos piaci ár meghatározásánál, akkor a Bizottság esetleges állami támogatást állapíthat meg (ezt a lehetőséget ugyanis a 2016-os Közleményében nem zárta ki!), ha viszont a tagállamok a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését követik, akkor pedig a belső piac szabályait sérthetik meg. Minden tehát a Bíróságon fog múlni, hogy hogyan minősíti ezt a kérdést.<sup>926</sup> E tekintetben Panayi ugyanakkor előrevetíti, hogy egyáltalán nem biztos az, hogy a Bíróság tartózkodni fog attól, hogy egyes, az OECD standardokon alapuló, tagállami rendelkezéseket nem minősítsen jogsértőnek. Ez utóbbiban bízik a Bizottság is, amely – ahogy korábban láthattuk – már számos

<sup>921</sup> C-9/02. sz. ügy Hughes de Lasteyrie du Saillant kontra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [ECLI:EU:C:2004:138] 49. pont. A letelepedés szabadsága és a transzferárazás kapcsolatáról részletesen lásd: ERDŐS Gabriella: Tőkekivonási adó és a transzferárazás. *Miskolci Jogi Szemle*, 2021/5.

<sup>922</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: C-311/08. sz. ügy Société de Gestion Industrielle (SGI) kontra belga állam [ECLI:EU:C:2010:26] 55. pont; C-382/16. sz. ügy Hornbach-Baumarkt-AG kontra Finanzamt Landau [ECLI:EU:C:2018:366] 35. pont; C-282/12. sz. ügy Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda kontra Fazenda Pública [ECLI:EU:C:2013:629] 31. pont.

<sup>923</sup> C-311/08. sz. ügy Société de Gestion Industrielle (SGI) kontra belga állam [ECLI:EU:C:2010:26] 60-64. pont; C-382/16. sz. ügy Hornbach-Baumarkt-AG kontra Finanzamt Landau [ECLI:EU:C:2018:366] 47. pont.

<sup>924</sup> C-311/08. sz. ügy Société de Gestion Industrielle (SGI) kontra belga állam [ECLI:EU:C:2010:26] 66. pont.

<sup>925</sup> C-382/16. sz. ügy Hornbach-Baumarkt-AG kontra Finanzamt Landau [ECLI:EU:C:2018:366] 47. pont.

<sup>926</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 226-227.

esetben következtetett állami támogatásra a szokásos piaci ár saját értelmezése alapján lefolytatott vizsgálatok nyomán.<sup>927</sup>

### 5.2.8. Összegzés

Az alfejezet végéhez érkeve érdemes a legfontosabb szakértői kritikákat összefoglalnunk, illetve összevetnünk a tagállamok és a multinacionális által a bizottsági eljárások során felvetett kritikákkal. Ahogy azt előzőleg többször is említettük, a Bizottság a vizsgálatait – a társadalmi nyomás hatására, valamint a jogszabálykezdeményezés útján való fellépés nehézségei miatt – éppen a szakirodalomban a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben megfogalmazott bírálatokra támaszkodva indította meg. Éppen ezért elsőre azt gondolhattuk, hogy a szakértők döntően kedvezően fogják értékelni az eljárásokat. Ennek ellenére hamar kiderült, hogy ez messze nincs így és a szakirodalomban többen is kétségüket fejezték ki a Bizottság által folytatott vizsgálatokkal kapcsolatban, utalva arra, hogy a Bizottság az állami támogatások joga területén meglévő jogköreit arra használja fel, hogy tagállami vétót kikerülve álcázott adóharmonizációt hajtson végre. Természetesen, a tagállamok és a multinacionális vállalatok által korábban felvetett kritikák közül nem mindegyikben alakult ki egyetértés a szakértők között, több esetben is egymással ellentétes nézeteket fejtettek ki. Ez pedig ismételten rávilágít arra, hogy az állami támogatások joga és azon belül a bizottsági vizsgálatok által érintett terület – a közvetlen adók vonatkozásában meglévő tagállami autonómia miatt – rendkívül komplex és érzékeny kérdéseket takar, amelyek az európai integráció jövőbeli fejlődése szempontjából is kiemelt jelentőséggel bírnak. Például az olyan általános jellegű kritikák esetében, mint a nemzetközi adójogszabályok állítólagos aláásása, az amerikai szakértőkön kívül többen is csak óvatos kritikákat fogalmaztak meg, rámutatva arra, hogy a Bizottság irányvonala összességében nem feltétlenül áll ellentétben a bírósági esetjoggal. Egyesek viszont egyenesen az állami támogatások jogának szélesebb körű alkalmazása mellett szálltak síkra. Hasonló játszódott le az amerikai nagyvállalatokat ért állítólagos diszkriminációs esetében is, amely szintén megmaradt egy amerikai kritikának, mivel sokkal inkább arról van szó, hogy a Bizottság az elmúlt években erőteljesebben alkalmazza az állami támogatások területén meglévő jogköreit, függetlenül attól, hogy az adott ügyben érintett vállalat székhelye hol található. Ráadásul 2016 után több olyan ügyben is eljárást indult, ahol nem amerikai vállalat került a vizsgálat fókuszába pl: IKEA, Huhtamäki. Ezzel szemben a bizottsági

---

<sup>927</sup> PANAYI i. m. 32-35.

adóegyezmény értelmezési kísérlet, az általános jogelvek sérelme, valamint a szelektív előny kérdésében éles vita bontakozott ki a szakértők között. Itt alapvetően annak megfelelően foglaltak állást, hogy hogyan ítélték meg azt, hogy a jelen bizottsági vizsgálatok mennyiben jelentenek új irányvonalat a korábbi gyakorlathoz képest, illetve ez összeegyeztethető-e a bírósági esetjoggal. Akik szerint új irányvonatról van szó, azok többnyire úgy látták, hogy a Bizottság ezekben a kérdésekben szembekerült a Bírósággal. Ugyanakkor viszont a legfontosabb kritikák tekintetében (szélesen meghatározott referenciarendszer, szokásos piaci ár bizottsági értelmezése) szinte teljes egyetértés alakult ki a szakértők körében, amely előzetesen komoly reményekkel tölthette el a tagállamokat és a multinacionális vállalatokat, továbbá megerősítette az általunk korábban megfogalmazott észrevételeket is. A szakértők gazdasági logikai, esetjogi és – a referenciarendszer vonatkozásában – uniós jogszabályi ellenérveket hoztak fel a Bizottság álláspontjával szemben, hangsúlyozva a Bizottság saját korábbi gyakorlata és a jelenlegi irányvonala közti ellentmondást. A szokásos piaci ár bizottsági értelmezése kapcsán pedig ezen túlmenően megjegyezték, hogy az általános jogelveket, illetve az uniós szabadságokat (különösen a letelepedés és a tőke szabad áramlása) is sértheti, valamint még a jelen ügyek nyitóhatározataiban is az OECD Transzferár-irányelveket és standardokat alkalmazva folytatta le a vizsgálatokat. Mindezek fényében tehát jól látszik, hogy a Bizottság egy jól átgondolt cselekvéssorozat részeként olyan irányvonalat követett a vizsgálatok során, amellyel lényegesen növelte a saját mozgásterét a tagállamokkal szemben egy olyan területen (közvetlen adók), ahol az utóbbiak még mindig autonómiával rendelkeznek. Ezt a lépést azonban nemcsak a tagállamok és a multinacionális vállalatok, hanem a szakértők is komoly kritikákkal illették, amely előzetesen arra enged minket következtetni, hogy az uniós bíróságok várhatóan több vitatott kérdésben (különösen a referenciarendszer és a szokásos piaci ár elve) is a tagállamok oldalára fognak állni. Éppen ezért a következő – és egyben az egész fejezetet lezáró – alfejezetben egyrészt arra keressük majd a választ, hogy ezek a feltevések valóban megállják a helyüket, másrészt azt is megvizsgáljuk, hogy a szakértők hogyan fogadták a bírósági ítéleteket.



### 5.3. A Bizottság határozatai az uniós bíróságok előtt

Jelen alfejezetben azt fogjuk elemezni, hogy először a törvényszéki ítéletek, majd a főtanácsnoki indítványok<sup>928</sup> és a hozzákapcsolódó, a Fiat<sup>929</sup> és az azt követő ügyekben hozott kulcsfontosságú Bírósági ítélet (a Belga többletnyereségadó ügyben<sup>930</sup> született ítélet nem ad választ érdemben a kérdéseinkre) hogyan értékelték<sup>931</sup> a Bizottság határozatait és a tagállamok – valamint a multinacionális vállalatok – által a fellebbezésekben megfogalmazott jogalapokat, továbbá hogyan fogadták mindezt a szakértők. Figyelembevétel a korábban részletezett szakértői álláspontokat<sup>932</sup> (a legfontosabb kritikai észrevételeket megtartva), valamint a fellebbezésekben megjelölt jogalapokat, az alábbi szempontok mentén fogjuk lefolytatni az elemzést:

- álcázott adóharmonizáció,
- az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata („szelektív előny”),
- szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása (általános társasági adórendszer, az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítése),
- a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése („hibrid konstrukció”), beleértve az OECD Transzferár-irányelvek felhasználását, valamint a bizonyítás terhét,
- az állami támogatás fogalmának többi eleme kapcsán felmerült kérdések,
- az új megközelítés alkalmazása miatt felmerült általános jogelvek sérelme,
- egyéb felmerült kérdések.

Elsőként a vonatkozó törvényszéki ítéleteket tekintjük át, majd ezt követően az így levont észrevételeket vetjük össze a szakértői véleményekkel. Az alfejezetet az ügyek várható

<sup>928</sup> C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028]., C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029].

<sup>929</sup> C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyek Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2022:859].

<sup>930</sup> C-337/19. P. sz. ügy Bizottság kontra Belga Királyság és Magnetrol International [ECLI:EU:C:2021:741].

<sup>931</sup> A hangsúlyt az uniós bírósági ítéletekből és a főtanácsnoki indítványokból levonható megállapításokra helyezzük, melyek segítségével azok értékelési szempontjai is kirajzolódnak. Ebből következik, hogy inkább a közös szempontrendszer (pl: bizottsági piaci ár, referenciarendszer) vizsgáljuk, mint sem az egyes ítéleteket és főtanácsnoki indítványokat külön-külön.

<sup>932</sup> Több korábbi kritikát kihagyunk a mostani elemzésből. A tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezésének megkísérlése tekintetében egyértelmű a helyzet: a Bizottság ebben a kérdésben végül meghátrált és ezzel megerősítette ezen a területen a tagállami szuverenitást. Így értelemszerűen ez a kérdés el se juthatott az uniós bíróságok elé. Ezzel szemben a nemzetközi jogszabályok állítólagos aláásásával, valamint a kifejezetten amerikai vállalatokra irányuló vizsgálatok kérdésével a továbbiakban azért nem foglalkozunk, mivel ezek megmaradtak amerikai kritikáknak, valamint a Törvényszék, illetve a főtanácsnok az általános helyett inkább specifikus megközelítést alkalmazott, amelyet a többi vizsgálati szempont jól lefed.

kimenetelével kapcsolatos következtetéseink zárják. Habár az ügyek közül még csak néhányjutott el a Bíróságig, az ítéletekből kiindulva már érdemi következtetéseket tudunk megfogalmazni a Bizottság jelenlegi irányvonala kapcsán. E tekintetben látni fogjuk, hogy a Törvényszékekkel szemben a főtanácsnoki indítványok és a Bíróság komoly kritikákat fogalmaztak meg a bizottsági vizsgálatok vonatkozásában, amelynek következtében a közel 10 éves jogi küzdelem végére gyakorlatilag alapjaiban kérdőjeleződött meg a bizottsági irányvonal. Az elkövetkezőkben tehát ezt a hosszú utat fogjuk részletesen megvizsgálni.

### **5.3.1. Álcázott adóharmonizáció**

Az elemzést célszerű az egyik legáltalánosabb kritikával, az álcázott adóharmonizáció kérdésével kezdenünk. Több tagállam is arra hivatkozott a fellebbezésekben, hogy amikor a Bizottság a feltételes adómegállapításokat az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján vizsgálta, akkor túllépett a hatáskörén, mivel megsértette a közvetlen adók területén meglévő adójogi autonómiát. Hiszen azzal, hogy vizsgálat alá vonta a feltételes adómegállapításokat, lényegében véve harmonizációt kényszerít ki egy olyan területen, ahol az EU-nak nincs hatásköre (EUSZ 3-5. cikk, valamint EUMSZ 113-117. cikk). Ezzel szemben a Törvényszék ugyan elismerte a tagállamoknak a közvetlen adóztatás területén meglévő autonómiáját, viszont rámutatott arra, hogy a tagállami adóintézkedéseknek meg kell felelniük az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak. Vagyis hiába nem képezi e terület jelenleg még harmonizáció tárgyát, a tagállamok hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. A Bizottság tehát – amennyiben a szükséges feltételek fennállnak – állami támogatásnak minősítheti az egyes tagállami adóintézkedéseket, köztük a feltételes adómegállapításokat is. Álcázott adóharmonizációról szó sincs, mivel a Bizottság nem tud elvonatkoztatni a nemzeti adójogszabályoktól: mindössze azt vizsgálhatja, hogy a normál adórendszerhez képest (ami a tagállami adójogban meghatározott) az adott feltételes adómegállapítás előnyt biztosít-e a kedvezményezett számára vagy sem. Emellett a Bizottság vizsgálatai nem veszélyeztetik a jogbiztonságot, ugyanis nem kérdőjelezi meg a feltételes adómegállapítás intézményét, hanem csak az adott feltételes adómegállapítás esetében állapítja meg esetlegesen az állami támogatás tényét. Belgium hiába hivatkozott arra, hogy a támogatási program a kettős adóztatás elkerülését szolgálja: erre hivatkozva nem lehet mentesülni az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése alapján zajló vizsgálatok alól, mivel a tagállamok az adójogi hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. Ráadásul a belga szabályozás nem szolgálta ezt a célt, mivel a vitatott intézkedések alkalmazása ugyanis nem

függött annak a bizonyításától, hogy e nyereségek egy másik országban ténylegesen adókötelesek voltak vagy hogy egy másik társaság nyereségéhez hozzászámították-e.<sup>933</sup>

A Törvényszék elutasította az álcázott adóharmonizáción alapuló általános kritikát, ami egyáltalán nem meglepő az esetjog tükrében: már a hatvanas évek elején kiderült,<sup>934</sup> hogy a tagállami adóintézkedések is állami támogatásnak minősülhetnek, nemcsak a direkt támogatások. A Törvényszék ítéleteivel tehát csatlakozott ahhoz, a bírósági esetjogban kimunkált, gyakorlathoz, amelynek értelmében – az uniós adóharmonizáció hiányában is<sup>935</sup> – a tagállamok által a közvetlen adók területén élvezett autonómia nem jelenti azt, hogy pusztán ezért az adóintézkedések ki lennének zárva az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó szabályok alól. A tagállamoknak nem érdemes azzal próbálkozniuk, hogy ezt az alapvető ténytet kétségbe vonják. Ugyanakkor a Törvényszék több olyan garanciális megállapítást is tett, amelyek ellenben a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját erősíti:

- a tagállamok hatáskörébe tartozik az adó tárgyának meghatározása és az adóteher különböző termelési tényezők és gazdasági ágazatok közötti megosztása,<sup>936</sup>
- a Bizottság nem határozhatja meg önállóan az integrált vállalkozás „általános” adózását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól.<sup>937</sup>

Ebből jól látható, hogy a tagállamoknak inkább arra kell fókuszálniuk, hogy a specifikus kérdéseken (pl: szelektív előny, referenciarendszer, általános jogelvek sérelme) keresztül vitassák a Bizottság határozatait, ahol több esélyük van a sikerre. Az elkövetkezőkben éppen ezeket fogjuk áttekinteni.

<sup>933</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 100-117. pont, T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 134-153. pont, T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91] 59-74. pont, T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 103-124. pont.

<sup>934</sup> C-30/59. sz. ügy De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont.

<sup>935</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 81. pont, C-233/16. sz. ügy Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) kontra Generalitat de Catalunya [ECLI:EU:C:2018:280] 50. pont, C-106/09 P. sz. ügy Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]. 97. pont.

<sup>936</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 105. pont, T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91] 64. pont.

<sup>937</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 112. pont, T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 148. pont.

### 5.3.2. Az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata

A szelektív előny kérdésével (pontosabban az előny és szelektivitás fogalmának összemosásával) az eddigiek során már sokszor foglalkoztunk, melynek keretében megállapítottuk, hogy míg a tagállamok és a multinacionális vállalatok keményen kritizálták ezt a bizottsági gyakorlatot, addig a szakértők körében messze nem alakult ki ilyen egység a kérdésben, többen nem is vitatták ezt a gyakorlatot. Megjegyeztük továbbá azt is, hogy ellentmondás figyelhető meg a bizottsági, illetve a bírósági gyakorlat között, amely megnehezíti a bizottsági határozatok megtámadását. Ezzel szemben az már joggal vitatható, hogy ha két külön fogalomról beszélünk, akkor az hogyan egyeztethető össze mégis az együttes vizsgálattal. A Törvényszék végül is ez utóbbi kérdésben állást foglalva<sup>938</sup> oldotta fel ezt a dilemmát. Megerősítette a tényt, hogy itt valóban két fogalomról van szó, viszont ez még nem zárja ki az együttes vizsgálat lehetőségét. Ennek feltétele, hogy a Bizottság által végzett vizsgálatból kitűnjön egyrészt, hogy a szóban forgó intézkedés gazdasági előnyt biztosít a kedvezményezettjének, másrészt pedig, hogy ebből az előnyből az összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások nem részesülnek. Különösen adóintézkedések vonatkozásában lehet ez a módszer indokolt, ahol az előny és a szelektivitás vizsgálata egybeesik egymással. Ráadásul a Törvényszék érvelése szerint a Belgium kontra Bizottság ügy<sup>939</sup> – megismételve a MOL-ügyben kimondottakat – is alátámasztja a bizottsági gyakorlatot. A Törvényszék ezzel a döntéssel a Bizottság pozícióit erősíti a tagállamokkal szemben, kifejezetten az APA-k tekintetében: lényegében véve itt arra szűkül le a vizsgálat, hogy a szokásos piaci ár megfelelően lett-e alkalmazva a kérdéses ügyben. Igaza lett tehát Leopoldo Paradának, aki éppen a szoros kapcsolat miatt vélte úgy, hogy a két feltétel együttesen kezelhető. Figyelembevéve a MOL-ügyet követő bírósági gyakorlatot,<sup>940</sup> a törvényszéki érvelést egyáltalán nem tartjuk meglepőnek, mivel a bírósági gyakorlat lehetővé teszi az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatát azzal, hogy utóbbit egyedi tagállami intézkedés esetén a gazdasági előny azonosításával vélelmezni lehet. A szoros kapcsolat pedig igazolhatja az együttes vizsgálatot. Amennyiben pedig még a szokásos piaci ár esetében is a Bizottságnak ad igazat a Törvényszék, akkor még nehezebb helyzetbe kerülnének a tagállamok.

<sup>938</sup> T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 133-139. pont; T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 238-241. pont.

<sup>939</sup> Ennek kapcsán lásd például: C-270/15 P. sz. ügy Belgium kontra Bizottság [EU:C:2016:489] 32., 48-49. pont.

<sup>940</sup> Ezek kapcsolatban a részleteket lásd a 147. oldalon.

### 5.3.3. Szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása

Az egyik legerősebb kritikát a Bizottság referenciarendszerrel kapcsolatos gyakorlata jelentette, amelyben szinte teljes egyetértés volt a tagállamok és a multinacionális vállalatok, valamint a szakértők között. A Bizottság a jelen ügyekben referenciarendszerként előszeretettel az adott tagállam általános társasági adórendszerét vette alapul, amelybe – kihasználva, hogy erre nézve nincsen általánosan elfogadott teszt – a független és integrált vállalatok egyaránt beletartoztak, tovább szűkítve ezzel a tagállamok mozgásterét. Itt előzetesen arra lehetett számítani, hogy a Törvényszék ezen a ponton elutasítja a bizottsági érvelést. A Törvényszék azonban másképp döntött. Először is hangsúlyozta, hogy a megfelelő referenciarendszer meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az előny meglétét csak a normál adórendszerhez képest lehet megállapítani, amely egyúttal kiindulópontja a szelektivitás értékelése keretében elvégzendő összehasonlító vizsgálatnak is. Főszabály szerint a referenciarendszer alapjául az általános társasági adórendszer szolgál. Nem fogadható el, ha a referenciarendszer szűkítése érdekében egyes adórendelkezéseket mesterségesen kiemelnek a tágabb jogi keretek közül, noha azok ténylegesen elválaszthatatlanok az utóbbtól.<sup>941</sup> Ez alól viszont kivételt képez az az eset, ha a kérdéses adórendelkezések egyértelműen elválaszthatók az általános társasági adórendszertől, mivel ilyenkor az említett rendelkezések is képezhetik akár a referenciarendszert. Ennek feltétele, hogy önálló jogi logikát kövessen és ezen kívül ne lehessen meghatározni más koherens szabályösszességet.<sup>942</sup> A brit EKT-ra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyben a tagállam és a Bizottság között az volt a vita tárgya, hogy vajon csak az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok vagy az általános társasági adórendszer alkotja-e a referenciarendszert. A többi ügytől eltérően itt a tagállam érvelt a szélesebb referenciarendszer mellett, mivel a brit általános társasági adórendszer területi jellegének következtében alából nem terjedne ki a mesterségesen átirányított külföldi nyereségek megadóztatására, az említett szabályozás éppen ezt a hiányosságot pótolja a társaságiadóalap védelme érdekében. Vagyis nem emelhető ki a speciális szabályozás a tágabb jogi keretek közül. Ezzel szemben a Bizottság azt állította, hogy a brit EKT szabályozás célkitűzése (az Egyesült Királyságból külföldi illetőségű, az Egyesült Királyságból ellenőrzött kapcsolt gazdálkodó szervezetekhez mesterségesen átirányított nyereségek megadóztatása)

<sup>941</sup> T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 63-68. pont.

<sup>942</sup> T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 68. pont.

miatt megfelelő referenciarendszernek tekinthető, hiszen a főszabály szerint adóköteles, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező vállalkozás és az ez alól részben vagy teljesen mentesülő, Egyesült Királyságban szintén illetőséggel rendelkező vállalkozás hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak.<sup>943</sup> A Törvényszék a kérdést annak alapján döntötte el, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok a rendes adórendszert meghatározó elemek (adóalap, adóalany, adóköteles esemény, adókulcs) vonatkozásában az általános társaságiadó-rendszertől elkülönülő, teljes szabályrendszert alkotnak-e. Arra a következtetésre jutott, hogy itt olyan speciális rendelkezésekről van szó, amelyek az általános társasági adószabályok nem tartalmazzák. Ennélfogva a Bizottság nem követett el mérlegelési hibát, amikor a szűkebb referenciarendszert tekintette kiindulópontnak a vizsgálat lefolytatásához.<sup>944</sup> Másodsorban rámutatott arra, hogy az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, amennyiben a tagállami adójog nem tesz különbséget a két vállalat típus között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából. Ebből következik, hogy mindkét esetben a gazdasági tevékenységükből származó nyereséget azonos módon kívánja adóztatni, vagyis a Bizottság helyesen járt el, amikor a két vállalatípust hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette. Egyébként a Bizottság érvelését a Belgium és Forum 187 ASBL ügy<sup>945</sup> is alátámasztja, amely szintén kimondta, hogy az önálló és az integrált vállalatokat ugyanolyan feltételek szerint kell kezelni.<sup>946</sup>

A fentiek alapján azt mondhatjuk, hogy a Törvényszék a Bizottság oldalára állt a referenciarendszer meghatározásának kérdésében. Habár lehetőséget biztosított az általános társasági adórendszer, mint referenciarendszer főszabály alóli kivételre, ezt nagyon szigorú feltételekhez kötötte. Ráadásul ezt a jelen vizsgálatok során éppen a Bizottság használta ki a maga javára. További nehézséget jelent a tagállamok számára, hogy hasonlóan a Bizottsághoz, a Törvényszék is – igaz csak feltételesen – hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette az önálló és integrált vállalatokat, elutasítva a gazdasági logikai érveket a társasági adó céljára hivatkozva. A szakértők közül csak nagyon kevesen számítottak erre a döntésre. Közöttük volt

<sup>943</sup> 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 96-108. pont.

<sup>944</sup> T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 74-92. pont.

<sup>945</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 95. pont.

<sup>946</sup> T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 148-150. pont; T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 140-142. pont; T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 153-165. pont; T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 117-119. pont.

a korábban már többször is említett Ruth Mason, akinek az érvelése (a rendszerszinten kedvezőbb adóügyi elbánás biztosítása az integrált vállalatok számára) lényegében véve egybecseng a bizottsági, valamint a törvényszéki felfogással. A szakértők többségével egyetértve úgy véljük, hogy a Törvényszék érvelése vitatható. Ennek kapcsán elegendő arra visszautalnunk, hogy a korábbi bizottsági határozatok,<sup>947</sup> valamint az Autogrill Espana<sup>948</sup> és a Lico Leasing<sup>949</sup> ügyben hozott törvényszéki ítéletek szerint a két vállalatípus nincs hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Az Autogrill Espana ügyben ráadásul a Törvényszék kimondta, hogy a tagállamok elfogadhatnak az integrált vállalatokra vonatkozó speciális szabályozásokat. A transzferárzásra irányadó tagállami szabályok pedig ebbe a körbe esnek. A mostani érvelésével a Törvényszék ezzel megy szembe, amikor a társasági adó céljára hivatkozva felülírja a korábban hallgatólagosan elismert gazdasági logikai érveket. Éppen ezért a referenciarendszer egy olyan terület, ahol a tagállamoknak majd érdemes lesz ellenérveket felhozni a bizottsági és törvényszéki érvekkel szemben a Bíróság előtt.

#### 5.3.4. A szokásos piaci ár bizottsági értelmezése

A legnagyobb kritikák, mind a tagállamok és multinacionális vállalatok, mind a szakértők részéről a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését érte, mely a Bizottság sajátos invenciója volt. Egy olyan hibrid konstrukciót alakított ki, amely az EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci ár OECD Transzferár-irányelvek szerinti értelmezését kívánta meg a tagállamoktól. A tét igen nagy volt, hiszen, ha a Törvényszék, majd azt követően a Bíróság is elfogadja a Bizottság érvelését, akkor a tagállamok szuverenitása jelentősen csökkenni fog a közvetlen adózás területén, mivel az általuk használt fogalmakat – függetlenül attól, hogy korábban esetleg implementálta már a saját jogrendjébe az OECD Transzferár-irányelveket vagy jogrendszere tartalmazta-e ezt az elvet – felül fogja írni az uniós jog. A Bizottság ezzel sikeresen megkerülné az uniós jogalkotást a közvetlen adók területén nehezítő tagállami vétó intézményét és egy olyan elv épülne be az uniós jogba, amely bizonytalan alapokon nyugszik és a gyakorlati alkalmazásáról kevés információ van. Ennek megfelelően fokozott várakozás

<sup>947</sup> Ennek kapcsán lásd például: 2009/809/EK határozat: A Bizottság határozata a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C (2009) 4511. számú dokumentummal történt), HL L 288, 2009.11.4., 26—39. o, 2010/95/EK határozat: A Bizottság határozata a Magyarország által a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonása érdekében végrehajtott C 10/07 (ex NN 13/07) számú állami támogatásról (az értesítés a C (2009) 8130. számú dokumentummal történt), HL L 42, 2010.2.17., 3—19. o.

<sup>948</sup> T-219/10. sz. ügy Autogrill España kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2014:939] 55-57. pont.

<sup>949</sup> T-515/13. és T-719/13. sz. egyesített ügyek Spanyol Királyság és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2015:1004] 160-161. pont.

övezte a Törvényszék ítéleteit. A Törvényszék a kérdéssel elsősorban a Fiat,<sup>950</sup> a Starbucks,<sup>951</sup> illetve az Apple<sup>952</sup> ügyekben foglalkozott. Itt elvi érveléssel kimondásra került, hogy a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely része az EUMSZ 107. cikk alapján végzett vizsgálatnak, függetlenül attól, hogy ezt az elvet az adott tagállam jogrendje tartalmazza vagy sem (az Apple ügyben hiába hivatkozott arra Írország, hogy formálisan nem építette be ezt az elvet a jogrendjébe, a Törvényszék szerint az ír közigazgatási gyakorlat mégis alkalmazta ezt az elvet).<sup>953</sup> Célja annak biztosítása, hogy a csoporton belüli ügyleteket adózási szempontból azon nyereség összegéhez képest kezeljék, amelyet akkor értek volna el, ha az ügyletet független vállalkozások kötötték volna. Az Apple ügyben<sup>954</sup> a Törvényszék továbbá kijelentette, hogy a Bizottság alkalmazhatja a szokásos piaci ár elvét a nyereségnek a társaságon belüli fióktelephez történő allokálás vonatkozásában is, mivel az allokációra – hasonlóan a cégcsoporton belüli ügyletekhez – nem piaci feltételek mellett kerül sor. Ennek azonban az a feltétele, hogy a tagállami adójog a külföldi illetőségű vállalkozások fióktelepeinek tevékenységéből származó nyereséget úgy kívánja adóztatni, mintha az a piaci feltételek mellett működő önálló vállalkozások gazdasági tevékenységéből származna. A Törvényszék elutasította azokat a kritikákat, amelyek a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése kapcsán a korábbi bizottsági határozathozatali gyakorlattól való eltérést, valamint szubjektivitást és önkényességet állították. Előbbi kapcsán emlékeztetett arra, hogy a vitatott határozat érvényességét ez nem érinti, a kérdést a Szerződések objektív szabályai alapján kell megítélni. Utóbbi tekintetében pedig hangsúlyozta, hogy a vizsgálat mindössze arra irányul, hogy a tagállam által alkalmazott transzferár-meghatározási módszer a piaci alapú eredmény megbízható megközelítéséhez vezet-e.<sup>955</sup> Elvetésre kerültek az olyan ellenérvek is, amelyek szerint a szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezése sérti a jogbiztonság (az elv meghatározását, terjedelmét és jogi jellegét megjelölte a Bizottság a vonatkozó határozatban), illetve a bizalomvédelem elvét (nem volt arra vonatkozó ígéret, hogy a Bizottság az OECD standardok szerinti szokásos piaci ár elvét fogja alkalmazni).<sup>956</sup> A Törvényszék ugyanakkor megjegyezte, hogy a Bizottság a vizsgálat során nem követelhet meg pontos eredményt az

---

<sup>950</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 126-169. pont.

<sup>951</sup> T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 131-172. pont.

<sup>952</sup> T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 192-225. pont.

<sup>953</sup> T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 218-220. pont.

<sup>954</sup> T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 206-207. pont.

<sup>955</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 170., 176. pontok.

<sup>956</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 180-187. pont.



alkalmazott transzferár-meghatározási módszer vonatkozásában a tagállamtól, csak akkor állapíthatja meg az előny létét, ha az meghaladja az ezzel járó szükségszerű pontatlanságokat. Megfelelő indoklás esetén viszont a Bizottságnak lehetősége van arra, hogy más transzferár-meghatározási módszert alkalmazzon a kérdéses intézkedés részét képező ügylet vagy ügyletek árszintjének vizsgálata céljából, mint az érintett tagállam. Itt érdemes még megemlíteni, hogy a Törvényszék foglalkozott a bizonyítási teher problematikájával is. E tekintetben leszögezte, hogy a transzferárak meghatározásával kapcsolatos módszertani hiba megállapítása önmagában nem elegendő annak bizonyításához, hogy a vitatott adóintézkedés a kedvezményezett számára előnyt biztosított volna. A Bizottságnak azt is bizonyítania kell, hogy az említett módszertani hibák a kedvezményezett által viselt adóteher csökkenéséhez vezettek, ahhoz képest, amelyet az adóintézkedések hiányában az általános adózási szabályok szerint viselt volna.<sup>957</sup> Végezetül az az állítás, hogy a Bizottság a nyitóhatározataiban az OECD Transzferár-irányelvek és standardok alapján végezte el a kérdéses adóintézkedés értékelését, nem állja meg a helyét, mivel a határozatokból ez nem tűnik ki: csak iránymutatásnak tekinti ezeket a dokumentumokat, amely gyakorlat nem tér el a záró határozatokban alkalmazottól. Ráadásul a Bizottság már az eljárások e szakaszában is kijelentette, hogy az EUMSZ 107. cikke alapján folytatott vizsgálat része a szokásos piaci ár elve.<sup>958</sup> A Bizottság ennek ellenére támaszkodhat az OECD Transzfer-irányelvekre a vizsgálatai során, noha formálisan nem kötelezik őt.<sup>959</sup> Mindazonáltal – ahogy azt az Amazon ügyben részletezte<sup>960</sup> – nem használhatja fel az adott feltételes adómegállapítás kibocsátása után elfogadott OECD Transzfer-irányelv változatokat az elemzésében, kivéve, ha azok – érdemi kiegészítéseket nem tartalmazva – pusztán apróbb pontosítást jelentenek a korábbi szabályozáshoz képest.

A Törvényszék tehát a számos kritika ellenére lényegében véve jóváhagyta a Bizottság szokásos piaci ár elvével kapcsolatos értelmezését, mindössze néhány esetben szabott gátat a bizottsági törekvéseknek. Így többek között érdemben nem foglalkozott azzal, hogy itt – ahogy azt számos szakértő korábban kiemelte – tulajdonképpen új irányvonalról van szó, melynek esetjogi megalapozása erősen kérdéses, sőt engedélyezte, hogy a Bizottság a vizsgálatai során

<sup>957</sup> T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 319. pont; T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 123. pont; T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 201. pont.

<sup>958</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 164-169. pont.

<sup>959</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 147. pont; T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 155. pont.

<sup>960</sup> T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 146-155. pont.

továbbra is felhasználja az OECD Transzferár-irányelveket, félresöpörve az ezzel kapcsolatban felvetett jogbizonytalansági tényezőket. Továbbá azt sem követelte meg, hogy a szokásos piaci ár elve legalább formálisan be legyen építve az adott tagállam jogrendjébe. Ezen a szinten az álcázott adóharmonizáció kérdése már nem merült fel, mivel – ahogy azt korábban részleteztük – azt a Törvényszék a bírósági ítéletek első felében általános jelleggel elutasította. A szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének az elfogadása azt jelenti, hogy a tagállami autonómia jelentősen csökkenni fog a közvetlen adózás területén, a transzferárazást egyre inkább az uniós jog fogja meghatározni. Néhány megkötést viszont tett a Törvényszék a Bizottság felé:

- a tagállami adójogi szabályozástól tette függővé a szokásos piaci ár elvének alkalmazását a társaságon belüli fióktelepek vonatkozásában,
- a transzferármeghatározási módszer tekintetében nem követelhet meg pontos eredményt a tagállamtól,
- a módszertani hiba pusztá megállapítása nem elegendő az előny bizonyításához,
- nem használhatja fel korlátlanul az adott feltételes adómegállapítás kibocsátása után elfogadott OECD Transzfer-irányelv változatokat a vizsgálataiban.

Ezek azonban inkább apróbb megkötéseknek tűnnek, melyekhez a Bizottság fokozatosan alkalmazkodni tud, anélkül, hogy az irányvonalán érdemben változtatnia kellene. A Törvényszék érvelése – hasonlóan a referenciarendszer kérdéséhez – szintén jó lehetőséget kínál arra a tagállamoknak, hogy ellenérvekkel éljenek. E tekintetben a tagállamok többek között hivatkozhatnak arra, hogy a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének alapjául szolgáló Belgium és Forum 187 ASBL ügyben<sup>961</sup> a Bíróság nem mondta ki egyértelműen, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi, sőt az előzménynek tekinthető bizottsági határozatban<sup>962</sup> is – ahogy a mostani ügyek nyitó döntéseiben is – az OECD Transzferár-irányelvek és standardok mentén folytatta le a vizsgálatait. Továbbá azt is felhozhatják, hogy az OECD Transzferár-irányelvek alkalmazásával a Bizottság ugyan soft law jellegű dokumentumot kényszerített a tagállamokra, viszont ez mégis egyfajta kiszámíthatóságot jelentett, ezzel szemben a Bizottság a szokásos piaci ár saját értelmezésének kialakításával a jogbiztonságot veszélyezteti: az állami támogatások joga és az OECD Transzferár-irányelvek – ahogy korábban említettük – más alapokon nyugszanak. A megoldást az jelentené, ha a Bizottság – a közvetlen adók területén

<sup>961</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

<sup>962</sup> 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o.

meglévő autonómiát tiszteletben tartva – a tagállami jogból indulna ki és csak akkor alkalmazná a vizsgálatait során az OECD Transzferár-irányelveket, ha az adott tagállam már implementálta azokat a jogrendjébe. Végezetül az általános jogelvek megsértése mentén is megtámadható a törvényszéki érvelés.<sup>963</sup>

Habár a tagállamok közvetlenül sikertelenül érvelték a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésével szemben, vannak még olyan hivatkozási alapok (belső piaci szabályok, általános jogelvek), amelyek közvetetten érintik ezt a kérdést és figyelembevéve a szakértői véleményeket, a Bizottság nem érezhette magát teljes biztonságban a Törvényszék előtt folyó eljárásokban. A tagállamok és multinacionális vállalatok a folyó ügyek vonatkozásában elsősorban az általános jogelvek sérelmében reménykedhettek,<sup>964</sup> mellyel a visszafizetési kötelezettség végrehajtását lehet megakadályozni. E tekintetben viszont egyre nehezebb helyzetben voltak, mivel a Törvényszék nem minősítette új irányvonalnak a Bizottság mostani gyakorlatát.

### 5.3.5. Az állami támogatás fogalmának többi eleme kapcsán felmerült kérdések

Mielőtt azonban ezt részletesen is megvizsgálánk, ki kell térnünk még egy kérdésre. Korábban többször is említettük, hogy az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatán alapuló a bizottsági gyakorlatot sokan (tagállamok, multinacionális vállalatok és szakértők) kritizálták, valamint a Törvényszék előtti eljárásokban is főként az előny és a szelektivitás kérdése került górcső alá. Ennek ellenére néhány ügyben olyan érvek is előkerültek, amelyek nem csak az imént említett előny-szelektivitás mentén bírálták a Bizottságot, hanem a többi állami támogatási fogalmi elemén keresztül próbálták azt megtenni. Az Engie ügyben például az állami eredet tényét vonták kétségbe. Tekintettel arra, hogy ez a feltétel két kumulatív elemből (államnak való betudhatóság és állami forrás) áll, elegendő, ha az egyik kapcsán sikerül meggyőzni a Törvényszéket és akkor már nem állapítható meg az állami támogatás léte. Az államnak való betudhatóság vonatkozásában az Engie ügy érvelt, hogy itt ez nem valósul meg, mivel a feltételes adómegállapítások fakultatívak és a luxemburgi jognak az adott helyzetre való alkalmazását jelentik. Emellett vitatta, hogy a hatóságok részt vettek volna az intézkedés

<sup>963</sup> Erre a kérdésre azonban nem itt, hanem a tagállamoknak az általános jogelvek megsértésére alapozott érveinek törvényszéki értékelésekor fogunk kitérni.

<sup>964</sup> A belső piaci szabályok megsértése reálisan hosszabb távon merülhet fel, ha egy tagállam a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését alkalmazza a jogrendjében az OECD Transzferár-irányelvek helyett és azt például a letelepedés szabadságára hivatkozva megtámadják a Bíróság előtt. Viszont ez a dilemma lényegében véve már előtte megoldódott, mivel a Fiat ügy kapcsán a Bíróságnak állást kellett foglalnia a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének a kérdésében. A fejezet végén éppen ezért erre a kérdésre mindenképp ki fogunk még térni.

meghozatalában, továbbá a Bizottság azt sem bizonyította, hogy a hatóságok gyakorlata összehasonlítható esetekben eltérő lett volna. Az állami forrás kapcsán pedig kijelentette, hogy erről sem lehet szó, mivel az intézkedések nem eredményezik az általában fizetendő adó összegének csökkenését. A Törvényszék ezzel szemben rávilágított arra, hogy a kérdéses feltételes adómegállapítások esetében az állami eredet tényét nem lehet kétségbe vonni. Egyrészt a luxemburgi hatóságok adták ki, másrészt nem szükséges minden esetben az állami átruházás megtörténtét bizonyítani, továbbá hiába nincs szó szigorúan véve szubvencióról, olyan intézkedésekről beszélhetünk, amelyek az említett multinacionális vállalatok költségvetésének általános terheit enyhítik. Utóbbi tekintetében elegendő arra utalni, hogy a luxemburgi adóhatóság lehetővé tette, hogy az érintett holdingtársaságokat bizonyos részesedésekből származó jövedelmeik után ne adóztassák meg.<sup>965</sup> A Törvényszék érvelése kapcsán azt mondhatjuk, hogy az Engie a Stardust Marine ügyben lefektetett doktrínát<sup>966</sup> felhasználva (ti. az államnak való betudhatóságot nem lehet pusztán azon körülményből következtetni, hogy az említett intézkedést hatóság hozta) gyenge kísérletet tett arra, hogy a hatóságokat pusztán jogalkalmazóként feltüntetve cáfolja a betudhatóságot. Ezzel szemben a tagállami hatóságok – a multinacionális vállalatok kérvényét követően – egyértelműen részt vettek az intézkedés meghozatalában: ők bírálták el a kérvényt, majd bocsátották ki a feltételes adómegállapításokat, amelynek során lehetőség nyílt az érintett vállalat kapcsán a kedvező adóügyi elbánásra. Az Engie az állami források kapcsán szintén gyenge érvet hozott fel, hiszen a Bíróság már a De Gezamenlijke ügyben<sup>967</sup> hangsúlyozta, hogy az állami támogatás fogalma alatt nemcsak a direkt támogatások (szubvenciók) értendők, hanem azok az intézkedések is, amelyek csökkentik a vállalkozások azon költségeit, amelyek normál esetben a saját költségvetésüket terhelné. Az érintett feltételes adómegállapítások pedig ennek a feltételnek eleget tesznek, mivel a kérdéses vállalkozások számára részleges adómentességet biztosítottak. A brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyben az Egyesült Királyság vitatta, hogy a kérdéses intézkedések érintenék a tagállamok közötti kereskedelmet, mivel szerinte a Bizottság nem bizonyította, hogy a szóban forgó mentességek miatt a multinacionális csoportok ösztönzést kaptak a csoportfinanszírozási funkciók átcsoportosítására. A Törvényszék viszont elutasította ezt az érvet és megjegyezte, hogy a Bizottságnak nem a tényleges hatást kell bizonyítania, hanem csak azt, hogy az adott intézkedés képes ilyen hatást

<sup>965</sup> T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 212-223. pont.

<sup>966</sup> C-482/99. sz. ügy Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:294] 51-52. pont.

<sup>967</sup> C-30/59. sz. ügy De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont.

gyakorolni. Ez utóbbi feltétel pedig teljesül, mivel az említett mentességek alkalmasak voltak arra, hogy az érintett vállalatok helyzetét erősítsék a más tagállambeli versenytársaikkal szemben. Ennek alátámasztására a Törvényszék arra hivatkozott, hogy az intézkedések befolyásolhatják az Európai Unióban letelepedett multinacionális csoportokon belüli tőke és a tevékenységek átcsoportosítására vonatkozó döntéseket.<sup>968</sup> A Törvényszék érveléséből látszik, hogy itt nem volt nehéz dolga, hiszen a tagállamoknak a kereskedelemre gyakorolt hatást igen nehéz vitatniuk, mivel az főszabály szerint valamennyi támogatás esetében feltételezett és a tényleges hatás helyett elegendő azt bizonyítani, ha a kérdéses intézkedés hatást képes gyakorolni a tagállamok közötti kereskedelemre.<sup>969</sup> Szintén a Törvényszék érvelését támasztja alá, hogy az adómentességek vonatkozásában, ha az érintett ágazat a versenynek kitett és a tagállamok közötti kereskedelem tárgyát képező piac, ahol a kérdéses vállalkozás versenyhelyzetben van más vállalkozásokkal, akkor az adómentességek érinthetik a tagállamok közötti kereskedelmet.<sup>970</sup> A multinacionális csoportok tekintetében ez a feltétel teljesül, hiszen számos tagállamban folytathatják a tevékenységüket. Végezetül a tagállam arra sem hivatkozhatott, hogy az indokolási kötelezettségének a Bizottság nem tett eleget. A bírói gyakorlat szerint, ha a támogatás nyújtásának körülményeiből kitűnik, hogy a támogatás jellege érinti a tagállamok közötti kereskedelmet, a Bizottság köteles ezeket a körülményeket legalább a határozatának indokolásában megemlíteni, különös tekintettel az érintett piacra vonatkozó alapvető információkra, az érintett vállalkozás helyére azon a piacon, valamint a tagállamok közötti kereskedelem jellegére.<sup>971</sup> Ebből kifolyólag a Bizottságnak nem szükséges minden esetben részletes vizsgálatot lefolytatnia.<sup>972</sup> Jelen ügyben a Bizottság ennek eleget tett, hiszen egyrészt korábban már azonosította az előny meglétét, amely alkalmas arra, hogy kedvezményezettek versenyhelyzetét erősítse. Másrészt pedig világos és egyértelmű módon tüntette fel azon okokat,<sup>973</sup> amelyek alapján a tagállamok közötti kereskedelmet

<sup>968</sup> T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 204-209. pont.

<sup>969</sup> C-667/13. sz. ügy Estado português kontra Banco Privado Português SA és Massa Insolvente do Banco Privado Português SA [ECLI:EU:C:2015:151] 46. pont.

<sup>970</sup> C-522/13. sz. ügy Ministerio de Defensa és Navantia SA kontra Concello de Ferrol [ECLI:EU:C:2014:2262] 51-54. pont.

<sup>971</sup> T-171/02. sz. ügy Regione autonoma della Sardegna kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2005:219] 74. pont., C-296/82. és 318/82. sz. egyesített ügyek Holland Királyság és Leeuwarder Papierwarenfabriek BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1985:113] 24. pont.

<sup>972</sup> C-480/09 P. sz. ügy AceaElectrabel Produzione SpA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2010:787] 102. pont.

<sup>973</sup> A kérdéses határozatban a Bizottság megállapította, hogy „egyrészt az egyesült királyságbeli központtal rendelkező multinacionális csoportok külföldről az Egyesült Királyságba helyezhetik át a (jelentős személyi funkciókat nagymértékben felölelő) csoportfinanszírozási funkciókat, hogy élvezzék a csoportfinanszírozási mentesség által kínált csökkentett adómérték előnyeit. Másrészt pedig az Egyesült Királyságban csoportfinanszírozási tevékenységet végző külföldi multinacionális csoportokat arra ösztönözheti a mentesség, hogy egyesült királyságbeli központtal rendelkező multinacionális csoporttá alakuljanak át központi

megállapította.<sup>974</sup> Összességében véve tehát a Törvényszék – követve az esetjog alapján kialakult gyakorlatot – helyesen döntött, amikor a Bizottságnak adott igazat.

A Fiat ügyben a tagállam (Luxemburg) és a multinacionális vállalat egyaránt azt állította, hogy a Bizottság nem bizonyította a tényleges vagy potenciális versenytorzulást. Arra hivatkoztak, hogy:

- a feltételes adómegállapítás versenyre gyakorolt hatásával kapcsolatos elemzés gyakorlatilag elmaradt,
- egy adott intézkedést nem céljai, hanem a hatásai szerint kell értékelni,
- elmaradt annak bizonyítása is, hogy egy normál körülmények között megfizetendő adótartozás alóli mentesítés megerősítene-e a vállalat pénzügyi helyzetét,
- a multinacionális csoport pénzügyi helyzetére történő általános hivatkozás még a potenciális hatást sem bizonyítja,
- a Fiat nem szolgáltat árukat, illetve nyújt szolgáltatásokat harmadik személyek számára, így nem rendelkezik versenyképességgel olyan piacon, ahol a verseny torzulhatna,
- végezetül az csak egy pusztán feltevés, hogy a feltételes adómegállapításnak köszönhetően a Fiat kevesebb társasági adót fizetett, mint egy független vállalat.

A Törvényszék – ellentétben az előbbi ügyekkel – részletesen foglalkozott a felvetett kritikákkal. Először is hangsúlyozta, hogy a Bizottság eleget tett az indokolási kötelezettségének és helyesen következtetett arra, hogy a szóban forgó intézkedés alkalmas volt a piaci verseny torzítására. Hiszen az intézkedés következtében a Fiat olyan költségek alól mentesült, amelyeket normál körülmények esetén viselnie kellett volna és amellyel más versenytársak nem élhettek, javítva ezzel az egész vállalatcsoport pénzügyi helyzetét. Az ítélezési gyakorlatra támaszkodó cáfolatokkal kapcsolatban a Törvényszék megjegyezte, hogy a Bizottság eleget tett az indokolási kötelezettségének és a hivatkozott jogeset tényállása eltér a jelen ügytől, a vizsgálat során kellően részletes elemzést végzett, valamint a kérdéses intézkedést a hatása alapján értékelte és állapította meg a verseny torzulását. Kiemelte, hogy a Bizottság joggal feltételezte, hogy a független vállalatokhoz képest a Fiat kevesebb adót fizet, mivel az adóelőnyben részesült. Ellentétben a versenyképesség hiányára alapozott ellenérvvel, a Fiat az alacsonyabb adóteher következtében olcsóbban tudott vállalkozásfinanszírozási

---

*holdingtársaságuk Egyesült Királyságba történő áthelyezésével, hogy növeljék a csoportfinanszírozási mentességéből származó előnyöket*". Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1—39. o. 88. pont.

<sup>974</sup> C-667/13. sz. ügy Estado português kontra Banco Privado Português SA és Massa Insolvente do Banco Privado Português SA [ECLI:EU:C:2015:151] 46-48. pont.

szolgáltatásokat és finanszírozást nyújtani a vállalatcsoporthoz tartozó európai székhelyű társaságoknak, torzítva ezzel a versenyt. Végezetül szemben a Wam ítéletben<sup>975</sup> foglaltakkal, jelen ügyben működési támogatásról van szó, amely főszabály szerint versenytorzító hatású és a Fiat nem kérdőjelezte meg azt az ítélkezési gyakorlatot, amelyre a Bizottság a jelen ügyben hivatkozott.<sup>976</sup> A jelen ügyben jól látható, hogy az érintett felek számos ellenérvet hoztak fel a Bizottság érvelésével szemben, különösen az a figyelemreméltó, hogy az ítélkezési gyakorlaton keresztül is (adott intézkedés hatás szerinti értékelés követelménye) cáfolni kívánták a Bizottságot. Ugyanakkor – az esetjog tükrében – igencsak vitathatónak tűnik az az állítás, hogy egy, a vállalatot alapesetben terhelő, adótartozás alóli mentesítés potenciálisan nem gyakorol kedvező hatást annak pénzügyi helyzetére.<sup>977</sup> A tényleges vagy potenciális versenytorzulás bizonyítása kapcsán érdemes visszautalni a tagállamok közötti kereskedelem vonatkozásában elmondottakra, amelynek alapján itt a tényleges torzítás helyett elegendő annak csak a potenciális lehetősége.<sup>978</sup> Ráadásul annak sincs jelentősége, hogy a versenytorzítás mértéke jelentős vagy csekély.<sup>979</sup> A versenytorzulás vonatkozásában lefolytatandó vizsgálat mélysége tekintetében a bírói gyakorlat nem követeli meg a részletes elemzést.<sup>980</sup> Ebből kifolyólag a Bizottság indokolási kötelezettségének a jelen ügyben eleget tett azzal, amikor rámutatott arra, hogy a feltételes adómegállapítás következtében a Fiat kedvezőbb versenyhelyzetbe került a vetélytársainál, mivel egy olyan adófizetési kötelezettség alól mentesült, amelyet a riválisainak meg kellett fizetniük.<sup>981</sup> Összességében véve tehát a Törvényszék – követve az esetjog alapján kialakult gyakorlatot – helyesen döntött, amikor – az érintettek számos ellenérve ellenére – a Bizottságnak adott igazat.

A fentiek alapján tehát újfent megerősítést nyert, hogy az adóintézkedések vonatkozásában az előny és a szelektivitás feltétele számít döntő kritériumnak, hiszen nagyon könnyen meg lehet

<sup>975</sup> C-494/06 P. sz. ügy Bizottság kontra Olasz Köztársaság és Wam SpA [EU:C:2009:272].

<sup>976</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 368-398. pont.

<sup>977</sup> T-298/97., T-312/97., T-313/97., T-315/97., T-600/97-T-607/97, T-1/98., T-3/98-T-6/98 és T-23/98. sz. egyesített ügyek Alzetta Mauro és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:151] 141-147. pont.

<sup>978</sup> C-71/09 P., C-73/09 P. és C-76/09 P. sz. egyesített ügyek Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:368] 134. pont.

<sup>979</sup> C-280/00. sz. ügy Altmark Trans GmbH és Regierungspräsidium Magdeburg kontra Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH [ECLI:EU:C:2003:415] 81. pont.

<sup>980</sup> „[...] a Bizottság nem köteles az érintett piac aktuális viszonyait, a kedvezményezett vállalkozások piaci részesedéseit, a versengő vállalkozások piaci helyzetét és a kérdéses szolgáltatások tagállamok közötti áramlását gazdasági vizsgálat alá vetni, feltéve, hogy bemutatta, a kérdéses támogatás torzította a versenyt és érintette a tagállamok közötti kereskedelmet”. Ezzel kapcsolatban lásd: C-730/79. sz. ügy Philip Morris Holland BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1980:209] 9-12. pont., T-214/95. sz. ügy Het Vlaamse Gewest kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1998:77] 67. pont., T-55/99. sz. ügy Confederación Española de Transporte de Mercancías (CEMT) kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:223] 102. pont.

<sup>981</sup> 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 189. pont.

állapítani a többi feltétel teljesülését, amely rendkívül nehéz helyzetbe sodorja a tagállamokat. A jelen ügyekben hiába hoztak fel a tagállamok és a multinacionális vállalatok számos ellenérvet, azokat a Törvényszék többnyire gyorsan megcáfolta és csak a verseny torzítása esetében kényszerült részletesebb indokolásra (bár itt az is közrejátszott, hogy az érintett felek rengeteg ellenérvet fogalmaztak meg). Éppen ezért célszerűbb, ha a tagállamok és a multinacionális vállalatok a szelektív előny megállapítása után elsősorban az általános jogelvek megsértésének bizonyítására fókuszálnak, megakadályozva ezzel az állami támogatás visszafizettetésének elrendelését.

### **5.3.6. Az új megközelítés alkalmazása miatt felmerült általános jogelvek sérelmének kérdése**

A tagállamok – és a multinacionális vállalatok – kezében az általános jogelvekre történő hivatkozás a végső eszközt jelenti a megtámadott uniós jogi aktussal szemben. Az állami támogatások joga esetében ez úgy értelmezendő, hogy ha az adott támogatás visszafizettetése ellentétes lenne az általános jogelvekkel, akkor az nem rendelhető el. A bizottsági szakaszban szinte kivétel nélkül éltek a tagállamok ezzel az eszközzel, rendszerint a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvének megsértésére utalva, érveiket viszont a Bizottság rendre elutasította. Ennek ellenére – ahogy korábban részleteztük – a tagállamok előzetesen joggal reménykedhettek abban, hogy az uniós bíróságok nekik adnak majd igazat. A Törvényszék viszont – bizonyos megkötésekkel – elfogadta a szokásos piac ár elvével kapcsolatos bizottsági érvelést és elutasította az állítólagos új irányvonallal kapcsolatos kritikákat, amelynek következtében a tagállamok nagyon nehéz helyzetbe kerültek: egyre inkább nőtt annak az esélye, hogy végül az általános jogelvek megsértésére hivatkozva sem tudják megakadályozni a visszafizettetési kötelezettség végrehajtását. Ennek valószínűségét erősítette az a tény is, hogy – ahogy korábban láthattuk – azon szakértők körében, akik szerint a Bizottság nem tért el a korábbi gyakorlatától, ott csak kevesen foglaltak állást az általános jogelvek megsértése mellett. Hasonlóan a bizottsági szakaszhoz, a tagállamok – és a multinacionális vállalatok – szintén sokszor éltek ezzel az eszközzel a Törvényszék előtt folyó eljárásokban is: a hét ügy közül ötben hozták fel ezt a jogalapot.<sup>982</sup> Azonban mindössze két esetben kellett a Törvényszéknek

<sup>982</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 98. pont; T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 129-130. pont; T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91] 57. pont; T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai



az általános jogelvek kérdésével ténylegesen is foglalkoznia, köszönhetően annak, hogy a Bizottság a többi ügyben nem tudta igazolni a szelektív előny teljesülését,<sup>983</sup> illetve – a Belga többletnyereségadó ügyben – a támogatási program fennállását és így ezek az ügyek nem jutottak el eddig a fázisig. A Fiat ügyben<sup>984</sup> Luxemburg úgy érvelt, hogy a Bizottság megsértette a jogbiztonság elvét és a védelemhez való jogot, amikor elrendelte a kérdéses támogatás visszatéríttetését. Előbbi kapcsán Luxemburg (és a támogatóként az ügyben fellépő Írország) az alábbi érveket hozta fel:

- az EUMSZ 107. cikk pusztá alkalmazása a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatra,
- a transzferárak meghatározásával kapcsolatban a Bizottság irreális szintű pontosságot követelt meg és elemzési kerete nem volt előrelátható,
- a feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatos gyakorlata megfelelt a vállalkozások adóztatására vonatkozó magatartási kódexnek és az OECD irányelveknek,
- súlyos gazdasági kockázatok és az érdekelt felek jóhiszeműsége fennállása miatt a jogbiztonság elve a bizottsági határozat visszaható hatályának korlátozását követeli meg,
- a Bizottság nem jelölte meg pontosan a visszatérítendő támogatás összegét.

A Törvényszék a megfogalmazott érvek kapcsán leszögezte, hogy az EUMSZ 107. cikke alapján az állami támogatás fennállásának feltételei egyértelműek és pontosak. Az állami támogatás szempontjából nincs jelentősége az intézkedés formájának vagy az alkalmazott szabályozási technikának. Ebből következően, ha egy feltételes adómegállapítás esetében ezek a feltételek megállapíthatók, akkor el kell rendelni a visszatéríttetést. A Bizottság korábbi gyakorlata sem enged arra következtetni, hogy a feltételes adómegállapítások mentesülnének az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alól, ráadásul Luxemburg sem vitatja, hogy a Bizottság alkalmazta a szokásos piaci ár elvét a támogatások visszatéríttetésének elrendelésére. Elismerte, hogy a tagállamokat a transzferárak meghatározása során mérlegelési mozgástér

---

kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 96. pont; T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 109-110. pont.

<sup>983</sup> Ahogy azt korábban jeleztük, az egyes ügyek részletes elemzése helyett arra helyeztük a hangsúlyt, hogy a törvényszéki eljárások során azokat a közös vizsgálati szempontokat tekintjük át újra, amelyeket még a bizottsági szakaszban a szakértők és a tagállamok a leginkább bíráltak. Éppen ezért eltekintettünk attól, hogy a Törvényszéknek az egyes ügyekben a szelektív előny teljesülésével kapcsolatban lefolytatott konkrét értékeléseit alaposabban megvizsgáljuk.

<sup>984</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 400-430. pont.

illeti meg és a Bizottság csak akkor állapíthatja meg az állami támogatás fennállását, ha olyan hibákat tár fel, amelyek révén a transzferárak nem felelnek meg a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének. Jelen ügyben Luxemburg az utóbbi feltételnek nem tett eleget, ezért nem állíthatja azt, hogy a Bizottság a vizsgálat során irreálisan pontos eredményt követelt volna meg vagy elemzési kerete nem volt előrelátható. Tekintettel arra a tényre, hogy az állami támogatási szempontú vizsgálatok az EUMSZ 107. cikke alapján folynak, nem lehet azzal érvelni, hogy a tagállami gyakorlat megfelel a magatartási kódexnek vagy az OECD Transzfer-irányelveknek. Egy adott támogatás visszatéríttetésének elrendelése nem minősül a jogi aktus visszaható hatályú alkalmazásának, mivel ennek célja a jogellenesség megszüntetése és a korábbi helyzet visszaállítása. A súlyos gazdasági kockázatok esetleges fennállása sem zárja ki a visszatéríttetés elrendelését, ráadásul jelen esetben ez a kockázat nem létezik: az érintett összegek annak állami kiadásaira vannak rendelve és nincs szó a feltételes adómegállapítás intézményének megkérdőjelezéséről. Végezetül a Bizottság elegendő információt szolgáltatott ahhoz, hogy Luxemburg megbecsülhesse a visszatérítendő támogatás összegét.

A védelemhez való jog megsértése vonatkozásában Luxemburg arra hivatkozott, hogy a támogatás számszerűsítése lehetőségének hiányában nem lehet eleget tenni a visszafizetési kötelezettségnek. Ennek háttérében az áll, hogy mind az OECD, mind a Bizottság szerint nincs egy helyes transzferár, hanem csak a helyes árak széles tartománya és nincs valós mozgástér arra, hogy eltérjen a bizottsági határozatban javasolt módszertől. A Törvényszék ezt az érvet is elvetette és megjegyezte, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az is elegendő, ha a Bizottság megfelelő információt szolgáltat ahhoz, hogy a tagállam maga számítsa ki a visszatérítendő összeget. E tekintetben pedig árulkodó, hogy Luxemburg nem hivatkozott ezen információk hiányára. Mindkét érvcsoportot tehát el kell utasítani, mivel a visszatéríttetés elrendelése nem sérti az uniós jog általános elveit.

Az Engie ügyben<sup>985</sup> Luxemburg és a multinacionális vállalat egyaránt azt állította, hogy a visszafizetetés elrendelése sértene a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvét, mivel:

- a Bizottság új irányvonala – amely következik a feltételes adómegállapítások szelektivitásának általános társasági adórendszeren alapuló referenciarendszer céljára tekintettel történő vizsgálatából, valamint a joggal való visszaélésre vonatkozó rendelkezés alkalmazásának mellőzéséből – nem volt előrelátható,
- a Bizottság burkolt adóharmonizációt hajtott végre.

<sup>985</sup> T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 489-509. pont.

A fentiekhez az érintett felek még hozzáteszik, hogy az adóintézkedések vonatkozásában a bizottsági gyakorlatban akad a visszafizetési kötelezettség mérséklésére példa, ha a vizsgálatok bonyolultsága veszélyeztette a jogbiztonságot. A Törvényszék ezzel szemben arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság nem sértette meg a jogbiztonság elvét, mivel megközelítésében nincs semmi újszerű: a kérdéses feltételes adómegállapítások szelektivitásának bizonyítása az állandó ítélkezési gyakorlaton nyugszik. Ebből adódóan hasonló a helyzet a jogos bizalom védelme elvének esetében is, ugyanis a Bizottság magatartásával az érintettekben nem keltett megalapozott várakozásokat a tekintetben, hogy az említett feltételes adómegállapításokat az állami támogatásokra vonatkozó szabályok betartásával nyújtották. Mindkét érvcsoportot tehát el kell utasítani, mivel a visszatérítetés elrendelése nem sérti az uniós jog általános elveit.

A Törvényszék tehát az általános jogelvek sérelmét végül nem állapította meg és mindkét ügyben elrendelte a támogatások visszafizetetését. Habár korábban azt mondtuk, hogy a tagállamok – a szakértők állásfoglalásai miatt is – joggal bízhattak abban, hogy a Törvényszék nekik ad igazat, nem volt teljesen váratlan ennek ellenkezője. Hiszen azáltal, hogy a Törvényszék a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének alkalmazását nem minősítette új irányvonalnak, egy jelentős ellenérvvel lett kevesebb. A tagállamok az általános jogelvek sérelme kapcsán a bizottsági szakaszhoz képest nagyon hasonló jogalapokat vetettek fel, a Törvényszék pedig szinte ugyanazzal az érveléssel utasította el ezeket, mint korábban a Bizottság. Többek között kimondta, hogy:

- a feltételes adómegállapítások, a többi adóintézkedéshez hasonlóan, állami támogatási szempontú vizsgálatok alá vonhatók, melyek az EUMSZ 107. cikke alapján zajlanak, az OECD Transzferár-irányelvek csak iránymutatásul szolgálnak a Bizottság számára,
- önmagában az utóbbira hivatkozva nem lehet igazolni a tagállami gyakorlatot (bár a Bizottság korábban jelezte, hogy ha egy feltételes adómegállapítás megfelel ezeknek az elveknek, akkor valószínűleg nem állapít meg állami támogatást),
- ez viszont nem jelenti azt, hogy a jogintézményt megkérdőjeleznék,
- a tagállamok a transzferárak meghatározása során mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, de ezeknek eleget kell tenniük a piaci alapú eredmény megbízható megközelítése követelményének,
- a súlyos gazdasági kockázatok esetleges fennállása sem zárja ki a visszatérítetés elrendelését,

- egy adott támogatás visszatéríttetésének elrendelése nem minősül a jogi aktus visszaható hatályú alkalmazásának,
- a Bizottságnak nem kell számszerűsítene a visszatérítendő támogatás összegét, elegendő, ha olyan információkat szolgáltat, amelyekből a tagállam megbecsülheti a kérdéses összeget.

A fentiekből arra következtethetünk, hogy a Törvényszék lényegében véve egyetért a Bizottság gondolatmenetével, mivel lépésről lépésre elfogadja az érvelését a legfontosabb kérdésekben (referenciarendszer, szokásos piaci ár elve, szelektív előny), amelyen nem változtat az a tény, hogy néhány metodológiai kérdésben kritizálta (pl: pontos eredmény megkövetelése a transzferárak meghatározása során, módszertani hibák megítélésének kérdése). A Törvényszék érvelése azonban az általános jogelvek vonatkozásában sem meggyőző. Habár az valóban nem vitatható, hogy a feltételes adómegállapítások – a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiája ellenére – az állami támogatási szempontú vizsgálatok tárgyai lehetnek, az azonban aggályos, hogy a Törvényszék jóváhagyta a bizonytalan jogi alapokon bizottsági értelmezését a szokásos piaci árak, teret engedve ezzel a jogbizonytalanságnak. Hiszen innentől kezdve, ha a tagállamok az OECD standardokat követik, akkor a Bizottság esetlegesen állami támogatást állapíthat meg, míg, ha a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését követik, akkor a belső piac szabályait sérthetik meg. Ezzel tulajdonképpen a Törvényszék – érvelésével ellentétben – indirekten aláássa a feltételes adómegállapítások jogintézményét is, mivel a multinacionális vállalatok abban a hiszemben nyújtották be annak idején a kérelmeiket a tagállami adóhatóságokhoz, hogy ez a lépés erősíti a jogbiztonságot és a kiszámíthatóságot. A korábbi bizottsági határozatok alapján kialakult gyakorlatra pedig mind a tagállamok, mind a multinacionális vállalatok építhettek. Nem igaz az a törvényszéki állítás, hogy a Bizottság irányvonala változatlan: az OECD Transzferár-irányelvek és standardok alkalmazását felváltotta a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése. Ez a változás pedig hirtelen, a jelen ügyek nyitó döntései után következett be, amelyre az érintettek nem számíthattak. A Bizottság ebben a helyzetben – ahogy azt korábban részleteztük – követhette volna azt a korábbi gyakorlatát, hogy – mivel a megelőző bizottsági határozatok alapján kialakult gyakorlat és paradox módon a Bizottság által előszeretettel hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügyben született ítélet jogos elvárást keltett az érintettekben – nem rendel el visszafizetést vagy lefolytatja a Racke-tesztet és annak fényében dönt a visszafizetés kérdéséről. A Törvényszék azonban lényegében véve magáévá téve a bizottsági felfogást, ezeket a kérdéseket érdemben meg sem vizsgálta. Noha a visszatérítés elrendelése önmagában véve nem eredményez súlyos gazdasági kockázatot, a feltételes adómegállapítások jogintézményének indirekt aláírása viszont hosszú

távon járhat negatív gazdasági következménnyel, mivel a jogintézmény egyik célja éppen a beruházások elősegítése.<sup>986</sup> e A törvényszéki ítéletek fényében tehát úgy tűnt, hogy azoknak a szakértőknek lesz igazuk, akik szerint a Bizottság gyakorlata illeszkedik a Bíróság esetjogához, illetve az állami támogatások ellenőrzése természeténél fogva visszamenőleges hatályú. Amennyiben a Bíróság is hasonlóképpen dönt ezekben az ügyekben, akkor a tagállamoknak jelentősen csökkenni fog a mozgásterük a közvetlen adók területén, annak ellenére, hogy ezen a területen hivatalosan továbbra is a tagállami szuverenitás elve érvényesül.

### 5.3.7. Egyéb felmerült kérdések

Mielőtt foglalkoznánk a szakértői reakciókkal, valamint rátérnénk arra, hogy a Bíróság hogyan döntött ezekben a kiemelt jelentőségű kérdésekben, érdemes röviden kitérni azon egyéb, a törvényszéki eljárások során felmerült kérdésekre, amelyeknek a későbbiekben még fontos szerepük lehet az ügyek végkimenetele szempontjából. E tekintetben az alábbi témákat célszerű áttekintenünk:

- támogatási programnak való minősítés kérdése,
- a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés szelektív alkalmazása állami támogatáshoz vezet,
- letelepedés szabadsága,
- hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének megsértése.

Mind az Engie,<sup>987</sup> mind a Belga többletnyereség adó ügyben<sup>988</sup> előkerült a támogatási programnak való minősítés kérdése (a Törvényszék érintőlegesen a brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyben<sup>989</sup> is foglalkozott vele). Érdekes, hogy míg előbbi esetben az érintettek azt rótták fel a Törvényszék, hogy a Bizottság a szóban forgó feltételes adómegállapítások vonatkozásában nem azonosított támogatási programot, addig utóbbiban éppen a támogatási program megállapítása<sup>990</sup> képezte a vita tárgyát. A Belga többletnyereség adó ügyben a Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy nem teljesültek a támogatási programnak minősítés klasszikus feltételei, mivel a Bizottság által a program alapjául szolgáló

<sup>986</sup> HRUSHKO i. m. 352-355.

<sup>987</sup> T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 479-488. pont.

<sup>988</sup> T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91] 75-136. pont.

<sup>989</sup> T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 224-229. pont.

<sup>990</sup> A támogatási programnak minősítés kérdését a bizottsági határozatok során már elemeztük.

jogi aktusok további végrehajtási intézkedéseket igényeltek (ugyanis több, a program alapját képező lényeges elem nem az azonosított jogi aktusokból, hanem a megvizsgált feltételes adómegállapításokból összeállított mintából következett), a hatóságok érdemi mozgástérrel rendelkeztek a program valamennyi lényeges elemére vonatkozóan (az egyes kérelmek minőségi és mennyiségi értékelését is elvégezték), valamint az azonosított jogi aktusok nem határozták meg általános és elvont módon a támogatási program kedvezményezettjeit (a Bizottság által hivatkozott jogi aktus alapján további végrehajtási intézkedések nélkül nem lehet meghatározni a kedvezményezetteket, mivel az azonosított csoportnál konkrétabb kategóriába tartoznak). Önmagában ez azonban még nem zárja ki a támogatási program fennállását, ha a Bizottság bizonyítani tudja, hogy a feltételes adómegállapításokból összeállított minta szisztematikus megközelítés fennállását igazolja. E tekintetben viszont a Törvényszék többek között megjegyezte, hogy a Bizottság sem a mintát, sem annak reprezentativitását nem indokolta meg érdemben, továbbá a vizsgálatba bevont több feltételes adómegállapítási határozatokból hiányoznak a támogatási program lényeges elemei. Az említett hiányosságok kapcsán pedig nem vehetők figyelembe a Bizottság által a Törvényszék előtt folyó eljárásban a mintára vonatkozóan szolgáltatott kiegészítő információk sem, mivel ezzel – a vitatott határozattól idegen indokokra támaszkodás miatt – a Törvényszék túllépné a felülvizsgálati jogkörének korlátait. Ráadásul a kiegészítő információk szintén arra világítanak rá, hogy a belga hatóságok mérlegelési mozgástérrel rendelkeztek és nem pusztán a jogszabályok technikai alkalmazásáról volt szó (az említett feltételes adómegállapításokban előforduló változatos helyzetekre egyedi válaszokat adtak). Így nem beszélhetünk egy szisztematikus megközelítés fennállásáról, amely feltétele a támogatási programnak minősítésnek. Az Engie ügyben a multinacionális vállalat – éppen a Belga többletnyereségadó ügyre hivatkozva – azt állította, hogy ha a szóban forgó feltételes adómegállapításokra vonatkozó jogszabályokat és a közigazgatási gyakorlatot vesszük, akkor támogatási programot kellett volna a Bizottságnak megállapítania. Az Engie arra hivatkozott, hogy a feltételes adómegállapítások által jóváhagyott finanszírozási struktúrák bármely luxemburgi vállalkozáscsoport számára nyitva álltak és egy adott kategóriába tartozó vállalkozások – a közvetlen ZORA kölcsönt alkalmazó vállalatcsoportok – részesülhettek ugyanabban az adóügyi megítélésben. A Törvényszék viszont elutasította az Engie érveit. Kiemelte, hogy az Engie és a ZORA kölcsönt alkalmazó vállalatcsoportok nem részesültek ugyanolyan adóügyi elbánásban, továbbá önmagában nem zárja ki az egyedi támogatásnak való minősítést az a tény, hogy ha általános rendszert alkalmazó intézkedésről van szó, hiszen a Bizottságnak nem kell előzetesen bizonyítania a rendszer

alapjául szolgáló rendelkezések vonatkozásában a támogatási programnak minősülést még ha így is lenne.

Mindkét ügy jól mutatja, hogy az uniós intézmények (Bizottság, bíróságok) széles mozgástérrel rendelkeznek a tekintetben, hogy milyen tagállami adóintézkedéseket minősítenek támogatási programnak. Akár a klasszikus feltételek nem teljesülése esetén is meg lehet állapítani a támogatási program létét egy konkrét ügyben, feltéve, ha a Bizottság az általa összeállított minta segítségével bizonyítani tudja a szisztematikus megközelítés fennállását. A tagállamok viszont nehezen tudják meggyőzni az uniós intézményeket egy támogatási program létéről, még ha általános rendszert alkalmazó intézkedésről is van szó. Ugyanakkor az is látszik, hogy – amint azt korábban említettük – a támogatási program fogalmi elemeinek értelmezése vonatkozásában hiába támaszkodik erősen az uniós ítélkezési gyakorlat a Bizottság gyakorlatára, ez még messze nem jelent garanciát arra nézve, hogy egy konkrét ügyben az uniós bíróságok nem fogják felülbírálni a Bizottságot, ha érvelését érdemben nem képes alátámasztani.

Szintén az Engie üggyhez kötődik a következő téma is, melynek során az volt a kérdés, hogy a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés szelektív alkalmazása állami támogatáshoz vezethet-e.<sup>991</sup> Az érintett rendelkezés kimondta, hogy az adókötelezettség nem kerülhető meg vagy csökkenthető a polgári jogi formák és lehetőségek visszaélésszerű felhasználásával és visszaélés esetén az adót úgy kell kivetni, ahogy a gazdasági ügyleteknek, tényeknek és körülményeknek megfelelő jogi struktúra esetén kivetésre kerülne. A Bizottság határozatában kiemelte, hogy az Engie számára kibocsátott feltételes adómegállapítások alapján a ZORA kölcsönre<sup>992</sup> számított akkréción után a leányvállalatok, közvetítő társaságok vagy érintett holdingtársaságok szintjén nem került sor adóztatásra. Ezzel a Bizottság szerint egyrészt az a probléma, hogy más finanszírozási módok is elérhetőek lettek volna, amelyek nem eredményezték volna a leányvállalatok által generált jövedelmek adó alóli mentesülését, másrészt a jövedelemadóról szóló törvény ide vonatkozó cikke értelmében is legfeljebb csak az adóztatás elhalasztására kerülhetett volna sor, harmadrészt semmilyen adójogi indok sem hozható fel: mindössze a jelentős adómegetakarítás elérése volt a cél. Így ez az intézkedés szelektívnek minősül, mivel főszabály szerint más vállalkozás számára nem volt elérhető. A Törvényszék a kérdést a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés kumulatív

<sup>991</sup> T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 384-478. pont.

<sup>992</sup> Az anyavállalat által közvetlenül, közvetítő társaság beavatkozása nélkül a leányvállalata javára kibocsátott kölcsön.

feltételein keresztül vizsgálta meg. A felek között nem volt vita a tekintetben, hogy az Engie a szóban forgó adómegállapítás által jóváhagyott magánjogi formákat használt. Ezzel szemben a többi három kritérium esetében komoly vita bontakozott ki, mivel mind az Engie, mind Luxemburg vitatta ezek teljesülését. A Törvényszék az adóteher csökkentésére vonatkozó kritérium kapcsán hangsúlyozta, hogy a konstrukció következtében sem a leányvállalatok (adóköteles jövedelmükből levonhatják a ZORA kölcsönre számított akkréciót), sem a közvetítő társaságok (nem adóznak az akkréció után a holdingtársaságokkal kötött előrefizetett határidős adásvételi szerződés miatt), sem pedig az érintett holdingtársaságok (a részesedésekből származó – amelyek alkalmazásuk alapján gazdasági szempontból megfelelnek a ZORA kölcsönre számított akkréciónak – jövedelmekhez kapcsolódó adómentességben részesülnek) szintjén nem kerül sor adófizetésre, amely ellentétes a jövedelemadóról szóló törvény ide vonatkozó rendelkezésével (legfeljebb halasztott adófizetésről lehetne szó). A jogi konstrukció esetében az Engie, illetve Luxemburg azzal érveltek, hogy helyénvaló volt az érintett tevékenységi ágazatok leányvállalatokra történő átruházásának finanszírozása érdekében közvetítő társaság közreműködését magában foglaló ZORA kölcsönhöz folyamodni, mivel más finanszírozási módok alkalmazása a jelen esetben nem lett volna járható út, továbbá az adóalanyoknak joguk van a legkevésbé adóztatott finanszírozási mód választására. Ezzel kapcsolatban a Törvényszék elismerte ugyan, hogy a konstrukció lehetővé teszi a tevékenységi ágazatok érintett leányvállalatokra történő átruházásának finanszírozását, viszont ez egyúttal az adóztatás elmaradásához is vezet, amely ellentétes a tagállami jogalkotó szándékával és egyébként más finanszírozási módok könnyen hozzáférhetőek voltak. Utóbbiak igénybevételével azonban sor került volna a nyereség megadóztatására. Az utolsó kritérium (nem adójogi indokok hiánya) kapcsán az Engie és Luxemburg egyaránt elismerték, hogy a finanszírozási művelet nem kizárólag adójogi célt követett, de azt valós üzleti indokok (pénzügyi kockázatok csökkentése) vezérelték. Emellett azt is felhozták, hogy az Anya- és Leányvállalati irányelvbe csak 2015-ben került bele a visszaélés-elleni rendelkezés, továbbá a 2016/1164-es számú tanácsi irányelv értelmében egy ügylet nem minősül visszaélésszerűnek, ha a gazdasági valóságot tükrözi. Ezzel szemben a Törvényszék rávilágított arra, hogy az alternatív finanszírozási módok, mint például a tőkejuttatás, nem feltétlenül növelték volna a kockázatot, erre vonatkozóan az érintettek nem terjesztettek elő érdemi bizonyítékot. Végezetül elutasította azokat az érveket is, amelyek a kedvező adójogi bánásmódot vitatták, valamint a letelepedés szabadságának megsértésére hivatkoztak. Előbbi tekintetében leszögezte, hogy az Engie csoporthoz – a joggal való visszaélésre vonatkozó rendelkezés által követett célra nézve – hasonló ténybeli és jogi



helyzetbe lévő más luxemburgi adóalanyok nem számíthattak hasonló jellegű kedvező adójogi bánásmódra, amelyet a luxemburgi közigazgatási gyakorlat is igazol. Utóbbi kapcsán pedig megjegyezte, hogy a tisztán belső jogi helyzet miatt a letelepedés szabadságának sérelme főszabály szerint nem állhat fenn. Ráadásul, ha mégis fennállna, akkor is igazolható lenne annak korlátozása, tekintettel a joggal való visszaélés elleni küzdelemre. Így – hasonlóan a Bizottsághoz – a Törvényszék is megerősítette, hogy a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés szelektív alkalmazása állami támogatáshoz vezet.

Az Engie ügyben felmerült komplex kérdés ismét rámutat arra a tényre, hogy nemcsak szubvenciók, hanem különböző adóintézkedések révén is megvalósulhat állami támogatás. Hiszen az állandó ítélkezési gyakorlat tükrében itt olyan intézkedésekről beszélhetünk, amelyek a multinacionális vállalatok költségvetésének általános terheit enyhítik. Figyelembe véve, hogy a négy kritérium közül háromban is éles vita bontakozott ki a felek között, várhatóan a Bíróság előtt folyó eljárásban is előkerül ez a téma. Különösen az lesz majd érdekes, hogy a Bíróság – hasonlóan a Bizottsághoz és a Törvényszékhez – szintén megállapítja-e a tagállami jogalkotói szándékkal való szembekerülést, illetve hogyan fogja megítélni a pénzügyi kockázatok kérdését. Utóbbi terén ugyanis az érintettek – elismerve azt, hogy nem kizárólag adójogi célt követtek – valós üzleti indokokra és uniós irányelvekre is hivatkoztak. A letelepedés szabadsága csak érintőlegesen merült fel, de ezzel kapcsolatban is lehet még vita a jövőben, bár e téren a Törvényszék érvelése nehezen vitatható.

A brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyében viszont – a hátrányos megkülönböztetés tilalma megsértése mellett – központi kérdés volt a letelepedés szabadsága,<sup>993</sup> amely ugyan nem a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése kapcsán vetődött fel, de fontos ezt is megvizsgálunk. A jogvita háttérében az állt, hogy az Egyesült Királyság szerint az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok csak olyan esetekben írtak elő adófizetési kötelezettséget, amelyekben nagy a visszaélés vagy az Egyesült Királyságból származó nyereségek mesterséges átirányításának kockázata. A minősített hitelekbeli (olyan csoporton belüli hitelek, amelyeket az ellenőrzött külföldi társaság nyújt a multinacionális csoport más, az Egyesült Királyságban nem letelepedett tagjai részére<sup>994</sup>) nyereséget elérő ellenőrzött külföldi társaságok tekintetében ez a kockázat nem áll fenn, mivel annak háttérében gazdasági tevékenység van. A minősített hitelekbeli származó nyereség adómentességét

---

<sup>993</sup> T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 121-181., illetve 197-203. pontok.

<sup>994</sup> T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 8. pont.

emellett a letelepedés szabadsága is indokolja. Ezzel szemben a nem minősített hiteleknél (az egyesült királysági kapcsolt társaságoknak vagy harmadik feleknek nyújtott hitelek) nincs gazdasági cél (mesterséges jelleg), tehát itt a kockázat jelentős és ezért nincs szó mentességről. A Törvényszék az érvek kapcsán elismerte, hogy a brit adórendszer területiségi elve miatt főszabály szerint az ellenőrzött külföldi társaságok által elért nyereségek nem adóztathatók meg az Egyesült Királyságban. Ugyanakkor megjegyezte, hogy ez alól kivételt képez az az eset, ha ezek a nyereségek olyan, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező jogalanynak tulajdoníthatók, amely a pénzeszközök vagy az e nyereségeket termelő hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciók forrása volt. Ebben az esetben ugyanis azokat mesterségesen átirányítottak kell tekinteni, amely egyúttal azt is jelenti, hogy különadót kell fizetniük az Egyesült Királyságban. Ez viszont nem korlátozódik csupán a nem minősített hitelekre, mivel mindkét hiteltípus körébe tartozó helyzetek ténybeli és jogi szempontból összehasonlíthatók, amennyiben azok nem kereskedési pénzügyi nyereséget eredményezhettek az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciókból adódóan. Utóbbi esetkör tehát eleget tesz a mesterséges átirányítás kockázatára vonatkozó kritériumnak, vagyis az adómentesség – szemben a tagállam állításával – nem indokolható. Az Egyesült Királyság által felhozott Cadbury ítélet<sup>995</sup> sem igazolja a hiteltípuson alapuló megkülönböztetést, mivel ott a tisztán mesterséges ügyletekre korlátozódó adófizetési kötelezettséget előíró tagállami szabályozás kapcsán állapította meg a Bíróság, hogy nem sérül a letelepedés szabadsága. Jelen ügyben azonban – mint láthattuk – a mesterséges jelleg nem korlátozódik a nem minősített hitelekre. Szintén ehhez az ügyhöz kapcsolódik a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének állítólagos megsértése is,<sup>996</sup> amelyet a multinacionális vállalat (ITV) vetett fel arra hivatkozva, hogy a Bizottság korábbi határozataiban más csoporton belüli finanszírozási ügyleteket az állami támogatások szempontjából kedvezőbben kezelt, mint a jelen ügyben. A Bizottság azzal védekezett, hogy az említett határozatok eltérő helyzetekre vonatkoztak. A Törvényszék kiemelte, hogy a hátrányos megkülönböztetés tilalma elve értelmében tilos az összehasonlítható helyzeteket eltérő módon, míg a különböző helyzeteket egyenlően kezelni, kivéve, ha az objektíve igazolt. A Bizottságot nem köti a korábbi döntéshozatali gyakorlata, az egyes eseteket objektíven, az EUMSZ 107. cikke tükrében kell értékelni. Ebből következően minden további nélkül megállapíthatja a szelektív előny létét, függetlenül a korábbi határozataitól. Tekintettel

---

<sup>995</sup> C-196/04. sz. ügy Cadbury Schweppes plc és Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue [ECLI:EU: C:2006:544].

<sup>996</sup> T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 210-218. pont.

arra, hogy jelen ügyben az adórendszer célja eltérő volt a korábbi határozatokéitól, semmilyen következtetést nem lehet abból levonni, hogy a Bizottság ezúttal másképp értékelt. Éppen ezért nem állapítható meg a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének a sérelme.

A brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyében felmerült jogalapok jól mutatják, hogy a bírósági eljárások során olyan tagállami érvek is előkerülhetnek, amelyek az alapszabadságokra hivatkozva kívánják megvédeni az egyébként szelektív adóintézkedést. Mind a Bizottság, mind az uniós bíróságok kihasználják azt a tényt, hogy az esetjogban nincsen általánosan elfogadott teszt arra nézve, hogy a vállalkozások mikor vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Jelen ügyben ez azt jelentette, hogy a Törvényszék egy szűk esetkörre vonatkoztatva – szemben a tagállam álláspontjával – összehasonlíthatónak minősítette mindkét hiteltípust, amellyel elejét vette a letelepedés szabadságán alapuló tagállami védekezésnek. A tagállamok továbbá gyakran próbálkoznak azzal, hogy korábbi bizottsági határozatokkal cáfolják meg a konkrét ügyben a bizottsági érvelést. Erre ezúttal is kísérletet tettek, de a Törvényszék újfent megerősítette, hogy a Bizottságot a korábbi határozatai nem kötik. Ehhez hasonlóan az esetjogra történő hivatkozásnak is megvannak a maga korlátjai, ami a Cadbury ítélet kapcsán kirobbant értelmezési vita során megfigyelhető volt.

Összességében véve azt mondhatjuk, hogy az előbb elemzett négy kérdésben is további viták várhatók még a Bíróság előtt, elsősorban a támogatási programnak való minősítés, valamint a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés tekintetében. Jól látszik, hogy a hagyományosan a tagállamok kompetenciájába tartozó közvetlen adózás területén egyre erősebben érvényesül az uniós jog: az állami támogatások jogára támaszkodva a Bizottság sikerrel tud fellépni a diszkriminatív tagállami adóintézkedésekkel szemben, amelyet alapvetően úgy néz ki, hogy a Törvényszék is támogat a jelen vizsgálatok során. Érdemes lesz majd megfigyelni, hogy a Bíróság követni fogja-e ezt az irányvonalat vagy a leginkább vitatott kérdésekben a tagállamok mellé áll.

### **5.3.8. Szakértői kritikák a törvényszéki ítéletekkel szemben**

Előtte viszont célszerű kitérnünk a törvényszéki ítéletekre adott szakértői reakciókra. Előzetesen kemény reakciókra lehetett számítani, figyelembe véve azt a tényt, hogy korábban, a tagállamokhoz és a multinacionális vállalatokhoz hasonlóan, a legfontosabb kérdésekben (referenciarendszer, szokásos piaci ár bizottsági értelmezése) a legtöbben éles kritikákat fogalmaztak meg a Bizottsággal szemben. E téren – ahogy látni fogjuk – gyökeres változások álltak be, a törvényszéki ítéleteket követően a nemzetközi szakirodalomban fokozatosan

enyhültek a bírálatok és egyre inkább megoszlott a szakértők véleménye még az olyan kérdésekben is, amelyekben korábban egyértelműen kritikus álláspontot képviseltek. Ez utóbbi fejlemény valószínűsíthetően annak köszönhető, hogy a Törvényszék – noha lényegében véve elfogadta a bizottsági érvelés legfontosabb pontjait – több esetben (pl: módszertani hibák megállapítása nem elegendő az előny megállapításához, OECD Transzferirányelvek alkalmazhatóságának korlátozása stb.) is finomította a Bizottság törekvéseit, valamint számos ügyben (elsősorban a szelektív előny nem teljesülése miatt) megsemmisítette a bizottsági határozatokat. Amennyiben a részletekbe megyünk, akkor azt mondhatjuk, hogy az álcázott adóharmonizáció, a szelektív előny problematikája, valamint az általános jogelvek sérelme háttérbe szorultak és a szakértők elsősorban a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésével, illetve kisebb mértékben a széles referenciarendszer kérdésével foglalkoztak. Természetesen ez közel sem jelenti azt, hogy ezek a témák elvesztették volna jelentőségüket, csak – a legvitatottabb kérdések mellett – inkább indirekt formában kerültek elő. Például több szakértő úgy vélte, hogy – a feltételes adómegállapítások állami támogatási szempontú vizsgálatának tényével egyetértve – a Törvényszék ítéleteivel gyakorlatilag teret engedett az álcázott adóharmonizációt eredményező bizottsági törekvéseknek. Leopoldo Parada a Törvényszék a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését „legalizáló” döntése kapcsán kiemelte, hogy ez sérti a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját, valamint veszélyezteti a feltételes adómegállapítás intézményét.<sup>997</sup> Alapvetően hasonló állásponton volt az Ivan Lazarov-Svitlana Buriak szerzőpáros,<sup>998</sup> valamint Békés Balázs is. Utóbbi hangsúlyozta, hogy azzal, hogy a Törvényszék az EUMSZ 107. cikkének immanens részévé nyilvánította a szokásos piaci ár elvének a Bizottság által kidolgozott definícióját, felülírja a transzferárazással kapcsolatos tagállami szabályozásokat.<sup>999</sup> Szintén ezt a nézetet képviselte, bár meglehetősen indirekten fogalmazva, a Beckett Cantley-Geoffrey Dietrich szerzőpáros, amikor közös tanulmányukban úgy fogalmaztak, hogy az Apple ügy elbukására az EU egyik válasza a tagállami társasági adórendszerek harmonizációja lehet.<sup>1000</sup> Ezzel tulajdonképpen azt sugallták, hogy a Bizottság az erős tagállami ellenállás miatt az állami támogatások jogára támaszkodva a társasági adórendszerek de facto harmonizációjára törekedett a vizsgálatok elindításával. Ugyanakkor más szakértők szerint a Törvényszék fellépett az álcázott adóharmonizációval

---

<sup>997</sup> PARADA i. m. 57-58.

<sup>998</sup> Ivan LAZAROV-SVITLANA BURIÁK: Is Fiat's Tank Half-Full or Half Empty? The General Court's Decision in Luxembourg v. Commission (T-755/15). *International Transfer Pricing Journal*, vol. 27., no. 1. (2020) 72-74.

<sup>999</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 225-226.

<sup>1000</sup> Beckett CANTLEY-Geoffrey DIETRICH: Apple v. European Commission: Losing the War on Corporate International Transfer Pricing. *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review*, vol. 45., no. 1. (2022) 16.

szemben vagy erről nem is beszélhetünk egyáltalán, mivel a Bizottság állítólagos új irányvonala valójában összhangban van az esetjoggal, illetve az uniós jog fejlődésével. Előbbi nézetet képviseli például Erdős Éva,<sup>1001</sup> míg utóbbit Cees Peters.<sup>1002</sup> A szelektív előny problematikájával, illetve az általános jogelvek sérelmével szinte alig foglalkoztak a szakértők. Ez egyrészt betudható annak, hogy a törvényszéki ítéletek nyomán kevesebben állították már a bizottsági irányvonal újszerűségét (általános jogelvek sérelme), másrészt a szelektivitás és az előny együttes vizsgálatát pusztán formalitásként kezelték, amelynek gyakorlati jelentősége nincs.<sup>1003</sup> Érdekes, hogy a korábban kiemelt jelentőségűnek minősített széles referenciarendszer kérdése ezúttal nem igazán kapott hangsúlyt. Ennek ellenére e téren a kritikai szemlélet továbbra is jelen van. Az Ivan Lazarov-Svitlana Buriak szerzőpáros például rámutatott arra, hogy a Törvényszék a Fiat ügyben nem folytatott le érdemben vizsgálatot a független és integrált vállalatok összehasonlíthatósága vonatkozásában. Mindössze csak azt mondta ki, hogy ha a nemzeti jog nem tesz különbséget a két vállalatípus adóztatása között, akkor azok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak. Ez viszont egy olyan széles megközelítést eredményez, melynek következtében egy uniós tagállam valamennyi vállalata összehasonlítható helyzetbe kerül. Az érvelés hasonlóságot mutat a Bíróság Gibraltar ítéletében lefektetett elvekkel, amely viszont egy rendkívül speciális ügy volt: a referenciarendszerként szolgáló társasági adórendszer egészében de facto szelektív volt. A Fiat ügyben azonban más volt a helyzet: itt a vizsgált intézkedés a luxemburgi transzferárazási szabályoktól eltérő APA volt.<sup>1004</sup> Békés Balázs pedig a Törvényszék Fiat és Starbucks ügyekben hozott ítéleteit kommentálva úgy vélekedett, hogy a független és az integrált vállalatok összehasonlíthatóságának kérdése a jövőben még további jogviták tárgya lesz.<sup>1005</sup> Az is megfigyelhető ellenben, hogy egyre többen fogadják el legalább impliciten a két vállalatípus összehasonlíthatóságának a jogszerűségét.<sup>1006</sup> Ez kétségtelen elmozdulást jelez a korábbi, erősen kritikus állásponhoz képest, amely többek között gazdasági logikai érvekkel cáfolta a

<sup>1001</sup> ERDŐS Éva: A digitális gazdaságra ható adójogi környezet adóharmonizációjának eszközei az Európai Unióban és a nemzetközi adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/3. különszám 57-61.

<sup>1002</sup> Ennek kapcsán lásd például: Cees PETERS: The Starbucks decision of the General Court (Cases T-760/15 and T-636/16): Stepping stone towards a sustainable solution? In: Michael LANG-Pasquale PISTONE-Alexander RUST-Josef SCHUCH-Claus STARINGER-Alfred STORCK (eds.): *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2019*. Series on International Tax Law, Volume 119. Vienna, Linde, 2020. 1-10.

<sup>1003</sup> PARADA i. m. 56-57.

<sup>1004</sup> LAZAROV-BURIAK i. m. 73.

<sup>1005</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 232-233.

<sup>1006</sup> Ennek kapcsán lásd például: Ruth MASON: State Aid Enforcement After Amazon. *Tax Notes International*, vol. 102 (May 31, 2021) 1172., Cees PETERS: Critical Analysis of the General Court's 'EU Arm's Length Tool': Beware of the Reflexivity of Transfer Pricing Law! *EC Tax Review*, vol. 31., no. 1. (2022) 34., PETERS (2020) i. m. 1-10.

Bizottság ezirányú érvélését. Ebben szerepet játszhat, hogy a Törvényszék csak feltételesen engedi meg az összehasonlíthatóságot: ha a nemzeti jog nem tesz különbséget az adóztatás kapcsán. Az uniós jog szupremáciájából mindemellett következik, hogy az állami támogatások joga felülírja a nemzeti jogot, ha egy olyan rendelkezésről van szó, amely torzítja a versenyt a belső piacon. Az integrált vállalatok jellegzetessége (csoporton belüli ügyleteket nem a piac határozza meg) megkívánja az összehasonlíthatóságot az előny megállapításához. A szakértők körében kétségtelenül a legvitatottabb törvényszéki lépés a – néhány megkötéssel – szentesített szokásos piaci ár bizottsági értelmezése volt. Ennek megfelelően a törvényszéki ítéletek után számos szakértő fogalmazta meg kritikáját. Leopoldo Parada szerint a Törvényszék ezzel megsértette a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját, ráadásul a Bizottság akkor is élhet ezzel az eszközzel, ha a tagállam jogrendje egyébként nem tartalmazza egyáltalán a szokásos piaci ár elvét. Emellett a feltételes adómegállapítás intézménye is veszélybe kerülhet, mivel a korábbi, akár az OECD Transzfer-irányelveken alapuló feltételes adómegállapítások is állami támogatásnak minősülhetnek a jövőben.<sup>1007</sup> Lényegében véve hasonlóan látta a helyzetet Békés Balázs is.<sup>1008</sup> Ruth Mason úgy vélte, hogy a törvényszéki ítéletek – bár jóváhagyták – több szempontból is korlátokat állítottak a Bizottság elé, amikor a szokásos piaci ár saját értelmezését kívánja alkalmazni az állami támogatási ügyekben. Remélhetőleg a Bíróság majd még tovább megy és felülbírálja a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének az alkalmazhatóságát.<sup>1009</sup> Szintén a Törvényszéket kritizálta a Ivan Lazarov-Svitlana Buriak szerzőpáros, amikor közös tanulmányukban amellet foglaltak állást, hogy a szokásos piaci ár elve nem képezi elválaszthatatlan részét az EUMSZ 107. cikkének, ennek kimondása álcázott adóharmonizációhoz vezethet. Ráadásul a Törvényszék azt sem magyarázta meg, hogy a Bizottság által használt szokásos piaci ár elvének tartalma pontosan honnan származik. Azzal, hogy a Bizottságnak lehetővé teszi az OECD Transzferár-irányelvek felhasználását a vizsgálatok során, soft law-val pótolja a lényeges tartalmi hiányosságokat. Ez viszont több szempontból is problematikus: egyrészt az Irányelvek csak akkor kötelezhetik a tagállamokat, ha azokat előbb implementálták a saját jogrendjükbe, másrészt az Irányelvek felhasználásával az uniós jog sajátos (OECD) harmonizációja valósul meg, ami sem a Bizottságnak, sem a Törvényszéknek nem lehet célja.<sup>1010</sup> A korábbi, szinte egyöntetűen elutasító jellegű kritikák mellett azonban a törvényszéki ítéleteket követően megjelentek olyan

---

<sup>1007</sup> PARADA i. m. 57.

<sup>1008</sup> BÉKÉS (2019) i. m. 225-226., 232-233.

<sup>1009</sup> MASON (2021) i. m. 1176-1178.

<sup>1010</sup> LAZAROV-BURIAK i. m. 72.

hangok is, amelyek alapvetően elfogadták azt a tényt, hogy az EUMSZ 107. cikkének immanens részét képezi a szokásos piaci ár elve, mindössze annak gyakorlati alkalmazásával, illetve a tartalmi hiányosságokkal kapcsolatban fogalmaztak meg bírálatokat. Dionysios Pelekis szerint a Bizottság komoly sikerként értékelheti, hogy a Törvényszék az ítéleteiben – ha megkötésekkel is – jóváhagyta a szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezését. A Törvényszék ugyan kimondta, hogy a különböző transzferármeghatározási módszerek alkalmazása során – a Bizottság érvelésével szemben – csak közelítő értékeket kaphatunk, viszont többek között nem nyújtott ahhoz érdemi útmutatást, hogy mit kell érteni az ezen módszerek alkalmazása kapcsán felmerülő inherens pontatlanságon. A szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezése ezért jelenleg inkább kiforratlannak tekinthető, amelynek objektív kritériumait sem a bizottsági gyakorlatból, sem az uniós esetjogból nem lehet még azonosítani. Az egyébként jogi kötőerővel nem rendelkező OECD Transzfer-irányelvek felhasználása pedig csak bonyolítja a helyzetet és nem ad érdemi információt az elv lényegi tartalmát illetően. Funkcióját tekintve szorosan kötődik az előny fogalmához, amely egyúttal be is határolja a jövőbeli alkalmazhatóságát: hiszen míg az előny fogalma természeténél fogva objektív és egyértelmű, addig a szokásos piaci ár elve szükségszerűen szubjektív és közelítő jellegű, ahogy azt a Törvényszék is kifejtette az ítéleteiben.<sup>1011</sup> David G. Chamberlain arra világított rá, hogy habár a szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezése látszólag több szempontból is vitatható (gondoljunk csak a Belgium és Forum 187 ASBL ügy<sup>1012</sup> kapcsán felmerült kérdésekre vagy arra a pusztán tényre, hogy az EUMSZ 107. cikke nem is említi ezt az elvet), gazdasági logikailag mégis igazolható. Ugyanis egy vállalatcsoportnak – szemben a független vállalattal – piaci ár alatt is köthet ügyleteket a leányvállalataival, míg a független vállalatok csak piaci áron tehetik meg ezt. Mindez azt eredményezi, hogy az integrált vállalatoknak kisebb nyereséget kell jelenteniük, amely alacsonyabb adófizetési kötelezettséggel jár és így versenyelőnyre tesznek szert a független vállalatokkal szemben. Azonban az elv alkalmazása feltételes: csak akkor élhet ezzel az eszközzel a Bizottság, ha a szokásos piaci ár elvét a tagállam legalább formálisan beépítette a jogrendjébe (mint azt az Apple ügy<sup>1013</sup> is bizonyítja). Ez érthető, hiszen, ha minden tagállam a saját gyakorlata alapján alkalmazza a szokásos piaci ár elvét, akkor az visszaélésre ad lehetőséget. Éppen ezért az lenne a kívánatos, ha a Bíróság is – bizonyos megkötésekkel – jóváhagyná a szokásos piaci ár elvének

<sup>1011</sup> Dionysios PELEKIS: The Burden and Standard of Proof in the Tax Ruling Cases: A Practical Limit to the EU's Arm's Length Principle? *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 12., no. 9. (2021) 4-6.

<sup>1012</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

<sup>1013</sup> T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 217-220. pont.

bizottsági értelmezését.<sup>1014</sup> Ebben a körben érdemes még megemlíteni Cees Peters-t, aki tanulmányában<sup>1015</sup> amellelt érvelt, hogy a Törvényszék nem kíván frontális támadást indítani a tagállami jogalkotás ellen, inkább az EUMSZ 107. cikk és a szokásos piaci ár nemzetközi standardja közötti egyensúlyt akarja biztosítani (elsősorban az adóhatóságok gyakorlatára fókuszálva), amellyel azt üzeni, hogy az uniós támogatások joga nem kebelezi be a transzferárazásra vonatkozó joganyagot. Ez a szándék többek között abban is tetten érhető, hogy az „elv” helyett az „eszköz” szót használja. Ugyanakkor hangsúlyozza, hogy a Törvényszék nem nyújt megfelelő útmutatást arra vonatkozóan, hogy hogyan kellene ezt pontosan értelmezni, amely a tagállamok jogalkalmazás számára komoly nehézséget jelent. Továbbá nem veszi figyelembe a tagállami adóhatóságok diszkrecionális jogköreiből fakadó visszaélések problematikáját, amely leginkább abban mutatkozik meg, hogy a Bizottságnak a vizsgálata során azt kell bebizonyítania, hogy az alkalmazott transzferármeghatározási módszerből fakadó pontatlanságok meghaladják azt a szintet, amely az alkalmazott módszer tekintetében inherensnek számítanak. Ezáltal viszont a tagállamok és a multinacionális vállalatok nagyon könnyen hivatkozhatnak a „közelítő értékek” érvre, amely a gyakorlatban ellehetetlenítheti az állami támogatás megállapítását. A Bíróság éppen ezért nem az a feladata, hogy hatályon kívül helyezze a törvényszéki ítéleteket, hanem az, hogy az imént említett „eszközt” hatékonyabbá tegye, különös tekintettel az alkalmazott mércére, a bizonyítási teherre, valamint a velezáró pontatlanságok kritériumra.

A törvényszéki ítéleteket követő szakértői vélemények kapcsán továbbra is azzal a vonallal értünk egyet, amely fenntartotta a korábban megfogalmazott kritikákat. Ennek háttérében az áll, hogy a Törvényszék alapvetően jóváhagyta a Bizottság vizsgálati módszertanát, az általa tett megkötések érdemben nem kényszerítik a Bizottságot a gyakorlata feladására. Az esetjog – mint láttuk – alapján ugyanis erősen vitatható az az állítás, hogy a Bizottság jelenlegi vizsgálatait nem jelentenek új irányvonalat. Ebből fakadóan egyrészt meglepőnek tartjuk azokat az érveléseket, amelyek az esetjogból vagy annak továbbfejlődéséből kívánják levezetni és megvédeni a Bizottság jelenlegi vizsgálatait. Másrészt a kritikus szakértők oldaláról hiányoljuk, hogy érdemben nem foglalkoztak az általános jogelvek megsértésének kérdésével, hiszen az új irányvonal – ahogy korábban részleteztük – komoly érvet szolgáltat arra, hogy a jogbiztonság és a jogos elvárás elvét a Bizottság megsértette. Ugyanakkor az olyan, a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiájára nagy veszélyt jelentő, javaslatokkal is foglalkoznunk

<sup>1014</sup> David G. CHAMBERLAIN: *Apple, State Aid, and Arm's Length: EU General Court's Failure of Imagination. Tax Notes Federal*, vol. 168. (August 31, 2020) 1628-1631, illetve 1633.

<sup>1015</sup> Ezzel kapcsolatban lásd: PETERS (2022) i. m. 30-49.



kell, amelyek a törvényszéki ítéletek hatályon kívül helyezése helyett azt szorgalmazzák, hogy a Bíróság inkább igazítsa ki a Bizottság vizsgálati módszertanát és tegye hatékonyabbá, mivel ez esetben gyakorlatilag álcázott adóharmonizáció valósulna meg: a tagállami jogot az uniós jog fokozatosan felülírná olyan területeken, mint a transzferárszabályozás kérdése. Ehelyett inkább a Bíróságnak arra kellene törekednie, hogy felismerve a Bizottság vizsgálati módszertanának (különösen a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének) a bizonytalan jogi megalapozottságát, hatályon kívül kellene helyeznie a törvényszéki ítéleteket. Mindezek fényében – a törvényszéki ítéletek ellenére – azt várjuk, hogy a kritikus szakértőknek lesz igazuk és alapvetően konszenzus lesz a tekintetben a szakértők között, hogy célszerűbb lenne, ha a Bizottság belátná a jogszabálykezdeményezés útján való fellépés elsődlegességét a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Ez természetesen nem zárja ki az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok alkalmazását, de ez a vonal csak másodlagos lehet és a Bizottságnak fel kell hagynia az álcázott adóharmonizáció erőltetésével.

A Bizottság a törvényszéki ítéletek alapján úgy érezhette, hogy – a korábbi kritikák ellenére – összességében véve mégis sikerrel járhat a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai ellen indított vizsgálataival. Habár a számos elbukott ügy miatt több szakértő is inkább kudarcról beszélt (a Bizottság a Törvényszék elé kerülő hét ügyből papíron mindössze a Fiat, Engie és a brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyben nyert),<sup>1016</sup> azonban ez a törvényszéki ítéletek tükrében nem állta meg a helyét: a Törvényszék a Bizottságnak az eljárások során a főbb pontok tekintetében – ugyan megkötésekkel, de – igazat adott, egyedül a szelektív előny bizonyításánál merültek fel számítási problémák.<sup>1017</sup> Utóbbi a Bizottság ügy is értékelhette, hogy ha módosítja a transzferármeghatározással kapcsolatos módszertanát, akkor csökkenhet annak veszélye, hogy egy ügyet emiatt elveszítsen. E téren pedig sokat segíthet majd, ha – Cees Peters javaslata alapján – a Bíróság, különösen a szokásos piaci ár elve tekintetében, megfelelő útmutatást nyújt a gyakorlati alkalmazás vonatkozásában és pótolja a tartalmi hiányosságokat, megkönnyítve ezzel a tagállami jogalkalmazás helyzetét, valamint egyúttal a vizsgálatokat is.

<sup>1016</sup> Ennek kapcsán lásd például: PARADA i.m., MASON (2021) i. m. 1171-1178. CANTLEY-DIETRICH: i.m.

<sup>1017</sup> Ezt jól mutatja az a tény is, hogy abban a két ügyben, ahol a Törvényszéknek végül a támogatás visszafizetésének elrendelésével szemben felhozott általános jogelvek kérdésében is állást kellett foglalnia, ott kivétel nélkül a Bizottság nyert.

### 5.3.9. Bizottsági határozatok a Bíróság előtt és az ítéletekből levonható előzetes következtetések

A fenti gondolatsorral eljutottunk ahhoz a kérdéshez, hogy vajon végül hogyan végződnek a bizottsági vizsgálatok. Ahogy korábban említettük, noha még csak néhány ügyben foglalt állást a Bíróság, már látszanak a körvonalai a lassan 10 éve tartó jogi küzdelem végeredményének. A Belga többletnyereségadó ügyben hozott ítélet<sup>1018</sup> a legfontosabb kérdéseinkre ugyan még nem adott választ (a Bizottság azonban sikerként könyvelheti el, mivel a Bíróság szintén a támogatási program fennállása mellett foglalt állást, továbbá újfent megerősítésre került az a tény, hogy a feltételes adómegállapítások állami támogatási szempontú vizsgálatok alá vonhatók), ellenben a Fiat ügyben megszületett főtanácsnoki indítványok már előrevetítették a várható, a Bizottság számára kedvezőtlen, végkifejletet, amely – mint látni fogjuk – igen közel áll ahhoz a kritikus felfogáshoz, amit nemrég kifejtettünk.

Priit Pikamäe főtanácsnok az egyik indítványban – amely a multinacionális vállalat által megfogalmazott ellenérveket elemzi – a Törvényszéknek a szokásos piaci ár elve jogalapjával kapcsolatos indokolási kötelezettségét vizsgálta, ugyanakkor nem tért ki arra a kérdésre, hogy e jogalap megfelel-e a vonatkozó ítélkezési gyakorlatnak.<sup>1019</sup> A főtanácsnok összességében véve arra a következtetésre jutott, hogy a Törvényszék e kötelezettségének eleget tett. Ennek kapcsán kiemelte, hogy a Törvényszék a vitatott ítéletben részletesen kifejtette, hogy a szokásos piaci ár elvének jogalapja a nemzeti jogban keresendő. A Törvényszék szerint az elv kifejezett nemzeti jogi kodifikáció hiányában is alkalmazandó, feltéve, hogy megállapítható, hogy a társaságok adóztatását szabályozó nemzeti adórendszer célja, hogy az integrált társaságokat adózási szempontból ugyanúgy kezelje, mint a független társaságokat. A Törvényszék nem kerül azzal az érveléssel ellentmondásba, hogy jóváhagyta a Bizottság azon állítását, hogy a határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elve eltér az OECD Transzferár-irányelvektől és standardoktól. Ugyanis nem azt állapította meg, hogy szokásos piaci ár elvének jogi alapja valamely kodifikált norma, amelyet az OECD-n belül kidolgozott szokásos piaci ár elvének a nemzeti adójogba való átültetése érdekében szükségszerűen bevezettek. A Fiat továbbá tévesen értelmezte úgy a törvényszéki ítéletet, hogy az az EUMSZ 107. cikkéből vezette le a szokásos piaci ár elvét, mivel – ahogy korábban említettük – annak jogalapja a nemzeti jogban rejtőzik. A Belgium és Forum 187 ASBL ítéletre történő törvényszéki hivatkozás tehát nem alapozza

<sup>1018</sup> C-337/19. P. sz. ügy Bizottság kontra Belga Királyság és Magnetrol International [ECLI:EU:C:2021:741].

<sup>1019</sup> C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028] 56-90. pont.

meg a szokásos piaci ár elvének autonóm alkalmazását, mivel a Bíróság ebben az ügyben olyan jogkérdést bírált el, amelynek előfeltétele a szokásos piaci ár elvének a nemzeti jogba való beillesztése. Ez utóbbi tény azonban nem eredményezi azt, hogy a Törvényszék szokásos piaci ár elvére vonatkozó érvelése következetlen lenne, ugyanis nem szükséges annak alátámasztásához. A főtanácsnok szintén fontos megállapítást tett a tagállami hatóságoknak a transzferármeghatározási módszerek alkalmazása során meglévő mérlegelési mozgásterével kapcsolatban is: megerősítette azt a törvényszéki felfogást, amely mind a tagállamok, mind a Bizottság felé követelményeket fogalmaz meg a transzferár meghatározása vonatkozásában.<sup>1020</sup> Végezetül az általános jogelvek, azon belül is a jogbiztonság elve kapcsán – az állandó ítélkezési gyakorlatra hivatkozva – a főtanácsnok a szűkebb értelmezés mellett foglalt állást.<sup>1021</sup> A jogbiztonság elve a szokásos piaci ár elve alkalmazása miatt merült fel, mivel a Fiat szerint a Törvényszék nem foglalkozott azzal, hogy elmaradt az elv terjedelmének megfelelő bizottsági körülhatárolása, illetve az elvet a Bizottság visszaható hatállyal alkalmazta a már korábban megkötött feltételes adómegállapításokra. Előbbi érvet a főtanácsnok azzal utasította el, hogy ezzel a Fiat lényegében véve az állami támogatásnak való minősítésére vonatkozó bizottsági értékelés megalapozottságát vitatja, amely – ha helyt adnánk az érveknek – a gyakorlatban azt eredményezné, hogy a Bizottság a jogalkalmazás során nem tudna új megközelítéseket kialakítani. Utóbbit pedig azért vetette el, mivel az az állami támogatások Bizottságra bízott ellenőrzési feladatának tipikus megvalósítását jelenti és éppen ezért semmilyen kapcsolatban sem áll a visszaható hatállyal. Összességében véve tehát nem meglepő, hogy a főtanácsnok a Fiat fellebbezésének teljes elutasítását javasolta a Bíróságnak.<sup>1022</sup> A másik főtanácsnoki indítványban, amely a Fiat ügy kapcsán megfogalmazott írásbeli ellenérveket elemzi, szintén több fontos megállapítás született. Priit Pikamäe főtanácsnok itt több, a szokásos piaci ár elve vonatkozásában felmerült kardinális kérdésre is választ adott. Egyrészt azzal az eshetőséggel foglalkozott,<sup>1023</sup> ha a megtámadott törvényszéki ítéletet úgy kellene értelmezni, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdéséből levezethető. E tekintetben hangsúlyozta, hogy az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése nem tartalmazza az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmódot előíró általános elvet és az uniós jogalkotó sem fogadott el korábban ezzel

<sup>1020</sup> C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028] 115-118. pont.

<sup>1021</sup> C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028] 176-189. pont.

<sup>1022</sup> C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028] 204. pont.

<sup>1023</sup> C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 96-97. pont.

kapcsolatban jogi aktust, melyre a tagállami jogszabályokkal szemben hivatkozni lehetne. Éppen ezért ez az értelmezés nehezen lenne védhető. Másrészt kimondta,<sup>1024</sup> hogy a szokásos piaci ár elve csak abban az esetben alkalmazható, ha ezt az elvet beépítették az általános adóztatást jelentő és referenciarendszerként szolgáló nemzeti adórendszerbe. E feltétel igazolása érdekében nem lehet az érintett tagállam adórendszerének feltételezett céljára hivatkozni, hanem pontosan meg kell jelölni azokat a tagállami jogszabályhelyeket, amelyek ezt alátámasztják. Ellenkező esetben a tagállami adóautonómiába való indokolatlan beavatkozásról beszélhetünk. Jelen ügyben a Törvényszék ezt megsértette, mivel az általános adóztatást alkotó referenciakeretet a szokásos piaci ár elvének olyan változatára alapozta, mint a luxemburgi adójog állítólagos célkitűzése. Harmadrészt, az előző indítványhoz hasonlóan, itt is előkerült jogbiztonság elve a szokásos piaci ár elve alkalmazása miatt. Az ott elmondottakat a főtanácsnok először azzal egészítette ki,<sup>1025</sup> hogy a piacgazdasági magánbefektető elvének uniós jogba való beépítését – amely a határozathozatali gyakorlatban való első megjelenésekor szintén nem volt kidolgozva – példaként felhozva kiemelte, hogy a szokásos piaci ár elve vonatkozásában is a Bizottság határozathozatali gyakorlata és kvázi-jogalkotási tevékenysége, valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlata fogja meghatározni az alkalmazás pontos szabályait, melyhez évekre lesz szükség. Elutasította továbbá azt az írásbeli kritikát is,<sup>1026</sup> amely a tagállami adóhatóság által előre nem látható szokásos piaci ár elvének alkalmazására hivatkozva állította a jogbiztonság elvének sérelmét. E tekintetben ugyan elismerte a bizottsági megközelítés újszerűségét, mivel a Bizottság korábbi gyakorlatában ennek nincs nyoma. Azonban rávilágított arra is, hogy a Belgium és Forum 187 ASBL ítélet értelmében a Bizottság megteheti, hogy egy tagállami intézkedés állami támogatási szempontú vizsgálata során újszerű értékelést végez, amennyiben úgy ítéli meg, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének és az EUMSZ 108. cikknek a helyes alkalmazása ehhez a következtetéshez kell, hogy vezessen. Ehhez pedig nincs szükség arra, hogy a Bizottság ezt előzetesen különböző iránymutatásokban fejtse ki. Éppen ezért a jogbiztonság elvének sérelme a fenti két eset egyikében sem áll fenn. Negyedrészt a főtanácsnok hangsúlyozta,<sup>1027</sup> hogy tiltott adójogi harmonizációt jelent, ha az általános adóztatás meghatározása céljából valamely tagállami rendelkezésre hivatkozás nélkül

---

<sup>1024</sup> C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 99-112. pont.

<sup>1025</sup> C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 142-145. pont.

<sup>1026</sup> C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 157-165. pont.

<sup>1027</sup> C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 166-173. pont.

alkalmazzák a szokásos piaci ár elvét. Ez ugyanis a gyakorlatban azt eredményezi, hogy míg a tagállami adórendszer részét képező rendelkezéseket figyelmen kívül hagyják, addig olyan szabályok kerülnek felhasználásra, amelyek nem részei a tagállami adórendszernek. A konkrét esetben ez azzal járna, hogy a Bizottság által alkalmazott szokásos piaci ár elve – függetlenül az érintett tagállami adójogszabályoktól – minden tagállamra nézve kötelező lenne. A Törvényszék ennek ellenére helyt adott a Bizottság értékelésének, amellyel megsértette a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját. Az előbbiekre tekintettel a főtanácsnok indítványában azt javasolta<sup>1028</sup> a Bíróságnak, hogy helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, mivel a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor jóváhagyta a gazdasági előny fennállásának a szokásos piaci ár olyan elvét magában foglaló referenciakeretre tekintettel történő vizsgálatát, amely nem a nemzeti adójogból ered.

A Fiat ügyben megszületett főtanácsnoki indítványok alapján azt mondhattuk, hogy kardinális kérdésekben foglaltak állást, s noha jogilag nem kötik a Bíróságot, mégis jelentős befolyással bírnak annak döntéseire: jó eséllyel előrejelezhetik a Bíróság álláspontját is.<sup>1029</sup> Amennyiben a Bizottság szemszögéből szemléljük a fejleményeket, akkor jól látszik, hogy a főtanácsnoki indítványok egyfelől tovább finomították és megerősítették a törvényszéki ítéletekben kimondottakat. E tekintetben fontosnak tartjuk kiemelni a tagállami hatóságoknak a transzferármeghatározási módszerek alkalmazása során meglévő mérlegelési mozgásterével kapcsolatban megfogalmazott törvényszéki felfogás és az általános jogelvekre történő korlátozott hivatkozás lehetőségének jóváhagyását az állami támogatásos ügyekben, valamint a jelen ügyek vizsgálata során alkalmazott bizottsági megközelítés újszerűségének elismerését, amelyek alapvetően erősítik a Bizottság pozícióját. Ezek közül a leginkább a bizottsági megközelítés újszerűségének elismerése érdemel figyelmet, mivel ezzel ellentétes véleményen volt a Törvényszék (ti. a Bizottság nem tért el a korábbi gyakorlatától) és korábban számos szakértő is azt állította, hogy ez megfelelő jogalap lehet a jogbiztonság elvén keresztül a visszafizettetés elrendelésének megakadályozására. A főtanácsnok azonban határozottan fogalmazott: a Bizottság – az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése és a 108. cikk helyes alkalmazása érdekében – újszerű megközelítéseket dolgozhat ki és alkalmazhat korábban megkötött feltételes adómegállapításokra visszamenőlegesen, melyeket ráadásul előzetesen iránymutatásokban sem kell részleteznie és – tehetjük hozzá – a Racke-tesztet sem kell

<sup>1028</sup> C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 197-203. pont.

<sup>1029</sup> Ennek kapcsán lásd például: Urška ŠADL-Suvi SANKARI: The Elusive Influence of the Advocate General on the Court of Justice: The Case of European Citizenship. *Yearbook of European Law*, vol. 36. (2017) 421–441.

lefolytatnia, mivel a visszaható hatály tilalma sem merül fel. A részletszabályokat a későbbi ítélkezési és bizottsági gyakorlat fogja meghatározni. E tekintetben azonban a főtanácsnok érvelése némiképp meglepő, hiszen az általa hivatkozott ügyben a Bíróság egy nagyon speciális kérdés (közös piac fejlődése) kapcsán mondta ki, hogy ha a Bizottság újszerű értékelést alkalmaz, az nem sérti a jogbiztonság elvét.<sup>1030</sup> Ennek ellenére a főtanácsnok ebből általánosító jellegű következtetést vont le, ráadásul jelen vizsgálatok vonatkozásában nemcsak korábbi bizottsági határozatokról, hanem egy korábbi bírósági ítéletről is szó van, amelyet a tagállamok felhozhatnak a védelmükre. Másfelől viszont a főtanácsnoki indítványok bizonyos pontokon felülbírálták a törvényszéki ítéleteket, melyeket, ha elfogad a Bíróság, akkor erősen kétségessé válik a bizottsági vizsgálatok sikere és okafogyottá válik az a kérdés, hogy a Bizottság vajon megsértette-e az általános jogelveket (lévén ez esetben a Bíróság már ennek elbírálása előtt hatályon kívül helyezi a bizottsági határozatokat). Ezt elsősorban a következők tényekre alapoztuk:

- egyértelműen kimondásra került, hogy a szokásos piaci ár elve nem következik az EUMSZ 107. cikkéből, mivel a tagállami jogban gyökerezik (a többször is hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügy a korábbi ellentétes érveléssel szemben éppen ezt a tényt erősíti meg),
- vagyis csak akkor alkalmazható, ha azt beépítették az általános adóztatást jelentő és referenciarendszerként szolgáló nemzeti adórendszerbe,
- ráadásul nem lehet az érintett tagállam adórendszerének feltételezett céljára hivatkozni, hanem konkrét jogszabályhelyeket kell megjelölni,
- utóbbiból pedig következik, hogy formális beépítés hiányában nem lehet hivatkozni a tagállami közigazgatási/bírói gyakorlatra, mint azt a Törvényszék az Apple ügyben tette,
- amennyiben erre mégis sor kerülne, akkor az tiltott adójogi harmonizációnak minősül.

A főtanácsnok ezzel szigorúbb álláspontra helyezkedett, mint korábban azok a szakértők, akik – a Bizottság gyakorlatát kritikusan szemlélve – az OECD-Transzferirányelvek alapján lefolytatott vizsgálatokat elfogadták, ha azokat a tagállam már implementálta a jogrendjébe (egyéb esetben csak a tagállami jog jöhet szóba). Ugyanis a főtanácsnoki érvelés tükrében a kiindulópont kizárólag a tagállami jog lehet. Tovább nehezíti a Bizottság helyzetét, hogy a szokásos piaci ár elve kapcsán megfogalmazott korlátozás kihat a referenciarendszer

---

<sup>1030</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 66-78. pont.

meghatározására is: habár a főtanácsnok is főszabály szerint a széles referenciarendszer mellett állt ki,<sup>1031</sup> ezzel párhuzamosan rámutatott arra, hogy nem lehet azt a tagállami jogalkotó által elérni kívánt állítólagos célkitűzésre való hivatkozással tágabban meghatározni. A Fiat ügyben a Törvényszék ahelyett, hogy a luxemburgi adókódex 164. cikk 3. bekezdését tette volna meg a referenciarendszernek (ez a rendelkezés vezette be a luxemburgi jogba a szokásos piaci ár elvét), a kódex céljára hivatkozva a luxemburgi általános társasági adórendszert minősítette referenciarendszernek (a luxemburgi jog egyetlen konkrét rendelkezését sem megjelölve).<sup>1032</sup>

A szokásos piaci ár elvével és a referenciarendszer meghatározásával kapcsolatos megszorításokat úgy értékelhetjük, hogy a főtanácsnok e kérdésekben lényegében hasonlóan fogalmaz, mint korábban a szakértők döntő többsége, illetve a tagállamok és a multinacionális vállalatok. Ezt többek között az is megerősíti, hogy a főtanácsnok is előszeretettel használta a tiltott adójogi harmonizáció fogalmát, amikor a Fiat ügyben hozott törvényszéki ítélet – és azon keresztül a bizottsági határozat – szokásos piaci ár elvét érintő részeit elemezte.

Az előzetes váraozásoknak megfelelően a Bíróság Fiat ügyben hozott ítélete<sup>1033</sup> is követte a főtanácsnoki indítványokat a fent említett kardinális kérdésekben. A Bíróság is megerősítette, hogy a szokásos piaci ár elve a tagállami jogban gyökerezik és nem következik az EUMSZ 107. cikkéből. A Bizottság által felhozott Forum 187 ABSL ügyben hozott ítéletet – szemben a Törvényszék álláspontjával – nem lehet úgy értelmezni, hogy a szokásos piaci ár elvének alkalmazását – függetlenül attól, hogy ezt az elvet beépítették-e a nemzeti jogba – megalapozza az a tény, ha a nemzeti adójog az integrált társaságok és a független társaságok azonos módon történő adóztatását célozza. Nem lehet továbbá az érintett tagállam adórendszerének feltételezett céljára sem hivatkozni, hanem konkrét jogszabályhelyeket kell megjelölni. Vagyis csak abban az esetben alkalmazható ez az elv, ha azt ténylegesen is (tagállami közigazgatási/bírói gyakorlatra való puszta hivatkozás nem elegendő!) beépítették az általános adóztatást jelentő és referenciarendszerként szolgáló nemzeti adórendszerbe. Hasonlóan a főtanácsnokhoz, a Bíróság is azon az állásponton volt, hogy az OECD Transzferár-irányelvek – noha számos uniós tagállam implementálta azt a saját jogrendjébe és a nemzetközi adózásban létezik bizonyos mértékű egyetértés a szokásos piaci ár elvével kapcsolatban – a transzferárak meghatározására szolgáló módszerek alkalmazásában meglévő jelentős különbségek miatt nem

<sup>1031</sup> C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 58. pont.

<sup>1032</sup> C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 99-109. pont.

<sup>1033</sup> C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyek Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2022:859] 65-113. pont.

szolgálhatnak referenciarendszerként, arra egyedül csak a nemzeti adórendszer alkalmas (ugyanakkor a nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok figyelembevehetőek, ha azokra a nemzeti adórendszer kifejezetten utal). Egyéb esetekben tehát tiltott adóharmonizációról beszélhetünk, mivel a Bizottság az uniós integráció jelenlegi fázisában nem rendelkezik olyan hatáskörrel, amely lehetővé tenné számára, hogy önállóan határozza meg az integrált társaság úgynevezett normál adóztatását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól. Tekintettel arra, hogy – a Törvényszék megállapításával szemben – a Bizottság a jelen ügyben helytelenül határozta meg a referenciarendszert, ezért az ahhoz kapcsolódó elemzése is hibás, ami maga után vonja a törvényszéki ítélet hatályon kívül helyezését.

A Fiat ítéletben lefektetett irányvonalat követte a Bíróság az Amazon<sup>1034</sup> és az Engie<sup>1035</sup> ügyekben is, melynek következtében a Bizottság ezekben is vesztett. A Bíróság az Engie ügyben azt is kimondta, hogy a Bizottság a referenciarendszer meghatározása során főszabály szerint köteles elfogadni a nemzeti jog releváns rendelkezéseinek az érintett tagállam által a kontradiktórius vita keretében adott értelmezését, feltéve hogy ez az értelmezés összeegyeztethető ezen rendelkezések szövegével. A Bizottság csak akkor térhet el ettől az értelmezéstől, ha – e tekintetben e kontradiktórius vitában előadott, megbízható és egybehangzó információkra támaszkodva – bizonyítani tudja, hogy e tagállam ítélkezési gyakorlatában vagy közigazgatási gyakorlatában más értelmezés érvényesül.<sup>1036</sup> A Bíróság továbbá megjegyezte, hogy valamely adóintézkedés „szelektívnek” minősítése nem csupán a releváns jogszabályok tartalmának ismeretét feltételezi, hanem megköveteli e szabályok hatályának többek között az érintett tagállam közigazgatási és bírósági gyakorlatán alapuló vizsgálatát is. Jelen ügyben a Bizottság – annak ellenére, hogy e rendelkezés értelmezése semmilyen nehézséget nem okozott neki – köteles lett volna figyelembe venni a luxemburgi adóhatóságoknak az adókiigazításról szóló törvény 6. cikkére vonatkozó közigazgatási gyakorlatát.<sup>1037</sup> A bírósági ítéletek – noha az az indokolási kötelezettség megsértésének és a támogatás visszatéríttetéséhez kapcsolódóan az általános jogelvek sérelmének kérdéseivel nem foglalkoztak – a Bizottság számára rendkívül kedvezőtlenek, mivel ezentúl nemcsak a transzferármeghatározási módszerekkel kapcsolatban elkövetett számítási hibákkal (amelyekhez egyébként a jövőben jó eséllyel könnyen

<sup>1034</sup> C-457/21 P. sz. ügy, Bizottság kontra Amazon.com és társai [ECLI:EU:C:2023:985] 31-59. pont.

<sup>1035</sup> C-451/21. P. és C-454/21. P. sz. egyesített ügyek, Luxemburg kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2023:948] 104-114. pont.

<sup>1036</sup> C-451/21. P. és C-454/21. P. sz. egyesített ügyek, Luxemburg kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2023:948] 120-121. pont.

<sup>1037</sup> C-451/21. P. és C-454/21. P. sz. egyesített ügyek, Luxemburg kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2023:948] 120-151-160. pont.



alkalmazkodhat), hanem a szelektivitásra vonatkozó elemzések egészének megsemmisítésével is számolnia kell majd. Utóbbi pedig könnyen azzal járhat, hogy a Törvényszéken megnyert további ügyeit már a szelektivitási feltétel vizsgálata részénél elveszíti a Bíróság előtt, míg a vesztes ügyek esetében nem lesz érdemi esélye azok megnyerésére. Előfordulhat tehát, hogy a jövőben – a fenti megkötések miatt – lényegesen korlátozottabban tudja majd használni az állami támogatások jogát a multinacionális vállalatok adóelkerülése elleni fellépés érdekében pl: az érintett tagállam sikeresen érvelhet a szűkebb referenciarendszer mellett, ha a Bizottság az adórendszer céljaira hivatkozik a konkrét jogszabályi rendelkezések helyett. A tagállamok viszont az ítéleteket összességében véve úgy értékelhetik, hogy a hosszú jogi küzdelem végén végül – a korábbi kedvezőtlen előjelek dacára – a Bíróság mégis csak nekik adott igazat a vitatott kérdésekben, fellépett a túlzott bizottsági aktivizmus ellen és megvédte a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját. Ezzel pedig gyakorlatilag elmúlt annak a veszélye, hogy a Bizottság fellépésének következményeként fokozatosan egy indirekt harmonizáció menjen végbe és a transzferárazási szabályozás területére is benyomuljon az uniós jog.

A Bizottságnak a multinacionális vállalatok ellen az állami támogatások jogára támaszkodó fellépésével kapcsolatban levonható tanulságokat részletesen a következő és egyben záró fejezetben, a Következtetésekben fogjuk megtenni. Ennek keretében többek között arra is választ fogunk keresni, hogy elérte-e a kitűzött célját a fellépés, illetve alkalmas eszköznek tekinthető-e. Utóbbi felvetések rendkívül fontosak, mivel ténylegesen abban a kérdésben kell majd állást foglalnunk, hogy az Európai Uniónak jogszabálykezdeményezés útján vagy inkább a Bizottság állami támogatási vizsgálatain keresztül célszerűbb-e fellépnie a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben.

## 6. Következtetések

Jelen disszertáció zárófejezetében elsőként röviden összefoglaljuk a Bizottság 2013-2014-ben elindított nagyszabású vizsgálatait és az azokból levonható tanulságokat, melyek a tagállamok által a multinacionális vállalatoknak feltételes adómegállapítások formájában biztosított adókedvezményeivel szembeni fellépést célozták. Ezt követően arra keressük a választ, hogy a Bizottság állami támogatások jogán alapuló fellépése alkalmas eszköznek tekinthető a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni küzdelemben, illetve elérte-e célját a fellépés, vagyis – a multinacionális vállalatoknak kedvező tagállami jogszabályi környezet megváltozásával – visszaszorultak-e a tagállami hatóságok által kibocsátott feltételes adómegállapítások biztosította lehetőségeket kihasználó adóelkerülési gyakorlatok. Előjáróban fontos kiemelnünk, hogy a Bizottság tudatosan döntött az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok megindítása mellett, amely bizottsági szemszögből nézve a 2010-es évek elején logikusnak tűnt: a tagállamok az adópolitika területén ellenálltak a bizottsági javaslatoknak és számos kezdeményezést – többek között a közös konszolidált társasági adóalapra vonatkozó javaslatot – hiúsítottak meg, élve a Tanácsban a tagállami vétó eszközével. Noha eleinte – tulajdonképpen a törvényszéki ítéletekig – sikeresnek tűnt ez az irányvonal, a Bíróság Fiat ügyben meghozott ítélete és az azt követő ítéletek mégis arra világítottak rá, hogy az állami támogatások jogán alapuló fellépés önmagában véve nem alkalmas eszköz a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Ennek ellenére látni fogjuk, hogy mégsem volt eredménytelen a bizottsági fellépés, mivel a korábban vonakodó tagállamok lépéskényszerbe kerültek, ami végül odavezetett, hogy nemcsak a saját jogszabályaikat változtatták meg, hanem – ellentétben a bizottsági fellépést megelőző időszakokkal – támogatták azokat a bizottsági javaslatokat, amelyek uniós szinten kezelik ezt a problémát. Mindez pedig hozzájárult ahhoz, hogy az Európai Unióban jelentősen csökkenjen annak lehetősége, hogy a multinacionális vállalatok különböző adóelkerülési technikákat alkalmazva veszélyeztessék a tagállami költségvetéseket. Az elkövetkezőkben részletesen is megvizsgáljuk az itt felvetett kérdéseket.

A Bizottság fellépése kapcsán érdemes ismételt hangsúlyozni, hogy több, egyidejűleg fennálló tényező vezetett végül oda, hogy az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok megindítása mellett döntött. Éppen ezért – noha a laikusok számára váratlannak tűnhetett a fellépés és annak mértéke – egyáltalán nem egy ad hoc lépésről van szó, hanem egy alaposan átgondolt cselekvéssorozatról, mely a vizsgálatokat megelőző évek bizottsági tapasztalatain

nyugszik. E tekintetben meghatározó jelentősége van annak a ténynek, hogy a 2010-es évekre elejére a multinacionális vállalatok gazdasági-politikai befolyása vetekedni kezdett az államokéval: a legnagyobbak – ha az éves árbevételt egyenértékűnek vesszük az éves GDP-vel – olyan országoknál voltak hatalmasabbak, mint Ausztria, Dél-Afrika vagy Dánia. A megnövekedett befolyásukat pedig igyekeztek is kihasználni az államokkal szemben, amelyek a globalizáció nyomában járó liberalizáció, valamint a tőke szabad áramlása előtti akadályok jelentős részének lebontását követően nem teheték meg már azt, hogy adópolitikájukat kizárólag a hazai viszonyokra alapozzák, hanem figyelembe kellett venniük a versenytársakat is, hiszen a multinacionális vállalatok viszonylag szabadon válogathatnak a kedvezőbb adózási feltételeket biztosító országok között. Ez viszont egy komoly adóversenyhez vezetett az országok között, melynek keretében a korábban magas társasági adókulcsok világviszonylatban alacsony szintekre süllyedtek. Nem véletlen tehát, hogy a multinacionális vállalatok olyan adóelkerülési technikákat tudtak alkalmazni, amelyek egyrészt biztosították számukra a profitmaximalizációt, másrészt jelentős költségvetési bevételtől fosztottak meg számos országot, köztük uniós tagállamokat is. Egyes országok (köztük uniós tagállamok is pl: Benelux államok, Írország) azonban kifejezetten arra törekedtek, hogy preferenciális adórezsimmé válva különböző adókedvezményeket biztosítva magukhoz csábítsák ezeket a nagyvállalatok és más országok kárára nyertesei legyenek a folyamatnak pl: Hollandia 7 milliárd euró, míg Írország közel 5 milliárd euró bevételre tett szert csak 2016-ban. Ennek egyik eszköze volt, hogy az egyébként jogszerű, a jogbiztonságot és a nemzetközi beruházások előmozdítását szolgáló feltételes adómegállapításokkal visszaéltek ezek az országok: adóhatóságaik előszeretettel bocsátottak ki a legnagyobb multinacionális vállalatoknak (Apple, Amazon, Google, Fiat) olyan feltételes adómegállapításokat, amelyek nagymértékben csökkentették vagy akár névlegessé (Apple) is tették az adófizetési kötelezettségüket. Sokatmondó adat, hogy az Európai Unióban egyoldalúan hatályban levő APA-k száma 2013-tól kezdődően radikálisan emelkedni kezdett: míg abban az évben 399 volt, addig számuk 2014-re 802-re, majd 2015-re 1252-re, végül 2016-ra 2053-ra nőtt (elsősorban Luxemburnak és Belgiumnak köszönhetően). Ebből kifolyólag a Bizottság kritikusabbá vált a feltételes adómegállapításokkal szemben és egyre inkább osztotta azt a szakirodalomban széles körben elterjedt nézetet, hogy számos uniós tagállam visszaél ezzel az eszközzel. Szintén a bizottsági fellépés irányába hatott, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikái vezetőhírek lettek a médiában, amely folyamatosan számolt be a dollárszázmilliókat vagy akár dollármilliárdokat is megtakarító, jelentős részben amerikai nagyvállalatokról. Utóbbiak a Trump-reform előtti, magas társasági adókulcsokkal operáló amerikai adórendszer – amely potenciálisan jelentősen rontotta volna a

versenyképességüket – egyik kikapuját, a halasztott adófizetést (*tax deferral*), kihasználva nem vitték haza a leányvállalataiknál keletkezett nyereséget. Ehelyett székhelyüket olyan preferenciális adórezsimekben tették át, ahol alacsonyak az adók és szabadon alkalmazhatják a különféle adóelkerülési technikákat. E tekintetben az olyan uniós tagállamok, mint a Benelux államok vagy Írország kifejezetten megfelelők voltak e célra, amely komoly versenyelőnyt jelentett az európai vállalatokkal szemben.

Összességében véve tehát fokozatosan erősödött az igény a társadalomban a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni fellépésre, amelyre a Bizottságnak is érdemben reagálnia kellett, mivel a folyamatok versenytorzító hatásuk miatt már a belső piacot is fenyegették. Ezzel párhuzamosan addigra az is világossá vált a Bizottság számára, hogy a hagyományos, jogszabálykezdeményezés útján való fellépés már nem tekinthető alkalmas eszköznek, mivel a preferenciális adórezsimeket működtető tagállamok minden olyan bizottsági javaslatot – a tagállami vétó lehetősége miatt – megakasztottak a Tanácsban, amelyek esetlegesen veszélyeztették volna e státuszukat. Így bukott el többek között a közös konszolidált társasági adóalap vagy a pénzügyi tranzakciós adó. Más utakat kellett keresnie a Bizottságnak, amelyet végül az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok lefolytatásában talált meg a következő okok miatt:

- az Európai Unió már hosszú ideje elkötelezett az indokolatlan támogatások visszaszorítására,
- az EUMSZ 107. cikke csak szűk körben enged kivételeket,
- az állami támogatás bármilyen formában – akár adókedvezmények révén is – meg tud valósulni, szélesre tárva ezzel a bizottsági fellépés lehetőségét,
- az adó versenyjogi fogalma lényegesen szélesebb a hagyományos értelmezésnél,
- különösen az előny és a szelektivitás vizsgálati szakaszok jó lehetőséget kínálnak a bizottsági fellépésre, mivel az adóintézkedések esetében a többi feltétel teljesülését rendszerint könnyen meg lehet állapítani,
- az Eljárási Rendelet 13. cikke alapján a Bizottság elrendelheti a be nem jelentett (jogellenes) támogatás felfüggesztését a végső határozat meghozataláig,
- a tagállamok által kibocsátott feltételes adómegállapítások – mivel adóintézkedésnek minősülnek – esetében is irányadó az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás és állami támogatás gyanúja merülhet fel, ha a tagállami adóhatóságok olyan adókedvezményeket biztosítanak a kérelmezőknek, amelyek mások számára nem elérhetők vagy nem alkalmazhatók,

- állami támogatásra hivatkozva a Bizottság sokkal gyorsabban – akár hónapok alatt is – tud fellépni a „renitens” tagállammal szemben, mint a sokszor hosszú évekig is eltartó kötelezettség-szegési eljárás segítségével.

Tekintettel arra, hogy a tagállami adóhatóságok által kibocsátott feltételes adómegállapítások is adóintézkedésnek minősülnek, elsősre alkalmas eszköznek tűnt a Bizottságnak az állami támogatások jogára támaszkodnia: több mint 1000 feltételes adómegállapítást tekintett át és a tagállamok ellen megindított hivatalos eljárások során olyan neves cégeknek biztosított feltételes adómegállapítások esetében rendelt el állami támogatás jogcímén visszatérítést, mint az Apple, a Starbucks vagy az Amazon. Látható volt, hogy a Bizottság hosszú idő után felismerte, hogy az állami támogatások ellenőrzése vonatkozásában olyan speciális jogkörökkel bír, amelyeket eddig nem aknázott ki teljesen és alkalmasak lehetnek egy széleskörű fellépésre a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben.

Habár a Bizottság a vizsgálatok megindításakor figyelembe vette az akkor elfogadott OECD BEPS Akciótervet, valamint – a társadalmi nyomás hatására – a korábbi piaci alapú megközelítés helyett a tisztességes adózás elveinek beépítésére is törekedett, számos kritikát kapott nemcsak az érintett tagállamoktól, hanem a szakértőktől is. Utóbbiak ugyan üdvözölték a bizottsági fellépést, azonban rámutattak arra is, hogy a Bizottság a közvetlen adók területén lényegében véve tiltott adóharmonizációt hajt végre, mely jelentősen csökkentené a tagállamok mozgásterét. Különösen a szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezését, valamint az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítését illették éles kritikával. A Bizottság ugyanis a saját korábbi gyakorlata és a gazdasági logikai érvek ellenére minősítette összehasonlíthatónak két vállalatípust arra hivatkozva többek között, hogy a társasági adórendszer célja mindkét esetben a nyereség megadóztatására irányul, valamint az integrált vállalatoknak csak egy másik csoportbeli vállalattal lefolytatott ügylet során kell igénybe venniük a transzferárképzést, egyéb esetekben ezek a vállalatok is piaci alapon folytatnak ügyleteket. A szokásos piaci ár bizottsági értelmezésére pedig úgy került sor, hogy az általa hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügyben<sup>1038</sup> a Bíróság nem mondta ki egyértelműen, hogy a szokásos piaci ár az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi. Ráadásul a tagállamok helyzetét tovább nehezítette az a tény, hogy a szokásos piaci ár elve kötelező erejű és nincs annak jelentősége, hogy az beépítésre került-e a nemzeti jogrendbe, vagyis a Bizottság ezzel felülírja a nemzeti adójogszabályokat. Mindezt annak ellenére, hogy saját korábbi gyakorlata is ellentmondott e lépésnek, mivel még a jelen vizsgálatok

<sup>1038</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

nyitóhatározataiban is az OECD Transzferár-irányelveket és standardokat alkalmazta. Ismételten érdemes itt megemlíteni Saturnina Moreno Gonzálezt, aki találóan fogalmaz: az EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci ár OECD Transzferár-irányelvek szerinti értelmezésével a Bizottság nemcsak arra kötelezi a tagállamokat, hogy a soft law jellegű irányelveket építsék be a jogrendjükbe, hanem arra is, hogy azokat a bizottsági felfogás alapján értelmezzék és alkalmazzák. Ez a kettőség viszont jogbizonytalansághoz vezethet, mivel míg az állami támogatások joga a hangsúlyt az adózók adott tagállamon belüli adóügyi elbánására helyezi, addig az OECD Transzferár-irányelvek a kettős adóztatás és a nyereségátcsoportosítás megakadályozását célozza.

Előzetesen tehát arra lehetett számítani, hogy az uniós bíróságok a legvitatottabb pontok (széles referenciarendszer, szokásos piaci ár bizottsági értelmezése) vonatkozásában a tagállamok oldalára fognak állni. A Törvényszék azonban – igaz megkötésekkel – alapvetően mégis elfogadta a Bizottság érvelését, amely komoly meglepetésnek számít az előzetes szakértői vélemények tükrében. A Bizottság különösen az alábbiak miatt érezhette magát győztesnek:

- a Bizottság a jelenlegi vizsgálatok során követett irányvonala mégsem tér el korábbi gyakorlatától, amit az esetjog is igazol,
- főszabály szerint a referenciarendszert az általános társasági adórendszer alkotja, kivéve, ha a kérdéses adórendelkezések egyértelműen elválaszthatók az általános társasági adórendszertől,
- az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, ha a tagállami adójog nem tesz különbséget a két vállalat típus között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából,
- a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely része az EUMSZ 107. cikk alapján végzett vizsgálatnak, függetlenül attól, hogy ezt az elvet az adott tagállam jogrendje tartalmazza vagy sem.

A törvényszéki megkötések leginkább a transzferármeghatározási módszerre vonatkoztak: a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek és a Bizottság nem követelhet meg pontos eredményt a tagállamtól. Ezek a megkötések viszont érdemben nem veszélyeztették a bizottsági gyakorlatot, mivel a transzferármeghatározással kapcsolatos módszertan módosításával a Bizottság el tudta kerülni azt, hogy egy ügyet a szelektív előny sikertelen bizonyítása miatt elveszítsen. A törvényszéki ítéletek után a tagállamok joggal tarthattak attól, hogy az előzetes várakozásaikkal szemben mégis csökkenni fog a mozgásterük a közvetlen adók területén. Ráadásul a korábbi kritikus szakértői vélemények is visszafogottabbak lettek, amely elsősorban

annak köszönhető, hogy a Törvényszék – épp a szelektív előny sikertelen bizonyítása miatt – több bizottsági határozatot is megsemmisített és mérsékelte – elsősorban a transzferármeghatározási módszer területén – a bizottsági törekvéseket.

A Bizottság tehát kedvező előjelekkel várhatta a Bíróság ítéleteit, azonban már a Fiat ügyben megszületett főtanácsnoki indítványok után nehéz helyzetbe került. Hiszen a főtanácsnoki indítványok hiába erősítették meg és finomították a törvényszéki ítéleteket olyan kérdésekben, mint a tagállami hatóságoknak a transzferármeghatározási módszerek alkalmazása során meglévő mérlegelési mozgásteret, az általános jogelvekre történő korlátozott hivatkozás lehetőségének vagy a jelen ügyek vizsgálata során alkalmazott bizottsági megközelítés újszerűségének elismerése (a főtanácsnok szerint viszont ez nem sérti a jogbiztonság elvét), ha közben kardinális kérdésekben egyértelműen visszaszorították a bizottsági törekvéseket. Utóbbiak kapcsán ugyanis a főtanácsnok kimondta, hogy a szokásos piaci ár elve a tagállami jogban gyökerezik és nem következik az EUMSZ 107. cikkéből, továbbá csak akkor alkalmazható, ha az ténylegesen is (konkrét jogszabályhelyek!) beépítésre került a referenciarendszerként szolgáló tagállami adórendszerbe. Ennek hiányában tagállami közigazgatási/bírói gyakorlatra vagy az adórendszer feltételezett céljára nem lehet hivatkozni. Habár a főtanácsnoki indítványok jogilag nem kötik a Bíróságot, ítéletei rendszerint mégis követik ezeket. A Fiat ügyben ez be is következett: a Bíróság megerősítette a főtanácsnoki indítványokban foglaltakat és megállapította, hogy a Bizottság helytelenül határozta meg a referenciarendszert, ezért az ahhoz kapcsolódó elemzése is hibás, ami maga után vonja a törvényszéki ítélet hatályon kívül helyezését is. Az ítélet fényében úgy értékeltük a fejleményeket, hogy a Bizottság rendkívül nehéz helyzetbe került, mivel ezentúl nemcsak a transzferármeghatározási módszerekkel kapcsolatban elkövetett számítási hibákkal (amelyekhez egyébként a jövőben jó eséllyel könnyen alkalmazkodhat), hanem a szelektivitásra vonatkozó elemzések egészének megsemmisítésével is számolnia kell majd. Ez pedig ahhoz vezethet, hogy a jövőben korlátozottan tud támaszkodni az állami támogatások jogára a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben pl: az érintett tagállam sikeresen érvelhet a szűkebb referenciarendszer mellett, ha a Bizottság az adórendszer céljaira hivatkozik a konkrét jogszabályi rendelkezések helyett. A tagállamok ellenben úgy értékelhetik az ítéletet, hogy a Bíróság fellépett a tiltott adóharmonizációval szemben és megvédte a tagállami autonómiát a közvetlen adók területén.

## 6.1. Alkalmas eszközt választott a Bizottság?

Ahogy fentebb említettük a Bíróság lényegesen szűkítette a bizottsági mozgásteret, tiltott adóharmonizációnak minősítve a bizottsági törekvéseket. Azok a korábbi, még a bizottsági vizsgálatok szakaszában megfogalmazódott általános szakértői vélemények, amelyek a széles referenciarendszert és a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését súlyos kritikákkal illették, lényegében véve megerősítést nyertek. Ennek alapján úgy véljük, hogy a Bizottságnak a jövőben várhatóan nehezebb lesz majd megállapítania a szelektív előny létét, mivel csak a konkrét tagállami jogszabályokra támaszkodhat és az adórendszer feltételezett céljából sem indulhat ki, amely nemcsak a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének alkalmazását, hanem egyúttal a széles referenciarendszeren alapuló vizsgálatokat is ellehetetleníti. Ezt az érvelést erősíti az a tény is, hogy a bizottsági vizsgálatok során a tagállamok (a brit EKT szabályozás ügyet leszámítva) a szűkebb referenciarendszer alkalmazása mellett érveltek és kiálltak a tagállami jogban gyökerező szokásos piaci ár elve mellett. A Bírósági ítéletek tükrében felmerül tehát a kérdés, hogy vajon van-e alternatív út a Bizottság számára vagy inkább célszerűbb visszatérnie a hagyományos jogszabálykezdeményszerzési úthoz. Előzetesen úgy véljük, hogy a Bizottságnak az utóbbi utat kellene követnie, amely viszont nem zárja ki, hogy a bírósági ítéletben foglaltakat követve ezzel párhuzamosan továbbra is indít állami támogatási szempontú vizsgálatokat a tagállamokkal szemben, ha egyes feltételes adómegállapítások kapcsán állami támogatást gyanít. Ugyanakkor a Bizottságnak el kell fogadnia, hogy ezek a vizsgálatok a továbbiakban csak kiegészítő jellegűek, a fő irányvonalat a jogszabálykezdeményszerzés útján való fellépés jelenti. Az elkövetkezőkben éppen ezért érdemes áttekintenünk a legfrissebb szakértői véleményeket is, hogy mennyire megalapozott ez a gondolatmenet.

Ryan Finley egyik tanulmányában<sup>1039</sup> úgy értékelte a fejleményeket, hogy a Bizottságnak a jövőben nehéz lesz amellel érvelnie, hogy egy tagállami APA állami támogatást valósít meg, viszont az alkalmazandó jogi standardok továbbra is problematikusak maradnak. Hangsúlyozta továbbá, hogy az ítélet azt jelenti, hogy a Bizottság nemcsak a szokásos piaci ár saját értelmezését, hanem az OECD Transzferirányelveket sem használhatja fel a vizsgálataiban, kizárólag a nemzeti jogból indulhat ki (egy kikaput azért nyitva hagyott: a nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok figyelembevehetőek, ha azokra a nemzeti adórendszer kifejezetten utal). Ez pedig megpecsételi az Apple ügyben hozott törvényszéki

---

<sup>1039</sup> Ryan FINLEY: The Fiat State Aid Judgment: Clarity or More Confusion? *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022) 1189.



ítélet ellen benyújtott fellebbezését is. Másrészt megjegyezte, hogy a Bíróság elviekben nem kifogásolta a széles referenciarendszert, valamint az önálló és integrált vállalatok összehasonlíthatóságát, viszont félreértelmezte a törvényszéki ítéletet mikor azt állította, hogy a Törvényszék is elfogadta a referenciarendszer részeként az OECD standardok szerinti szokásos piaci árat. Utóbbi pedig azt eredményezte, hogy a Bíróság figyelmen kívül hagyta azt a tényt, hogy az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése önmagában véve harmonizációs eszköznek tekinthető (egységes standard). A szokásos piaci ár elvének alkalmazása ugyanis elengedhetetlen ahhoz, hogy azonosítani lehessen azokat az adóintézkedéseket, amelyek „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesítik”. Ha a szokásos piaci ár elvének tartalmát az egyes tagállamok jogszabályai határoznák meg, annak nem lenne sok értelme, mivel akkor az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésében meghatározott egységes standard eltérő értelmezését vonná maga után. Ehelyett azonban a Bíróság a nemzeti jog primátusa mellett állt ki, amely szélsőséges esetekben lehetetlenné teszi az állami támogatás megállapítását: hiszen csak akkor lehet erről szó, ha a tagállami adójogszabályokat következtlenül alkalmazzák. További probléma a Bíróság érvelésével, hogy a Fiat ügyben ugyan elismeri Luxemburg szándékát a szokásos piaci ár elvének alkalmazására, viszont nem követeli meg, hogy azt az OECD vagy más multilaterális szerződés standardjainak megfelelően alkalmazza. Ez pedig ellentmond a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben szereplő értelmezésnek: míg ebben az ügyben a belga királyi rendeletben szereplő általános utalás a szokásos piaci ár OECD standardok szerinti értelmezésére elegendő hivatkozási alapot jelentett arra, hogy a Bíróság a referenciarendszer részének nyilvánítsa az OECD standardok szerinti szokásos piaci árat, addig a Fiat ügyben ezzel szemben a luxemburgi adótörvényben szereplő konkrét utalás viszont mégsem. Végezetül szintén kérdéses, hogy a Bíróság mit ért pontosan az alatt, hogy egy transzferárzási szabályozás nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen a diszkriminációmentes adóztatás elvével. E tekintetben ugyanis az ítélet semmilyen minőségi standarddal vagy mennyiségi határértékkel nem szolgál, amely így a jövőben várhatóan további jogvitákat fog eredményezni. Ryan Finley egy másik tanulmányában<sup>1040</sup> azt a kérdést vizsgálta meg, hogy noha a Fiat ügyben a Bíróság kimondta, hogy a szokásos piaci ár elve kapcsán kizárólag a nemzeti adórendszer lehet kiindulni, meghagyott egy kiskaput is: a nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok mégis figyelembevehetők, ha azokra a nemzeti adórendszer kifejezetten utal. Habár ez elsőre egy jó lehetőségnek tűnik a Bizottság számára, hogy továbbra is keményen tudjon fellépni az állami támogatások jogára támaszkodva, jó

<sup>1040</sup> Ryan FINLEY: Fiat and the Rejection of External Transfer Pricing Parameters. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 12, 2022) 1354.

eséllyel viszont ez olyan tág értelmezést tesz lehetővé, amelynek következtében még a legkirívóbb szelektív adóintézkedések is mentesülhetnek alóla. Hiszen a tagállami jogrendszerek általában csak általános jelleggel utalnak az egyes – OECD Transzferár-irányelvekben szereplő – transzferármeghatározási módszerekre. E tekintetben pedig tovább nehezíti a Bizottság helyzetét, hogy a Belgium és Forum 187 ASBL és a Fiat ügyek alapján – ahogy azt fentebb említettük – úgy tűnik, hogy ebben a kérdésben nem következetes a bírósági gyakorlat. Végezetül egy tagállam bármikor megteheti, hogy az OECD Transzferirányelvekre történő közvetlen utalást törli a jogrendszeréből és ezzel kiiktatja azt az alacsony kockázatot is, amelyet ez a kiskapu rejt. Éppen ezért könnyen lehet, hogy ezt a Fiat ügyben biztosított kiskaput a Bizottság a gyakorlatban nem fogja tudni használni. Pierre-Antoine Klethi-Peter Adriaansen szerzőpáros szerint is a súlyos vereség ellenére még van kiskapu a Bizottság számára. Ugyanakkor, szemben Ryan Finley-vel, ezt nem a tagállami jogrendszeren kívüli paraméterek és szabályok (pl: OECD Transzferár-irányelvek) esetleges alkalmazásában kell keresni, hanem egy teljesen más megközelítésben, amelyet a Bizottság a jelenleg még bizottsági vizsgálati fázisban lévő ügyeiben (Nike, Ikea) is ki tud már használni. Ennek kapcsán a szerzőpáros két utat említ. Egyrészt a Bizottság a tagállami jog szerinti szokásos piaci ár elve gyakorlati alkalmazása szempontjából összehasonlíthatja a kérdéses multinacionális vállalatot a vele hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalatokkal, másrészt a Bizottság azt is megteheti, hogy a kérdéses feltételes adómegállapítás (egyedi támogatás) helyett az adott tagállam egész transzferárazási szabályozását potenciális támogatási programként kezelve indít vizsgálatot. Éppen ezért a multinacionális vállalatok még nem lélegezhetnek fel: a Bizottság elviekben folytathatja a kemény fellépését, de a jövőben jobban meg kell indokolnia egy vizsgálatot, ha sikerrel akar járni.<sup>1041</sup> Robert Goulder viszont úgy véli, hogy ez a kiskapu egyáltalán nem létezik és a jövőben a Bizottság a tagállami adórendszeren kívüli paramétereket és szabályokat nem használhatja fel arra, hogy a referenciarendszert meghatározza. Ez rövid távon előre vetíti a Bizottság vereségét az Apple ügyben, míg hosszú távon értelmetlenné teszi az állami támogatások jogán alapuló fellépést a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben, kivéve az olyan eseteket, amikor a tagállam nyíltan eltér a saját jogszabályaitól.<sup>1042</sup> Az előbb említett álláspontok között van Ruth Mason, aki szerint a Bíróság megvédte a tagállami autonómiát a közvetlen adók területén, amelyet a Bizottság rejtett

<sup>1041</sup> Pierre-Antoine KLETHI-Peter ADRIAANSEN: The Fiat EU state aid case: swansong or phoenix reborn? *Tax Journal*, December 9 2022. 17-18.

<sup>1042</sup> Robert GOULDER: CJEU to the Rescue: As Goes Fiat, So Goes Apple. *Tax Notes*, December 2 2022. <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/cjeu-rescue-goes-fiat-so-goes-apple/2022/12/02/7ff5w>.

adóharmonizációval fenyegetett. A Belgium és Forum 187 ASBL ügy kapcsán pedig egyértelművé tette, hogy az nem jelent hivatkozási alapot a szokásos piaci ár bizottsági értelmezéséhez és nem biztosít kiskaput a Bizottságnak a tagállami jogszabályokon kívüli paraméterek alkalmazásához. Amennyiben a Bizottság mégis sikerrel járt volna, akkor veszélybe került volna a jogbiztonság: a tartalma – tekintettel arra, hogy az eltér mind a tagállami szabályoktól, mind az OECD Transzferirány-elvektől – bizonytalan volt és könnyen azt eredményezhette volna, hogy egy tagállami szabályozásnak megfelelő feltételes adómegállapítás állami támogatásnak minősül, mivel az eltér a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésétől. Éppen ezért a Fiat győzelme egyúttal a jogbiztonság győzelmének is tekinthető, amely a jövőben jelentősen korlátozni fogja az ambiciózus bizottsági törekvéseket ezen a területen. Ennek ellenére – ahogy azt a Fiat ítélet is jelzi – egy alternatív megoldással még élhet a Bizottság: egy adott tagállam egész transzferárszabályozását veti vizsgálat alá és bebizonyítja, hogy az rendszerszinten előnyben részesíti a multinacionális vállalatokat az önálló vállalatokhoz képest. Ehhez viszont a Bizottságnak új vizsgálati módszereket kell kidolgoznia pl: az adott tagállami transzferárszabályozás belső inkonzisztenciájára alapozva.<sup>1043</sup>

A fentiek alapján azt mondhatjuk, hogy a szakértők alapvetően egyetértettek abban, hogy a Bizottság gyakorlatilag elvesztette a jogi küzdelmet, melyet az állami támogatások jogára alapozva a multinacionális vállalatok ellen indított, mivel, ha kizárólag a tagállami adórendszer képezheti a referenciarendszert, akkor az jelentősen csökkenti a fellépés hatékonyságát. Egyedül csak abban volt vita, hogy létezik-e alternatív út a Bizottság számára. E tekintetben viszont megoszlottak az álláspontok. A szakértők leginkább abban látták a lehetőséget, hogy ha a Bizottság egy adott tagállam egész transzferárszabályozását veszi vizsgálat alá. Úgy véljük, hogy ha a Bizottság végül ebbe az irányba mozdulna el, akkor az nem lenne teljesen meglepő, mivel – ahogy azt korábban már említettük – a 2000-es évek hasonlóval próbálkozott, melynek során 12 tagállam speciális, a multinacionális vállalatoknak különböző kedvezményeket biztosító, adórezsimjét vette górcső alá. Habár 15 eljárást indított, ebből később 13-at megszüntetett, majd egy jelentésben összegezte a tapasztalatait. Ez utóbbi tény rávilágít arra, hogy ez az út sem feltétlenül tűnik járhatóbbnak, mint a mostani, ráadásul könnyen lehet, hogy a Bizottság itt is belefutna a tiltott adóharmonizációba, ha a kemény fellépés érdekében túlságosan innovatív módszerekhez folyamodna. Éppen ezért inkább úgy látjuk, hogy az állami támogatások jogára alapozott fellépés a jövőben nem lesz főirány, hanem csak kiegészítő szerepet fog betölteni a jogszabálykezdeményezés mellett. Ez egybecsengene azon szakértők

<sup>1043</sup> Ruth MASON: Ding-Dong! The EU Arm's-Length Standard Is Dead. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022) 1251-1256.

véleményével,<sup>1044</sup> akik már a bizottsági vizsgálatok során azt hangoztatták, hogy a Bizottságnak vissza kell térnie a hagyományos jogszabálykezdeményezésen keresztül való fellépésre vagy tartózkodnia kell a tagállami adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok önkényes referenciarendszerbe építésétől. Ugyanis a jelen eljárások sértik a tagállamok adószuverenitását, ellentétesek az esetjoggal, aláássák a feltételes adómegállapítások fő célját (jogbiztonság), veszélyeztetik a külföldi beruházásokat és tiltott adóharmonizációhoz vezetnek. Szerintük a megoldást az jelentené, ha a Bizottság rövid távon kizárólag a nemzeti adórendszert tekintené referenciarendszernek vagy megkísérli beépíteni az Európai Unióban széles körben alkalmazott OECD Transzferár-irányelveket az uniós jogba.<sup>1045</sup> Hosszabb távon pedig a tagállami társasági adórendszerek harmonizációjára kellene törekednie, amellyel egyszerre venné elejét a tagállamok közötti adóversenynek és a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak.

Összességében véve tehát arra a következtetésre juthatunk, hogy a Bizottság nem választott alkalmas eszközt, amikor a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni fellépés fő irányvonalának az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatokat tette. Ennek kapcsán egyetértünk Saturnina Moreno Gonzálezzel, aki szerint az állami támogatásokra vonatkozó szabályozást csak korlátozottan lehet alkalmazni a káros adóverseny és az adóalap erózióval szemben, mivel annak a nemzeti adórendszerek belső koherenciája és nem az egyes adórendszerek közötti eltérések a fókusz. Éppen ezért egyedül ez az eszköz nem képes kezelni a nemzetközi adózás problémáit, a hangsúlyt az adóelkerülés elleni uniós jogalkotásra kell helyezni.<sup>1046</sup>

## 6.2. Elérte-e a kitűzött célját a bizottsági fellépés?

Habár a Bizottság nem választott alkalmas eszközt, ez egyáltalán nem jelenti azt, hogy a bizottsági fellépés nem érte el volna a célját: a preferenciális adórezsimeket működtető uniós tagállamok az adórendszerük legkirívóbb kikapuit bezárták és – a korábbi évek vétóival ellentétben – hozzájárultak olyan uniós jogszabályok elfogadásához, amelyek fokozatosan

<sup>1044</sup> HRUSHKO i. m. 356-359., GORMSEN i. m. 381-382.

<sup>1045</sup> E tekintetben érdemes megemlíteni, hogy a Bizottság 2023. szeptember 12-én közzétette a Transzferár-irányelv javaslatát, mely lényegében véve az OECD Transzferár-irányelveket ültetné át az uniós jogba. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: ORBÓK Ilona: Az Európai Bizottság transzferár-irányelv javaslat. 2023. október 5. <https://ado.hu/ado/az-europai-bizottsag-transzferar-iranyelv-javaslat/>.

<sup>1046</sup> GONZÁLEZ (2017) 20-21.

csökkenteni fogják annak lehetőségét, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikákat tudjanak használni. Az elkövetkezőkben ezt a kérdést tekintjük át részletesebben. A Bizottság 2013-2014-ben megindult vizsgálatai – habár egy jól átgondolt cselekvéssorozat volt – némiképp váratlanul érintette a preferenciális adórezsimeket működtető uniós tagállamokat (elsősorban Írországot, Luxemburgot és Hollandiát), amelyek – mint korábban részleteztük – éles kritikákat fogalmaztak meg a bizottsági vizsgálatokkal szemben. Ennek ellenére, ahogy a vizsgálatok haladtak előre, fokozatosan – köszönhetően a közvélemény erős nyomásának is – módosítani kényszerültek a multinacionális vállalatoknak kedvező jogszabályaikon és az adóelkerülés elleni uniós jogszabálykezdeményezések vonatkozásában egyre inkább elálltak azok blokkolásától (az uniós jogszabálykezdeményezésekre a későbbiekben külön is kitérünk). Tekintettel arra, hogy a jogszabályváltozások ismertetése meghaladná a jelen disszertáció kereteit, ezért az érintett országok kapcsán csak néhány példát emelünk ki, ezzel is érzékeltetve azok jelentőségét. Írországból hosszú ideig működött a Double Irish with Dutch Sandwich adóelkerülési gyakorlat, amellyel elsősorban a Google élt annak érdekében, hogy kikerülhessen a reklámbevételeit terhelő relatíve magas brit társasági adó (20%) hatálya alól. A gyakorlatot mind a szakirodalom, mind a közvélemény erősen kritizálta, így az ír kormány – egy kötelezettségzegési eljárástól tartva – megszüntette ezt a kiskaput még 2015-ben.<sup>1047</sup> Az új szabályozás szerint minden cég, amelyet Írországból jegyeztek be, Írországból adóköteles kivéve, ha ezt egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény kizárja. Ez alól azonban volt kivétel pl: amely vállalat 2015. január 1-én nem rendelkezett ír adóilletékességgel, az megőrizte ezt a státuszt egészen 2020 végéig.<sup>1048</sup> 2021 végén pedig Írország a globális minimumadóról szóló OECD tárgyalások során feladta az addig alkalmazott rendkívül alacsony 12,5%-os társasági adókulcsát és elfogadta a 15%-os minimumkulcsot.<sup>1049</sup> Ez utóbbi lépés 1600 céget érint a szigetországban, amelyeknek újra kell gondolnia az adóstratégiájukat, illetve a pénzügyi tervezésüket.<sup>1050</sup> Hollandia is hasonló utat járt be: a kritikák és a bizottsági fellépés nyomán 2017-ben megkezdte az adórendszer átalakítását. Felismerték, hogy a postaláda cégek hozzájárulnak a multinacionális vállalatok adóelkerüléséhez, amely rombolja az ország megítélését és veszélyezteti a jövőbeli befektetéseket. 2018-ban bejelentették, hogy intézkedés bevezetését tervezik a multinacionális

<sup>1047</sup> ERDŐS (2019) i. m. 237–239.

<sup>1048</sup> WÁGNER (2020) 338-339.

<sup>1049</sup> Lisa O'CARROLL-Richard PARTINGTON: What does the Irish tax deal mean for multinationals? *The Guardian*, 7 Oct 2021. <https://www.theguardian.com/world/2021/oct/07/why-is-ireland-key-to-taxing-multinationals>.

<sup>1050</sup> Shannon POWER: Ireland Implements New Minimum Tax Rate on Profits for Large Firms. CompanyBureau, 5th January 2024. <https://www.companyformations.ie/blog/ireland-implements-new-minimum-tax-rate/>.

vállalatok nyereségének alacsony adókulcsokat alkalmazó országokba vagy adóparadicsomokba történő átcsoportosításával szemben.<sup>1051</sup> Ennek keretében 2019-ben elhatározták, hogy véget vetnek annak a közkedvelt adóelkerülési gyakorlatnak, amely a kamatok és a jogdíjak forrásadó alóli mentességének kihasználásán alapult. Éppen ezért 2021-től kezdve mindkét esetre előírták a forrásadó (25,8%) megfizetését, ha a kifizetések olyan országokba irányultak, ahol a társasági adókulcs 9%-nál alacsonyabb vagy szerepel az EU adóparadicsomos feketelistáján.<sup>1052</sup> A holland kormány szerint a lépés jelentősen visszavetette az alacsony adókulcsú országokba és adóparadicsomokba áramló kamat és jogdíj kifizetéseket: a 2019-es 36,4 milliárd euróról 2021-re 1,5 milliárd euróra csökkent az összeg. 2024-től kezdve a szabályozás tovább szigorodik: az osztalékkifizetések is a forrásadó hatálya alá kerülnek. Emellett 2022-ben eltörölték a kereskedelmi nyereségből származó adóköteles jövedelmek lefelé történő kiigazításának a gyakorlatát (a Magatartási Kódexszel foglalkozó munkacsoport 1999 óta követelte), valamint 25%-ról 25,8%-ra emelték az általános társasági adókulcsot.<sup>1053</sup> Írországhoz és Hollandiához hasonlóan Luxemburnak is lépnie kellett, amelyet – a korábban részletezett – LuxLeaks botrány is sürgetett. Utóbbi ugyanis rávilágított a luxemburgi feltételes adómegállapításokra vonatkozó gyakorlat (unilaterális feltételes adómegállapítások biztosítása multinacionális vállalatoknak) gyenge pontjaira. A feltételes adómegállapítások kibocsátásával kapcsolatos döntést ezentúl egy öt tagú speciális bizottság végzi, a jogellenesen kibocsátott APA-kért 3-10 ezer eurós bírság jár, valamint a továbbiakban Luxemburg is részt vesz a feltételes adómegállapításokra vonatkozó uniós szintű automatikus információcserében. Ennek köszönhetően az elmúlt években változás állt be és lecsökkent a hatályban lévő APA-k száma: 599-ről (2016) 14-re (2018). Ezzel párhuzamosan az APA-k iránti igény is radikálisan zuhant: 187-ről (2015) 2-re (2021). Továbbá Luxemburg korlátozta a többlet kamat levonásának a lehetőségét, megadóztatja az alacsony adókulcsokat alkalmazó harmadik országban szerzett passzív jövedelmet, valamint bevezette az adóelkerülés visszaszorítását célzó általános szabályt (GAAR) és módosította a külföldi állandó telephely fogalmát a saját jogrendszerében. 2020-

<sup>1051</sup> Tamás Zoltán WÁGNER: Detrimental effects of tax havens and the case of the Dutch tax system. *Pro Futuro*, 2019/3. 67.

<sup>1052</sup> Ezzel kapcsolatban lásd: EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

<sup>1053</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Introductory statement Prof. Dr. Jan van de Streek (Professor of Tax Law, University Leiden) | 'Case studies in Member States national tax policies – The Netherlands: implemented national tax reforms and the combat against aggressive tax schemes'. Monday, 28 March 2022. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/246347/Jan%20van%20de%20Streek%20Statement.pdf>, Tax avoidance via the Netherlands significantly reduced thanks to measures. *Government of the Netherlands*, 28-06-2022. <https://www.government.nl/latest/news/2022/06/28/tax-avoidance-via-the-netherlands-significantly-reduced-thanks-to-measures>.

ban pedig életbe lépett az a módosítás, mely kimondta, hogy a 2015. január 1. előtt kibocsátott feltételes adómegállapítások hatálya a 2019-es adóév végével megszűnt.<sup>1054</sup>

Ugyanakkor a kedvező jogszabályi változások ellenére meg kell jegyeznünk azt is, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerüléséből fakadó költségvetési bevételekiesések még mindig jelentősek. Ezt jól mutatja többek között az is, hogy éves szinten 36-37 milliárd eurós társasági adóbevétel veszteség éri az Európai Uniót (a legnagyobb vesztesek között találjuk Franciaországot, Németországot, Spanyolországot és Olaszországot),<sup>1055</sup> az uniós preferenciális adórezsimek (Írország, Benelux államok) közül csak Belgiumban csökkent 2016-2020 között az országba átcsoportosított nyereség volumene és egy 2022-es adat szerint az Európai Unió legnagyobb vesztese a multinacionális vállalatok nyereségátcsoportosításának: a veszteség eléri a társasági adóbevételek 20%-át, szemben a világszinten tapasztalt 10%-nak.<sup>1056</sup> Ez rávilágít arra, hogy az elkövetkező években további lépések és nyomásgyakorlás szükséges e téren. Másrészt a preferenciális adórezsimeket működtető tagállamoknak fel kellett adniuk azt a gyakorlatukat, hogy a közvetlen adók területén az uniós adóharmonizációs törekvéseket folyamatosan akadályozzák. Hiszen, ahogy korábban említettük, éppen ennek következtében bukott el például a 2011-es közös konszolidált társasági adólapról szóló bizottsági javaslat is, amely végül a bizottsági vizsgálatok katalizátora lett. E tekintetben jelentős előrelépésről beszélhetünk, mivel a bizottsági vizsgálatok megindulását követő időszakban több fontos irányelv,<sup>1057</sup> illetve annak módosítása is elfogadásra került, amelyek közül az alábbiakat érdemes kiemelni:

- Közigazgatási irányelv (DAC I. irányelv)<sup>1058</sup> és – a bizottsági vizsgálatok után bekövetkező – módosításai,
- ATAD irányelv,<sup>1059</sup>

<sup>1054</sup> Erről részletesen lásd: Ruud De MOOIJ-Dinar PRIHARDINI-Antje PFLUGBEIL-Emil STAVREV: International Taxation and Luxembourg's Economy. *IMF Working Paper*, WP/20/264. 8-11., Hélène CREPIN: Tax controversy evolution continues apace in Luxembourg. *EY Luxembourg International Tax Services Partner*, 25 May 2022. [https://www.ey.com/en\\_lu/tax/tax-controversy-evolution-continues-apace-in-luxembourg](https://www.ey.com/en_lu/tax/tax-controversy-evolution-continues-apace-in-luxembourg).

<sup>1055</sup> Annual Report on Taxation 2023. Review of taxation policies in EU Member States. Taxation and Customs Union, European Commission, June 2023. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/283669ce-33aa-49dc-ba2e-fd8d669a4482\\_en?filename=ART%20-%20Report%202023\\_Digital%20Version\\_1.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/283669ce-33aa-49dc-ba2e-fd8d669a4482_en?filename=ART%20-%20Report%202023_Digital%20Version_1.pdf), 149-152.

<sup>1056</sup> Annette ALSTADSÆTER-Sarah GODAR-Panayiotis NICOLAIDES-Gabriel ZUCMAN (eds.): Global Tax Evasion Report 2024. *EU Tax Observatory*, 2024. [https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global\\_tax\\_evasion\\_report\\_24.pdf](https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf), 40-42.

<sup>1057</sup> A jogi kötőerővel nem rendelkező soft law jellegű dokumentumokkal (pl: ajánlás) és az el nem fogadott bizottsági javaslatokkal (pl: digitális adó) most nem foglalkozunk.

<sup>1058</sup> A Tanács 2011/16/EU irányelve (2011. február 15.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről, HL L 64., 2011.3.11., 1-12. o. és annak módosításai.

<sup>1059</sup> A Tanács 2016/1164/EU irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókiküldési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról. HL L 193, 2016.7.19., 1-14. o.

- Globális minimumadó bevezetésére vonatkozó uniós irányelv.<sup>1060</sup>

A Közigazgatási irányelvben található az adóhatóságokra és az adózók adóügyeivel foglalkozó egyéb személyekre vonatkozó eljárási szabályok. Az irányelv abból a felismerésből fakad, hogy a globalizáció folytán a tagállamoknak egyre nagyobb szüksége van az adózás területén a kölcsönös segítségnyújtásra, mivel – többek között az adófizetők mobilitása és a határokon átnyúló ügyletek száma miatt – egyre nehezebb a fizetendő adót megállapítani. Mindez hozzájárul az adócsalás és az adóelkerülés növekedéséhez, ami veszélyezteti a belső piac integritását. A tagállamok tehát a többi tagállamtól származó információk hiányában nem tudják kezelni a saját belső adózási rendszerüket, különös tekintettel a közvetlen adózásra, ami új közigazgatási együttműködés kidolgozását tette szükségessé. Ezen túlmenően fontos szempont a jogszerű üzleti titkok védelme, illetve az egyenlő versenyfeltételek megteremtése a vállalkozók számára. Az irányelv részletesen foglalkozik az információcsere (megkeresésre, kötelező automatikus és spontán), a közigazgatási együttműködés egyéb formái, a közigazgatási együttműködés feltételei, a Bizottsággal való kapcsolat, valamint a harmadik országokkal fennálló kapcsolatok kérdéseivel<sup>1061</sup>. Az irányelv 2011-es hatályba lépése óta számos módosításon esett át, amelyek közül a legtöbb az automatikus információcsere érintette:

- DAC II. irányelv,<sup>1062</sup> amely az OECD Közös Jelentéstételi Sztenderdre vonatkozó szabályozás ülteti át az uniós jogrendbe: automatikus információcsere útján biztosítja az adóhatóságoknak, hogy országhatártól függetlenül bankszámlaadatokat cseréljenek egymással, nemcsak a magán-, hanem a jogi személyek esetében is,
- DAC III. irányelv,<sup>1063</sup> amely kiterjeszti az automatikus információcsere a határokon átnyúló vonatkozású feltételes adómegállapításokra,
- DAC IV. irányelv,<sup>1064</sup> amely bevezeti az országokénti jelentésekre vonatkozó kötelező automatikus információcsere a tagállamok között,

<sup>1060</sup> A Tanács 2022/2523/EU irányelve (2022. december 14.) az Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó globális minimum-adószint biztosításáról. HL L 328., 2022.12.22., 1—58. o.

<sup>1061</sup> A Közigazgatási irányelvet részletesen elemzi: BÉKÉS (2019) i. m. 245-247.

<sup>1062</sup> A Tanács 2014/107/EU irányelve (2014. december 9.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 359., 2014.12.16., 1—29. o.

<sup>1063</sup> A Tanács 2015/2376/EU irányelve (2015. december 8.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 332., 2015.12.18., 1—10. o.

<sup>1064</sup> A Tanács 2016/881/EU irányelve (2016. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 146., 2016.6.3., 8—21. o.



- DAC V. irányelv,<sup>1065</sup> amely 2018 januárjától lehetővé teszi a tagállami adóhatóságoknak, hogy a Pénzmosás elleni irányelv alapján hozzáférjenek a pénzügyi intézmények által beszerzett információkhoz, dokumentumokhoz,
- DAC VI. irányelv,<sup>1066</sup> amely alapján az adótervezésben közreműködők a tagállamok adóhatóságai felé kötelesek jelenteni a határokon átnyúló konstrukciók kapcsán az irányelvben meghatározott információkat,
- DAC VII. irányelv,<sup>1067</sup> amelynek célja annak biztosítása, hogy a tagállamok automatikusan információt cseréljenek az eladók által a digitális platformokon termelt bevételekről, függetlenül attól, hogy a platform az EU-ban található-e vagy sem.

Az ATAD irányelvet 2016-ban fogadták el a Bizottság adóelkerülés visszaszorítását célzó csomagterve (Anti Tax Avoidance Package) részeként.<sup>1068</sup> Az irányelv megszületése ahhoz a felismeréshez kapcsolódik, hogy a nagy multinacionális vállalatok nem ott fizetnek adót, ahol a nyereségük keletkezett. Nemzetközi szinten az e gyakorlat ellen való fellépést szolgálja az OECD BEPS Akcióterv, amelyet az Európai Unió is üdvözölt és támogatta a BEPS-ajánlások mihamarabbi átültetését az uniós jogrendbe. Ennek keretében fogadták el az ATAD irányelvet, amelynek célja a belső piacon történő adóalap-erózió és a belső piacról kifelé irányuló nyereségátcsoportosítás megakadályozása. Hatálya minden olyan adózóra kiterjed, amely egy vagy több tagállamban a társasági adó alanya. Továbbá az irányelvet alkalmazni kell minden olyan harmadik országban adóügyi illetőséggel rendelkező gazdálkodó szervezet telephelyére, amely egy vagy több tagállamban működik. Az irányelv a kitűzött célt minimumszabályok lefektetésével kívánja elérni az alábbi területeken: kamatok levonhatóságának korlátozása, tőke kivonás megadóztatása, visszaélés elleni általános szabály (GAAR), ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok és a hibrid struktúrák kezelésére irányuló rendelkezések.<sup>1069</sup> Az irányelvet 2017-ben módosították,<sup>1070</sup> bekerültek a hibrid struktúrák alkalmazása miatti kettős levonás vagy nem-adózás megakadályozását szolgáló részletszabályok, valamint

<sup>1065</sup> A Tanács 2016/2258/EU irányelve (2016. december 6.) a 2011/16/EU irányelvnek a pénzmosás elleni küzdelmet szolgáló információkhoz való adóhatósági hozzáférés tekintetében történő módosításáról. HL L 342., 2016.12.16., 1—3. o.

<sup>1066</sup> A Tanács 2018/822/EU irányelve (2018. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 139., 2018.6.5., 1—13. o.

<sup>1067</sup> A Tanács 2021/514/EU irányelve (2021. március 22.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU irányelv módosításáról. HL L 104., 2021.3.25., 1—26. o.

<sup>1068</sup> Az Adóelkerülés elleni csomagot ismerteti: BÉKÉS (2019) i. m. 242-245.

<sup>1069</sup> Az irányelvet és annak magyarországi implementációját részletesen ismerteti: BÉKÉS (2019) i. m. 76-87.

<sup>1070</sup> A Tanács (EU) 2017/952 irányelve (2017. május 29.) az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó diszkrepanciák tekintetében történő módosításáról, HL L 144., 2017.6.7., 1—11. o.

kiegészült a szabályozás a harmadik országokat érintő fordított és az importált hibrid struktúrákkal.<sup>1071</sup>

Globális minimumadóra vonatkozó szabályozás kérdésére – annak hordereje miatt – célszerű részletesen is kitérnünk. Az előbb említett, a nemzetközi szabályozást az uniós jogrendbe implementáló uniós irányelv háttérében – a 2013-ban elindult és 2015-ben elfogadásra került OECD BEPS Akciótervből kiindulva – az az OECD által Franciaország és Németország javaslatára még 2019-ben megindult kezdeményezés állt, amely egy globális minimumadó-szabályozás (GloBE) keretrendszerének kidolgozását irányozta elő a digitális gazdaság adóztatásáról szóló javaslatának második pilléréként.<sup>1072</sup> A kezdeményezés háttérében az a tény állt, hogy napjainkban a legtöbb ország adórendszere elavult, nem képes már követni a jelen kor kihívásait, amely jelentős adóbevételekiesést eredményez számos ország vonatkozásában. A kezdeményezés illeszkedett abba a célkitűzésbe, hogy a fizikai jelenlétben alapuló telephely koncepciót felváltsák egy gazdasági jelenlétben alapuló koncepcióval, amely lehetőséget kínál arra, hogy az országok érvényesíthessék az adóztatáshoz való jogukat.<sup>1073</sup> Az USA a Biden adminisztráció révén – felismerve, hogy az USA a szabályozás nyertese lehet<sup>1074</sup> – hamar magáévá tette és élére állt a kezdeményezésnek,<sup>1075</sup> mely a későbbiek során – a jelentős amerikai nyomásgyakorlásnak köszönhetően is – döntően hozzájárult annak elfogadásához. Ennek ellenére – ahogy később látni fogjuk – mégsem az USA, hanem az Európai Unió vezetett be elsőként, még 2022 végén.<sup>1076</sup>

A globális minimumadó lényege,<sup>1077</sup> hogy a multinacionális vállalatok minden nyereségük után megfizessenek egy minimum adószintet (15%) minden joghatóságban, ahol leányvállalattal

<sup>1071</sup> Erről részletesen lásd: ERDŐS-ÓRY-VÁRADI i. m. 360-361.

<sup>1072</sup> International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age. <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>

<sup>1073</sup> RÁCZ DÁNIEL: A nemzetközi adózás új kihívásai: a digitális gazdaság. *Jogi tanulmányok*, 17. évf., 2014/1. 319-320.

<sup>1074</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: WÁGNER Tamás Zoltán: Globális minimumadó: Ellenállni vagy alkalmazkodni? *Pázmány Law Working Papers*, 2023/3. 3-8.

<sup>1075</sup> Ebben döntő szerepet játszott az a tény, hogy a legnagyobb – a szabályozás tárgyi hatálya alá potenciálisan tartozó – multinacionális vállalatok döntő többsége amerikai. A 2021-es adatok azt mutatták, hogy – piaci kapitalizáció szerint – a 10 legnagyobb vállalat közül 7 amerikai. Ennek kapcsán részletesen lásd: Jenna ROSS: The Biggest Companies in the World in 2021. *Visual Capitalist*, June 10, 2021. <https://www.visualcapitalist.com/the-biggest-companies-in-the-world-in-2021/>.

<sup>1076</sup> BAGDI Lajos: „Game over” – Megszületett a döntés a globális minimumadó bevezetéséről (1. rész). *Adó Online*, 2022. december 19. <https://ado.hu/ado/game-over-megszuletett-a-dontes-a-globalis-minimumado-bevezeteserol-1-resz/>.

<sup>1077</sup> A szabályozásról részletesen lásd: Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules. *OECD Publishing*, Paris, 2022. <https://www.oecd.org/publications/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm>, illetve OECD: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. 2021. október 8.

vagy telephellyel rendelkeznek. A szabályozás értelmében tehát országonként kell azt vizsgálni, hogy az adott multinacionális vállalat adózása elérte-e az effektív adókulcsot. A globális minimumadó hatálya alá azon multinacionális vállalatok tartoznak, amelyek éves konszolidált csoportszintű bevétele eléri a 750 millió eurót a tárgyévet megelőző négy évből legalább kettőben és két joghatóság alatt működnek. Azonban az államok opcionálisan a saját területükön működő vállalatcsoportokat is hatálya alá vonják külföldi leányvállalat vagy telephely hiánya esetén is. Ugyanakkor nem tartoznak a globális minimumadó hatálya alá a kormányzati szervek, a nemzetközi szervezetek, a nonprofit szervezetek, a nyugdíjalapok vagy a befektetési alapok, amelyek egy vállalatcsoport végső anyavállalatai, illetve az ilyen entitások, szervezetek vagy alapok által használt holdingeszközök. A globális minimumadó adókulcsa nem nominális, hanem effektív adókulcsot jelent: a tényleges megfizetett adót nézi. Amennyiben tehát az egyik leányvállalat effektív adófizetése egy adott joghatóságban nem éri el a 15%-ot, akkor kivételre kerül az ún. kiegészítő adó, amelyet az anyavállalat vagy végső soron a leányvállalat fizet meg. Az OECD által kidolgozott három elemből álló szabályozás értelmében a főszabály az előbbi esetében írja elő az adókülönbözlet megfizetését (bevétel beszámítási szabály), azonban – ha ez nem lehetséges – garanciális elemként jelentkezik az alul adóztatott kifizetések szabály, amely a multinacionális csoport tagjainál költséglevonások megtiltásával vagy ehhez hasonló mechanizmussal biztosítja a csoportszintű adószint elérését. A szabályozás harmadik eleme az adózás alá eső jövedelem szabály, amely az adóegyezményekbe beépítendő mechanizmussal lehetőséget ad az államnak, hogy adóelkerülési kockázat esetén olyan jövedelemkategóriák adóztatási jogát megtarthassa kapcsolt vállalkozások közötti kifizetés esetén, amelyre alapvetően kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménye alapján nincs adóztatási joga. Összességében véve jól látszik, hogy – az OECD BEPS Akciótervvel szemben – a globális minimumadó a hangsúlyt nem az adóalap védelmére, hanem az adótervezés okának megszüntetésére helyezi: alapfilozófiája szerint az adóelőny elvételével a multinacionális vállalatok nem fognak élni az adóelkerülési technikákkal.<sup>1078</sup> A szabályozás további célja, hogy elejét vegye a társasági adókulcsok folytonos csökkentésén alapuló adóversenynek („*race to the bottom*”), valamint csökkentse az

---

<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

<sup>1078</sup> CZOBOLY Gergely: Globális minimumadó bevezetésének lehetséges hatásai a klasszikus adóstruktúrákra. *Miskolci Jogi Szemle*, 2021/5. (3. különszám). 80.

egyes országok adórendszerei közötti eltéréseket, amelyek szintén elősegítik az adóelkerülési technikák alkalmazását.<sup>1079</sup>

A globális minimumadó bevezetéséhez vezető út kapcsán fontos kiemelni, hogy az előbb említett kezdeményezéshez 2021 nyarán 130 ország fejezte ki csatlakozási szándékát, Magyarország 2021 októberében csatlakozott. A szabályozás az eredeti tervek szerint az OECD országokban lévő leányvállalatok esetében 2023. január 1-én, míg a harmadik országokban 2024-ben lépett volna hatályba. Habár a kezdeményezés alapvetően erős támogatottságot élvezett, meg kell jegyeznünk azt is, hogy az alacsony társasági adókulcsokat alkalmazó országok (pl: Írország, Magyarország, Liechtenstein) kezdetben élesen kritizálták a koncepciót, mivel attól tartottak, hogy elveszítik a versenyképességüket és kevésbé lesznek vonzóak a külföldi befektetők számára. Ehhez kapcsolódóan azt is sérelmezték, hogy a globális minimumadó bevezetése korlátozná az adópolitikájukat, hiszen lényegében véve a társasági adókulcsuk emelésére kényszerítené őket: hiába alkalmaznának alacsonyabb adókulcsokat, a különbözetet más államok úgylis beszédnek.<sup>1080</sup> Ez az aggodalom megalapozottnak tűnt, hiszen ahogy Hindriks és Nishimura is kimutatta, a globális minimumadó bevezetése csökkenti a különbséget a magas és az alacsony adókulcsokat alkalmazó országok között, amely kihat utóbbiak tőkevonzó képességére is: a nagyvállalatok kevésbé fogják a nyereségüket ezekbe az országokba vinni. Ebből kifolyólag az alacsony adókulcsokat alkalmazó országok adóbevételecsökkenéssel, míg a magas adókulcsokat alkalmazó országok adóbevételemnövekedéssel számolhatnak.<sup>1081</sup> Az adóelőny elvétele pedig hosszabb távon azt is eredményezheti, hogy az adóparadicsomok és más preferenciális adórezsimek „léte” veszélybe kerül.<sup>1082</sup> Éppen ezért ezeknek az országoknak stratégiát kellett váltaniuk, melynek kapcsán az alábbi döntéseket hozhatták:

- fenntartják a status quo-t (ez az út csak azon államok számára járható, amelyek nem vetnek ki társasági adót),
- társasági adókulcsukat a globális minimumadó szintjére emelik,
- olyan társasági adórendszer vezetnek be, amely valamennyi vállalatra irányadó,

<sup>1079</sup> NOBILIS Benedek: Globális minimumadó: ez nem csak Magyarországnak fájhat. *Portfolio*, 2021. április 13. <https://www.portfolio.hu/gazdasag/20210413/globalis-minimumado-ez-nem-csak-magyarorszag-nak-fajhat-477960>

<sup>1080</sup> CZOBOLY i. m. 80.

<sup>1081</sup> Ennek kapcsán részletesen lásd: Jean HINDRIKS-Yukihiro NISHIMURA: The Compliance Dilemma of the Global Minimum Tax. *LIDAM Discussion Paper CORE*, 2022/13.

<sup>1082</sup> Colleen ESSID: The Global Minimum Tax Agreement: An End to Corporate Tax Havens? *SLU Law Journal Online*. 73. 3.

- küszöbalapú társasági adórendszert vezetnek be, vagyis a magasabb társasági adókulcsot csak azon vállalatoknak kell megfizetniük, amelyek a globális minimumadó hatálya alá tartoznak,
- az érintett állam a tényleges adóemelés elkerülése érdekében arra törekszik, hogy minél több adónemet lehessen beszámítani az effektív adóterhelésbe.<sup>1083</sup>

Nem véletlen tehát, hogy a globális minimumadó bevezetése kapcsán kemény viták folytak és az alacsony adókulcsokat alkalmazó országok végül leginkább az utolsó megoldásban látták annak a lehetőségét, hogy mérsékeljék az új szabályozás jelentette, számukra negatív hatásokat. Az Európai Unió – kifejezetten a legnagyobb tagállamok – kezdetektől fogva törekedett arra, hogy már 2023-ban bevezesse a globális minimumadót.<sup>1084</sup> Ennek érdekében 2021 végén megjelent a Bizottság vonatkozó javaslata, azonban – elsősorban a magyar vétónak köszönhetően – csak 2022. december 12-én tudtak az uniós tagállamok elvi megállapodásra jutni annak elfogadásáról. Ezt követően viszonylag hamar, már 2022. december 14-én el is fogadták az irányelvet, amely a fent említett OECD szabályozást ülteti át az uniós jogba.<sup>1085</sup>

A fentiek tükrében azt mondhatjuk, hogy a bizottsági vizsgálatok megindulása – és a közvélemény nyomása – indirekten elősegítette több fontos, a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak visszaszorítását célzó uniós irányelv elfogadását. Úgy tűnik, hogy a tagállamok felismerték, hogy nemcsak uniós, hanem egyben nemzeti érdek is az adóelkerüléssel szembeni fellépés. Ez még akkor is komoly eredménynek tekinthető, ha a korábban súlyos kritikákkal illetett Benelux államok és Írország adórendszerei valószínűsíthetően továbbra is tartalmazznak a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait támogató rendelkezéseket.<sup>1086</sup> Ugyanis a legkirívóbb (pl: Double Irish with Dutch

<sup>1083</sup> Global minimum corporate income tax. How might countries with ‘low’ or ‘no’ taxation respond? *Deloitte*, 16 June 2021. <https://www2.deloitte.com/xen/en/pages/tax/articles/global-minimum-corporate-income-tax.html>

<sup>1084</sup> Ezt jól mutatja, hogy 2022. szeptember 9-én az EU legnagyobb gazdaságai (Franciaország, Németország, Olaszország, Spanyolország, Hollandia) bejelentést tettek, hogy ha nem születik meg az uniós irányelv, akkor készek önállóan is bevezetni a globális minimumadót. Ezzel kapcsolatban lásd: PARDAVI László: Néhány gondolat a globális minimumadó történetéről, bevezetésének okairól és lehetséges magyarországi hatásairól. In: KESERŰ Barna Arnold-SZOBOSZLAI-KISS Katalin-NÉMETH Richárd (szerk.): *Salus Vocalis. Csegöldi indulás - Győri érkezés. Ünnepi tanulmányok Fazekas Judit tiszteletére*. Győr, Universitas-Győr Nonprofit Kft, 2023. 611.

<sup>1085</sup> Ennek kapcsán lásd részletesen: BAGDI Lajos: „Game over” – Megszületett a döntés a globális minimumadó bevezetéséről (2. rész). *Adó Online*, 2023. január 2. <https://ado.hu/ado/game-over-megszuletett-a-dontes-a-globalis-minimumado-bevezeteserol-2-resz-2/>.

<sup>1086</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: EU and OECD half-measures fail to detect Luxembourg’s shadow tax rulings. *Tax Justice Network*, 1 July 2021. <https://taxjustice.net/press/eu-and-oecd-half-measures-fail-to-detect-luxembourgs-shadow-tax-rulings/>, Par Jérémie BARUCH-Maxime FERRER-Maxime VAUDANO-Anne MICHEL: OpenLux : the secrets of Luxembourg, a tax haven at the heart of Europe. *Le Monde*, 9 February 2021. [https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2021/02/08/openlux-the-secrets-of-luxembourg-a-tax-haven-at-the-heart-of-europe\\_6069140\\_4355770.html](https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2021/02/08/openlux-the-secrets-of-luxembourg-a-tax-haven-at-the-heart-of-europe_6069140_4355770.html), EU tax haven blacklist review. *Oxfam*, 15 February 2021. [https://www.oxfamnovib.nl/Files/rapporten/2021/20210215%20Oxfam%20Media%20briefing%20%20tax%20havens%20review\\_.pdf](https://www.oxfamnovib.nl/Files/rapporten/2021/20210215%20Oxfam%20Media%20briefing%20%20tax%20havens%20review_.pdf), Pamela Eunice AHAIWE-Luckystar MIYANDAZI-San BILAL: The EU list of tax havens:

Sandwich) kikapukat az erős nyomás hatására már kénytelenek voltak kiiktatni az adórendszerükből és a jövőben várhatóan ezen az úton fognak továbbhaladni. Ebből kifolyólag arra a következtetésre juthatunk, hogy a közvetlen adók területén – az esetleges tagállami vétó ellenére is – a jogszabálykezdeményezés útján való fellépés megfelelő nyomásgyakorlás esetén mégis hatékony eszköznek bizonyulhat a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben.. A tagállamok tehát felsorakoztathatók a megfelelő közös cél elérése érdekében.

## Felhasznált irodalom

### Magyar nyelvű szakirodalom

1. BAGDI Lajos: „Game over” – Megszületett a döntés a globális minimumadó bevezetéséről (1. rész). *Adó Online*, 2022. december 19. <https://ado.hu/ado/game-over-megszuletett-a-dontes-a-globalis-minimumado-bevezeteserol-1-resz/>.
2. BAGDI Lajos: „Game over” – Megszületett a döntés a globális minimumadó bevezetéséről (2. rész). *Adó Online*, 2023. január 2. <https://ado.hu/ado/game-over-megszuletett-a-dontes-a-globalis-minimumado-bevezeteserol-2-resz-2/>
3. BARNÓCZKI Dávid: A nehéz helyzetben lévő vállalkozások megmentése az Európai Unióban. *Pázmány Law Working Papers*, 2021/2. 1-16.
4. BARTHA Ildikó: Bevétel vagy kivétel? Adóintézkedések és állami támogatások uniós szabályai. In: HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.): *Honnan hová? A közpénzek védelméről*. Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 69-94.
5. BÉKÉS Balázs: A közvetlen adózás az Európai Unióban. *PhD értekezés*, PPKE JÁK Doktori Iskola, Budapest, 2012. március. <https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/B%C3%A9k%C3%A9s%20Bal%C3%A1zs%20PHD%20dolgozat.pdf>
6. BÉKÉS Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban – A tagállami jogok harmonizációja és versenye*. Wolters Kluwer, Budapest, 2019.
7. BENÁRD Tünde: A helyi célú beruházások és szolgáltatások állami támogatásának hatása a tagállamok közötti kereskedelemre. *Állami Támogatások Joga*, 19 (2013/3), 3-17.
8. BÓKA János-GOMBOS Katalin-SZEGEDI László (szerk.): *Az Európai Unió intézményrendszere*. Dialóg Campus, Budapest, 2019.
9. BORDÁCS Bálint: A digitális szolgáltatási adó állami támogatás jellegének kérdése. *Versenytükrök*, XV. évf., 2019/2. 4-13.
10. BOROS Anita: Úton egy európai közigazgatási (eljárési) jog felé. *MTA Law Working Papers*, 2014/58.
11. CZAKÓ Dezső: Az Európai Unió adóharmonizációs folyamatának legfontosabb eredményei és néhány aktuális fejleménye. *EU Working Papers*, 3/2011. 89-108.

12. CZIBERE Károly: *Az egyházak szociális munkájának jogszabályi környezete Magyarországon*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- És Jogtudományi Doktori Iskola, 2021.  
[https://ajk.kre.hu/images/doc2021/doktori/Disszertacio\\_Czibere\\_Karoly.pdf](https://ajk.kre.hu/images/doc2021/doktori/Disszertacio_Czibere_Karoly.pdf)
13. CZIGLER Dezső Tamás – HORVÁTHY Balázs: A szabadság, a biztonság és a jog érvényesülésén alapuló térség joggyakorlata és intézményei. *Jog, állam, politika*, 2011/3. 3-26.
14. CZOBOLY Gergely: Globális minimumadó bevezetésének lehetséges hatásai a klasszikus adóstruktúrákra. *Miskolci Jogi Szemle*, 2021/5. (3. különszám). 79-94.
15. CZOBOLY Gergely: Treaty shopping elleni nemzetközi fellépés. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 2019/3. 26-27.
16. CZOBOLY Gergely-CsABAI Róbert: Az USA adóreformja – új korszak kezdete a nemzetközi adótervezésben. *Adó*, 32. évf., 2018/4. 68-77.
17. CZOBOLY Gergely-ERDŐS Éva: *Adózási és adótervezési ismeretek*. HVGOrac, Budapest, 2021.
18. CSÁSZÁR Mátyás: Az Európai Unió jogforrási rendszere a Lisszaboni Szerződés után. *Európai Jog*, 2011/1. 31-39.
19. DANKÓ László-TÓTH Zsófia: Transzferárzásból fakadó nemzetközi üzleti konfliktusok és alternatív kezelésük hatásvizsgálata. In: *Marketingkaleidoszkóp 2016: Tanulmányok a Marketing Intézet kutatási eredményeiből*. Miskolc, Miskolci Egyetem Gazdaságtudományi Kar, 2016. 119-138.
20. DEÁK Dániel: Adókijátszás és adókikerülés jogi megközelítésben. *Jogtudományi Közöny*, LX. évfolyam, 2005. május
21. DEÁK Dániel: Vagyonosodási vizsgálat és adóbecslés a magyar jogban összehasonlító jogi nézőpontból. *Állam- és Jogtudomány*, LIV. évfolyam, 2013/1-2. sz.
22. DÖMÖK Csilla: Föderalizmus és szubszidiaritás az Európai Unióban. *Közép-Európai Közlemények*, XV. évf. 2022/1. No. 54.
23. ERDŐS Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolc, Miskolci Egyetem, 2012.
24. ERDŐS Éva: A digitális gazdaság adóztatásának trendjei. *Iustum, Aequum, Salutare*, 2020/4.
25. ERDŐS Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle*, 2019/2. különszám, 1. kötet. 235-245.



26. ERDŐS Éva: A digitális gazdaságra ható adójogi környezet adóharmonizációjának eszközei az Európai Unióban és a nemzetközi adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/3. különszám. 56-66.
27. ERDŐS Éva: A káros adóverseny elleni fellépés egyik eszköze az európai adójogban: az állami támogatások joga. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XXXI*. (2013). 183-205.
28. ERDŐS Éva: Állami támogatások, adóverseny kontra szubszidiaritás. *Miskolci Jogi Szemle*, XII. évf., 2017/2. különszám. 114-126.
29. ERDŐS Éva: Az adóversenyt korlátozó intézkedések egyes aspektusai az európai adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2017/külszám. 58-70.
30. ERDŐS Éva: Az európai adóharmonizáció mint a káros adóverseny elleni fellépés eszköze. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XXXI/1*. (2012). 255-270.
31. ERDŐS Éva-KISS Lilla Nóra: A kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás, mint az európai adójog új jelenségei. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/1. különszám. 77-87.
32. ERDŐS Gabriella: Nemzetközi átalakulások. A magyar társasági adózási szabályok összhangja az európai uniós joggal. *PhD értekezés*, Budapesti Corvinus Egyetem, Pénzügyi, Számviteli és Gazdasági Jogi Intézet, Gazdasági Jogi Tanszék, Gazdálkodástudományi Doktori Iskola, Budapest, 2016.
33. ERDŐS Gabriella: *Társasági adóalap-, és adókedvezmények az állami támogatások rendszerében*. In: BÁN Dániel-NEMESSÁNYI Zoltán (szerk.): *Gazdasági jogi és adójogi tanulmányok*. Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest, 2021.
34. ERDŐS Gabriella: Tőkekivonási adó és a transzferárazás. *Miskolci Jogi Szemle*, 2021/5. 128-141.
35. ERDŐS Gabriella-ÖRY Tamás-VÁRADI Adrienn: *Az Európai Unió adójoga*. Wolters Kluwer, 2021.
36. GALAMB Zsófia-KÁNYÁSI Zsófia: Az általános gazdasági érdekű szolgáltatások működtetésével megbízott vállalkozásoknak közszolgáltatásért járó ellentételezés formájában megítélt állami támogatások. *Állami Támogatások Joga*, 5 (2010/1). 3-22.
37. GALÁNTAINÉ Máté Zsuzsanna: Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózáiban. *PhD értekezés*, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola, Győr, 2008. szeptember.  
[http://rgdi.sze.hu/images/RGDI/honlapelemei/fokozatszerzesi\\_anyagok/galantaine\\_mate\\_zsuzsanna\\_disszertacio.PDF](http://rgdi.sze.hu/images/RGDI/honlapelemei/fokozatszerzesi_anyagok/galantaine_mate_zsuzsanna_disszertacio.PDF)

38. GYULAI-SCHMIDT Andrea: Az uniós állami támogatási szabályok közszolgáltatásokra, – különös tekintettel a szociális szolgáltatásokra – vonatkozó alkalmazása. [https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12417/file/allami\\_tam\\_szocialis\\_szolg.pdf](https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12417/file/allami_tam_szocialis_szolg.pdf)
39. GYÜRKÉS Anita: Az uniós állami támogatási szabályok alkalmazása az adóintézkedések területén – a Bíróság esetjogának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 17 (2013/1). 3-43.
40. HARGITA Eszter: Állami támogatások Magyarországon az uniós versenypolitika tükrében. *PhD értekezés*, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest, 2003. [http://phd.lib.uni-corvinus.hu/113/1/hargita\\_eszter.pdf](http://phd.lib.uni-corvinus.hu/113/1/hargita_eszter.pdf)
41. HERICH György: Nemzetközi adózás. Budapest, Penta Unió, 2020.
42. HORBULÁK Zsolt: A szlovákiai gépjárműgyártás helyzete és kihívásai. *Területi Statisztika*, 2019/3. 328-348.
43. HORVÁTH Csanád: Globális szintű (ökológiai) közjavak használatából fakadó externáliák következményei és szabályozása hazánkban. *Gazdaság & Társadalom*, 2014/1. 38-52.
44. HŐS Nikolett: Az általános jogelvek és az Alapjogi Charta szerepe az Európai Bíróság életkoron alapuló hátrányos megkülönböztetéssel kapcsolatos joggyakorlatában. *Magyar Munkajog e-folyóirat*, 2014/1. 50-77.
45. JAKAB András-SONNEVEND Pál: A reklámadó és az európai jog. *Pázmány Law Working Papers*, 2014/14. 1-9.
46. KAPONYI Erzsébet: Viták az uniós jog elsőbbsége körül. In: CSICSMANN László-KEMENSZKY Ágnes (szerk.): *A nemzetközi rendszer alakváltozásai a 21. Század elején*. Tanulmányok Rostoványi Zsolt 70. születésnapja alkalmából. Budapest, Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest, 2022. 115-148
47. KAZAINÉ Ónódi Annamária: A nemzetközi adózás vállalatgazdasági problémakörei. *Vállalatgazdaságtan Intézet*, 105. sz. Műhelytanulmány, 2008. szeptember 22.
48. KENGYEL Ákos: Az Európai Unió kohéziós politikájának integrációs jelentősége és szabályozásának jövője. *Közgazdasági szemle*, LIX. évf., 2012. március.
49. KOÓS Gábor: A sávós adórendszerek állami támogatási szempontú vizsgálata. In: VALENTINY Pál-KISS Ferenc László-NAGY Csongor István-BEREZVAI Zombor (szerk.): *Verseny és szabályozás*. Budapest, MTA KRTK Közgazdaság-tudományi Intézet, 2017. 115-158.
50. KOÓS Gábor: A vasúti szektor teherszállítási üzletágának liberalizációja az Európai Unióban. *Debreceni Jogi Műhely*, 2004. november.

- [http://www.debrecenijogimuhely.hu/archivum/otdk\\_kulonszam/a\\_vasuti\\_szektor\\_teherszállitási\\_teherszállitási\\_üzletágának\\_liberalizációja\\_az\\_európai\\_unióban/](http://www.debrecenijogimuhely.hu/archivum/otdk_kulonszam/a_vasuti_szektor_teher szállitási_teherszállitási_üzletágának_liberalizációja_az_európai_unióban/)
51. KOROM Ágoston: Az uniós jog végrehajtásával kapcsolatos elméleti, és gyakorlati problémák. „A bírósági aktusokból eredő tagállami felelősség”. *PhD értekezés*, Károli Gáspár Református Egyetem Állam és Jogtudományi Kar, Doktori Iskola, Budapest, 2012. <https://corvina.kre.hu/phd/KoromAgoston.pdf>
  52. KRUSZLICZ Péter Pál: A nemzeti alkotmányosság tagállami alapjai: a nemzeti szuverenitás és a nemzeti alkotmányos önazonosság, különös tekintettel a francia jogelméletre és a magyar joggyakorlatra. *PhD-értekezés*, SZTE Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, Szeged, 2019.
  53. LOVAS Dóra: Állami támogatások uniós jogi szabályozása, különös tekintettel az energiaszektorra. *Európai Jog*, 2018/2. 24-31.
  54. LOVAS Dóra: Energiaadórá mint ökoadórá vonatkozó Uniós és hazai szabályok elemzése, összehasonlítása és a szabályozással kapcsolatos problémák feltárása. *Jura*, 2018/1.
  55. MARJÁN Attila: Az európai föderalizmus kérdésének néhány gazdasági és politikai aspektusa. *Külügyi Szemle*, 2013/2. 126-162.
  56. NAGY Zoltán-FÖLDI Viktória: Az adóelkerülés kérdése a transzferárazásnál. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica*, Tomus XXXV (2017). 134-147.
  57. NYIKOS Györgyi (szerk.): *Állami támogatások*. Budapest, Dialóg Campus Kiadó, 2018.
  58. ŐRY Tamás: Adóharmonizáció az Európai Unióban. *Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma*, <http://www.bmeip.hu/download/engemiserint/Adoharmonizacio%20az%20EUban.pdf>
  59. PARDAVI László: Néhány gondolat a globális minimumadó történetéről, bevezetésének okairól és lehetséges magyarországi hatásairól. In: KESERŰ Barna Arnold-SZOBOSZLAI-KISS Katalin-NÉMETH Richárd (szerk.): *Salus Vocalis. Csegöldi indulás - Győri érkezés. Ünnepi tanulmányok Fazekas Judit tiszteletére*. Győr, Universitas-Győr Nonprofit Kft, 2023.
  60. PONGRÁCZ Alex: *Nemzetállamok és új szabályozó hatalmak a globális erőterben – avagy megszelídíthető-e a globalizáció?* Budapest, Dialóg Campus, 2019.
  61. RÁCZ DÁNIEL: A nemzetközi adózás új kihívásai: a digitális gazdaság. *Jogi tanulmányok*, 17. évf., 2014/1.

62. REMETEI Filep Zsuzsanna: Az állami támogatások ellenőrzése az uniós versenyjogban. In: SZABÓ Marcel-LÁNCOS Petra Lea-GYENEY Laura: *Uniók szakpolitikák*. Budapest, Pázmány Press, 2019. 171-184.
63. SÓLYOM Borbála: Az általános forgalmi adózás egyes kérdései az Európai Unióban, különös tekintettel az adóelkerülés és az adócsalás elleni harc témaköreire. *PhD-értekezés*, PPKE-JÁK, Doktori Iskola, Budapest, 2013. [https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Solyom\\_Bori\\_PhD\\_dolgozat.pdf](https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Solyom_Bori_PhD_dolgozat.pdf)
64. SOÓS Gábor: Az állami támogatások európai uniós jogi szabályai. *Európai Tükör*, 2014/2. 216-226.
65. STAVICZKY Péter: A piaci magánbefektető elve az uniós joggyakorlat tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 13 (2012/1). 3-19.
66. STAVICZKY Péter: Adózás és állami támogatások – az indokolt szelektivitás. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 52. évf., 2010/3. 43-63.
67. STAVICZKY Péter: Az államnak betudható intézkedések legújabb értelmezése. *Állami Támogatások Joga*, 21 (2015/1). 3-15.
68. STAVICZKY Péter: Az Altmark-ítélet negyedik feltételének teljesülése a Bizottság gyakorlatának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 14 (2012/2). 25-34.
69. STAVICZKY Péter: Az uniós joggal összeegyeztethetők a sávós különadók. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 60. évf., 2018/10. 22-23.
70. STAVICZKY Péter: Finn veszteségelhatárolás – állami támogatás vagy sem? *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 55. évf., 2013/12. 567.
71. STAVICZKY Péter: Harmadik felek jogorvoslati lehetőségei az Európai Bizottság állami támogatási ügyekben hozott határozataival szemben különös tekintettel a megtámadáson kívüli jogorvoslatokra. *Európai Jog*, 13. évf. 2. sz.
72. STAVICZKY Péter: Mikor szelektív egy adóintézkedés? *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 59. évf., 2017/7-8. 25-26.
73. STAVICZKY Péter: Szelektivitás az állami támogatásokra vonatkozó uniós joggyakorlatban, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 52. évf., 2010/1. 38-43.
74. SZABÓ Ildikó: A feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozása. *Wolters Kluwer*, Budapest, 2017.
75. SZABÓ Marcel: Általános jogelvek a nemzetközi bíróságok és az Európai Bíróság joggyakorlatában. *Európai Jog*, 2012/2. 191-211.

76. SZÁNTÓ Zoltán: Kontraszelekció és erkölcsi kockázat a politikában – Vázlat az információs aszimmetria közgazdaságtani fogalmainak politikatudományi alkalmazhatóságáról. *Közgazdasági Szemle*, LVI. évf., 2009. június. 563-571.
77. SZILOVICS Csaba: *Adójogi ismeretek*. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2016.
78. SZILOVICS Csaba: Az igazságosság érvényesülése az adóztatásban. *Pro Futuro*, 2013/1. 52-66.
79. TARRÓ Adrienn: A transznacionális vállalatok világgazdasági jelentősége: a megítélés és a szabályozás lehetőségei. *E-CONOM*, 2012/I./2. 14-27.
80. TÓTH Mihály: Az adócsalás elkerülésének hamis mítoszai. *Miskolci Jogi Szemle*, 2019/2. különszám/2. kötet.
81. TÓTH Tihamér: *Uniós és magyar versenyjog*. Wolters Kluwer, Budapest, 2020.
82. VARGA Erzsébet: Az adóügyi információcsere eszközei és gyakorlata a nemzetközi, az európai és a magyar jogalkalmazásban. *Doktori értekezések 22*. Pázmány Press, Budapest, 2021.  
[https://jak.ppke.hu/storage/tinymce/uploads/VargaErzsebet\\_Adougyi\\_informaciocsera\\_PhD\\_22.pdf?u=1bXTzc](https://jak.ppke.hu/storage/tinymce/uploads/VargaErzsebet_Adougyi_informaciocsera_PhD_22.pdf?u=1bXTzc)
83. VARGA Judit-BARTHA Ildikó: Közpénz, nem közpénz? Hazai és uniós joggyakorlat példái. In: HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.): *Honnan hová? A közpénzek védelméről*. Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 95-107.
84. VARJU Márton: Az uniós jog mint a tagállami jogrendszerek kerete.  
[https://hpops.tk.hu/uploads/files/Varju\\_EU\\_jog\\_mint\\_a\\_ta\\_jogrendszerek\\_kerete.pdf](https://hpops.tk.hu/uploads/files/Varju_EU_jog_mint_a_ta_jogrendszerek_kerete.pdf)
85. VÖRÖS Imre: Az állami támogatások uniós jogi megítélésnek hatása a belső jogra. *Jogelméleti Szemle*, 2013/3. 131-162.
86. WÁGNER Tamás Zoltán: A digitális adók kérdése, különös tekintettel a cseh szabályozásra. *Külügyi Műhely*, 2020/1. 97-125.
87. WÁGNER Tamás Zoltán: A lengyel kiskereskedelmi adó és a progresszív adózás jövője. *Iustum Aequum Salutare*, 2020/3. 193-219.
88. WÁGNER Tamás Zoltán: Egyház és az állami támogatások kérdése, avagy a Betania ügy. *A Jog tudománya, a mindennapok joga I. konferenciakötet*, DE Praetor Szakkollégium, Debrecen 2019. 222-236.
89. WÁGNER Tamás Zoltán: Globális minimumadó: Ellenállni vagy alkalmazkodni? *Pázmány Law Working Papers*, 2023/3.

90. WÁGNER Tamás Zoltán: Kiskapu az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozásban, különös tekintettel a McDonald's ügyre. *Iustum Aequum Salutare*, 2019/4. 181-204.
91. WÁGNER Tamás: A bányajáradékok és a szelektivitás kritériuma, avagy a MOL állami támogatásának ügye. *Pázmány Law Working Papers*, 2017/15. 1-17.
92. WÁGNER Tamás: Adójellegű állami támogatások - A magyar reklámadó és az uniós jog, *Miskolci Doktorandusz Konferencia Tanulmánykötet*, 2017. 286-300.

## Angol nyelvű szakirodalom

1. Aanor ROLAND-Indra RÖMGENS: Policy Change in Times of Politicization: The Case of Corporate Taxation in the European Union. *Journal of Common Market Studies*, vol. 60., no. 2 (2022).
2. Alden F. ABBOTT-David R. BURTON: Apple, State Aids, Tax Competition, and the Rule of Law. *The Heritage Foundation*, No. 3204 | April 27, 2017. <https://www.heritage.org/sites/default/files/2017-04/BG3204.pdf>
3. Alex COBHAM: Advance tax rulings: Publish or abolish? *Tax Justice Network*, 2 March 2018. <https://www.taxjustice.net/2018/03/02/advance-tax-rulings-publish-abolish/>
4. Alexander J. MORGENSTERN: Corporate Tax Avoidance: Addressing the Merits of Preventing Multinational Corporations from Engaging in the Practice and Repatriating Overseas Profits. *Journal of International Business and Law*, vol. 16., no. 2 (2017). 333-354.
5. Alexandra MILADINOVIC: *Selectivity and the Arm's Length Principle in EU State Aid Law*. European and International Tax Law and Policy Series. Amsterdam, IBFD, 2022.
6. Alexandra MILADINOVIC-Raffaele PETRUZZI: The recent decisions of the European Commission on fiscal state aid: an analysis from a transfer pricing perspective. *International Transfer Pricing Journal*, vol. 26., no. 4. (2019). 243-252.
7. Alice PIRLOT: The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission's 'Fair Tax Agenda'. *Intertax*, vol. 48., no. 4. (2020). 402-415.
8. Alina-Petronela HALLER: Globalisation, multinational companies and emerging markets. *Ecoforum*, vol. 5., no. 1 (2016). 9-15.
9. Allison CHRISTIANS: Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality. *Washington University Journal of Law & Policy*, vol. 44., no. 1. (2014). 39-59.

10. Allison CHRISTIANS: Distinguishing tax avoidance and evasion: why and how. *Journal of Tax Administration*, vol .3, no. 2 (2017). 5-21.
11. Amadeo ARENA: State Aids and Tax Rulings: An assessment of the Commission's recent decisional practice. *Market and Competition Law Review*, vol. 1., no. 1. (2017). 49-79.
12. Anja TAFERNER-Jurjan Wouda KUIPERS: Tax Rulings: In Line with OECD Transfer Pricing Guidelines, but Contrary to EU State Aid Rules? *European Taxation*, vol. 56., no. 4. (2016). 134-144.
13. Ann KAYIS-KUMAR: Taxing cross-border intercompany transactions: are financing activities fungible? *Munich Personal RePEc Archive*, No. 71615., 24 July 2015. [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/71615/1/MPRA\\_paper\\_71615.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/71615/1/MPRA_paper_71615.pdf)
14. Anna GUNN-Joris LUTS: Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues. *EC Tax Review*, vol. 24., no. 2. (2015). 119-125.
15. Armin CUYVERS: General Principles of EU Law. In: Emmanuel UGIRASHEBUJA-John Eudes RUHANGISA-Tom OTTERVANGER-Armin CUYVERS: *East African Community Law. Institutional, Substantive and Comparative EU Aspects*. Brill | Nijhoff, Leiden, 2017. 217-228.
16. Bastian OBERMAYER-Frederik OBERMAIER: *The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money*. London, Oneworld Publications. 2017.
17. Beckett CANTLEY-Geoffrey DIETRICH: Apple v. European Commission: Losing the War on Corporate International Transfer Pricing. *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review*, vol. 45., no. 1. (2022). 1-18.
18. Brian J. ARNOLD-James R. WILSON: Aggressive international tax planning by multinational corporations: The Canadian context and possible responses. *The School of Public Policy Research Papers*, vol.7., no. 29. (2014). 1-76.
19. Cees PETERS: Critical Analysis of the General Court's 'EU Arm's Length Tool': Beware of the Reflexivity of Transfer Pricing Law! *EC Tax Review*, vol. 31., no. 1. (2022). 30-49.
20. Cees PETERS: The Starbucks decision of the General Court (Cases T-760/15 and T-636/16): Stepping stone towards a sustainable solution? In: Michael LANG-Pasquale PISTONE-Alexander RUST- Josef SCHUCH-Claus STARINGER-Alfred STORCK (eds.): *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2019*. Series on International Tax Law, Volume 119. Vienna, Linde, 2020. 1-16.
21. Christiana HJI PANAYI: The peripatetic nature of EU corporate tax law. *Deakin Law Review*, vol. 24. (2019). 1-60.

22. Christoph MARCHGRABER: Double Non-Taxation: Not only a Policy but also a Legal Problem. *Kluwer International Tax Blog*, January 5, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/01/05/double-non-taxation-not-policy-also-legal-problem/>
23. Cleary GOTTlieb: Three Years of EU State Aid Review of Tax Rulings: Taking Stock. *Alert Memorandum*, July 29, 2016. <https://www.clearygottlieb.com/~media/organize-archive/cgsh/files/publication-pdfs/alert-memos/three-years-of-eu-state-aid-review-of-tax-rulings-taking-stock.pdf>
24. Clemens FUESTA-Mathieu PARENTIB-Farid TOUBAL: International Corporate Taxation: What Reforms? What Impact? *Les notes du conseil d'analyse économique*, no. 54, November 2019. <http://www.cae-eco.fr/IMG/pdf/cae-note054-en.pdf>
25. Colleen ESSID: The Global Minimum Tax Agreement: An End to Corporate Tax Havens? *SLU Law Journal Online*. 73.
26. Daniel S. SMIT: International juridical double non-taxation and state aid. *EC Tax Review* vol. 25., no. 2. (2016). 109-112.
27. Daniela Iuliana RADU: Tax havens impact on the world economy. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol. 62., (2012). 398-402.
28. David G. CHAMBERLAIN: Apple, State Aid, and Arm's Length: EU General Court's Failure of Imagination. *Tax Notes Federal*, vol. 168. (August 31, 2020). 1623-1633.
29. David SAWERS: Should the Taxpayer Support the Arts? *Current Controversies*, no. 7, The Institute of Economic Affairs 1993. <https://iea.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/upldbok405pdf.pdf>
30. David SPECTOR: State Aids: Economic Analysis and Practice in the European Union. In: Xavier VIVES (ed.): *Competition Policy in the EU: Fifty Years on from the Treaty of Rome*. Oxford, Oxford University Press, 2009. 176-202.
31. Deborah H. SCHENK: The Cuno Case: a Comparison of U.S. Subsidies and European State Aid. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 5, no. 1. (2006). 3-8.
32. Delia FERRI-Juan Jorge Piernas LÓPEZ: The Social Dimension of EU State Aid Law and Policy. *Cambridge Yearbook of European Legal Studies* (2019). Hard Law. *MPIfG Discussion Paper*, 08/4.
33. Dimitrios A. KYRIAZIS: From soft law to soft law through hard law: the Commission's approach to the state aid assessment of tax rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 3 (2016). 428-439.



34. Dimitrios KYRIAZIS: Actions for Annulment in the Fiat and Starbucks Cases: A First Taste of What Will Ensnue. *Kluwer Competition Law Blog*, February 29, 2016. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2016/02/29/actions-for-annulment-in-the-fiat-and-starbucks-cases-a-first-taste-of-what-will-ensue/>
35. Dionysios PELEKIS: The Burden and Standard of Proof in the Tax Ruling Cases: A Practical Limit to the EU's Arm's Length Principle? *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 12., no. 9. (2021). 669-679.
36. Edoardo TRAVERSA-Pierre M. SABBADINI: State-Aid Policy and the Fight Against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax Policy in Disguise? In: Werner HASLEHNER-Georg KOFLER-Alexander RUST (eds.): *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2017. 107-134.
37. Edouard FORT: EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach. *European Taxation*, vol 57., no. 9. (2017). 370-383.
38. Elizabeth A. JONE: State Aid in the EU through Tax Rulings and Transfer Pricing. *Seton Hall Law* (2016). 1-26.
39. Erich KIRCHLER-Boris MACIEJOVSKY-Friedrich SCHNEIDER: Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?, *SFB 373 Discussion Paper*, no. 2001/43.
40. Esmé BERKHOUT: Tax battles – The dangerous global race to the bottom on corporate tax. *Oxfam Policy Paper*, 12 December 2016. <https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en.pdf>
41. Fadi SHAHEEN: Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation. *Tax Notes International*, vol. 86., no. 4. (2017). 331-347.
42. Farok J. CONTRACTOR: Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics (Updated). *Global Business – Economic & Cultural Perspectives*, 29 August 2018. <https://globalbusiness.blog/2018/08/29/tax-avoidance-by-multinational-companies-methods-policies-and-ethics/>
43. Farok J. CONTRACTOR: Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics. *AIB Insights*, vol. 16, no. 2. (2016). 27-43.
44. Françoise CURTIT-Anne FORNEROD: State Support for Religions: European Regulation. Francis Messner. Public funding of religions in Europe, *Ashgate* 2015, Cultural diversity and law in association with RELIGARE, 9781472428912. <halshs-01659227>, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-01659227/document>

45. Franklin R. ROOT: *Entry strategies for international markets*. New York, Lexington Books, 1994.
46. G.S. RAKHIMOVA-O.A. SHIPSHOVA-F.A. MUKHAMETSHINA-S.M. SYURKOVA: Value and Role of Multinational Corporations in Processes of Globalization of Economy and their Influence on Economic Security of the Country. *Advances in Economics, Business and Management Research*, vol. 114 (2020). 171-174.
47. Gabriel ZUCMAN: Taxing multinational corporations in the 21st century. *Economists for Inclusive Prosperity*, September 2018. <https://econfip.org/wp-content/uploads/2019/02/10.Taxing-Multinational-Corporations-in-the-21st-Century.pdf>
48. Gabriele De ANGELIS: Political legitimacy and the European crisis: analysis of a faltering project. *European Politics and Society*, vol. 18., no. 3 (2017). 1-10.
49. Georgios KAMARIS: A critical analysis of the European Union's state aid policy implementation. *PhD dissertation*, London, Brunel University, 2014. <https://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/8089/1/FulltextThesis.pdf>
50. Giulio ALLEVATO: Judicial Review of the State Aid Decisions on Advance Tax Rulings: A Last Resort to Safeguard the Rule of Law. *European Taxation*, vol. 62., no. 2. (2022). 1-10.
51. H. C. Raymond LUJA: Tax related difficulties of state aid rules. *EATLP Helsinki, 2007 Conference – Discussion Paper*
52. Hakan NARCI: Tax Havens & The OECD Campaign Against Them. *Master thesis*, Norwegian School of Economics Louvain School of Management, Bergen & Louvain La Neuve. 2011/2012. <http://uniset.ca/microstates2/narci.pdf>
53. Han VERHAGEN: State Aid and Tax Rulings – An Assessment of the Selectivity Criterion of Article 107(1) of the TFEU in Relation to Recent Commission Transfer Pricing Decisions. *European Taxation*, vol. 57., no. 7. (2017). 279-287.
54. Hans W. FRIEDERISZICK-Lars-Hendrik RÖLLER-Vincent VEROUDEN: European State Aid Control: an economic framework. September 28th, 2006. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.525.1875&rep=rep1&type=pdf>
55. HARDECK-Patrick U. WITTENSTEIN: Assessing the Tax Benefits of Hybrid Arrangements—Evidence From the Luxembourg Leaks. *National Tax Journal*, vol. 71., no. 2. (2018). 1-49.

56. Herwig HOFMANN: Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law. In: Alexander RUST (ed.): *Double Taxation within the European Union*. The Hague, Kluwer, 2011. 75-86.
57. Ilaria PANZERI: Tax Treaties versus EU Law: Which should prevail? *European Taxation*, vol. 61., no. 4. (2021). 147-155.
58. Inga CHELYADINA: Harmonization of Corporate Tax Base in the EU: An Idea Whose Time Has Come? *Bruges Political Research Papers*, 76/2019. 1-36.
59. Isabelle IOANNIDES-Jan TYMOWSKI: Tax evasion, money laundering and tax transparency in the EU Overseas Countries and Territories – Ex-Post Impact Assessment. *European Parliamentary Research Service*, PE.593.803., April 2017.
60. Itai GRINBERG: A Constructive U.S. Counter to EU State Aid Cases. *Tax Notes International*, vol. 81. (January 11, 2016). 167-170.
61. Ivan LAZAROV-Svitlana BURIK: Is Fiat's Tank Half-Full or Half Empty? The General Court's Decision in Luxembourg v. Commission (T-755/15). *International Transfer Pricing Journal*, vol. 27., no. 1. (2020). 71-77.
62. Jacques MALHERBE-Philippe MALHERBE-Isabelle RICHELLE-Edoardo TRAVERSA: The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. *European Parliament, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, April 2011. <https://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>
63. Jahanzeb AKHTAR-Verónica GRONDONA: Tax haven listing in multiple hues: blind, winking or conniving? *South Centre, Research Papers* no. 94. (2019). 1-42.
64. Jakub KOCIUBIŃSKI: Selectivity criterion in state aid control. *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics*, vol. 2., no. 1. (2012). 1-15.
65. Jakub SAWULSKI: Tax unfairness in the European Union – Towards greater solidarity in fighting tax evasion. *Polish Economic Institute*, January 2020. 1-26.
66. James R. HINES Jr.: Treasure Islands. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 24, no. 4 (2010). 103-126.
67. Jamie MORGAN: Corporation tax as a problem of MNC organisational circuits: The case for unitary taxation. *British Journal of Politics and International Relations*, vol. 18., no. 2. (2016). 463-481.
68. Jan MALÍŘ: Enhanced Cooperation in the EU: Its Evolution and Position of the Czech Republic. *Studia Europejskie – Studies in European Affairs*, 1/2019. 89-112.

69. Jane G. GRAVELLE: Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *Congressional Research Service*, January 15, 2015. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>
70. Jasmine M. FISHER: Fairer shores: Tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, vol. 94, no. 1 (2014). 338-365.
71. Jean HINDRIKS-Yukihiko NISHIMURA: The Compliance Dilemma of the Global Minimum Tax. *LIDAM Discussion Paper CORE*, 2022/13.
72. Jenna ROSS: The Biggest Companies in the World in 2021. *Visual Capitalist*, June 10, 2021. <https://www.visualcapitalist.com/the-biggest-companies-in-the-world-in-2021/>
73. Jérôme MONSENEGO: Fiscal State Aid and Tax Treaty Law: the puzzling decision in the McDonald's Case. *Kluwer Competition Law Blog*, January 7, 2019. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2019/01/07/fiscal-state-aid-and-tax-treaty-law-the-puzzling-decision-in-the-mcdonalds-case/>
74. Jérôme MONSENEGO: The Engie case: some open questions on the EU State aid rules and the prevention of tax avoidance. *Kluwer Competition Law Blog*, September 10, 2018. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2018/09/10/engie-case-open-questions-eu-state-aid-rules-prevention-tax-avoidance/>
75. Joanna Diane CAYTAS: Tempted by an Apple: Europe's Fall from Grace on Retroactive Taxation. *Columbia Journal of European Law*, Preliminary Reference (Nov. 10, 2016). 1-12.
76. Joel-ASARE BAKER Kwadwo-Sharon BRICKMAN: Transfer pricing as a vehicle in corporate tax avoidance. *The Journal of Applied Business Research*, vol. 33., no. 1. (2017). 9-16.
77. Johan LANGEROCK: Off the hook – How the EU is about to whitewash the world's worst tax havens. *Oxfam*, March 2019. <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620625/bn-off-the-hook-eu-tax-havens-070319-en.pdf>
78. JOHANSSON, Åsa et al.: Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a crosscountry database. *Economics Departments Working Papers*, No. 1355 (2017). 1-63.
79. John D. WILSON: Tax Havens in a World of Competing Countries. *CESifo DICE Report*, 2014/4. 32-39.
80. John Gerard RUGGIE: Multinationals as global institution: Power, authority and relative autonomy, *Regulation & Governance*, vol. 12, no. 3 (2018). 317-333.

81. John MCLAREN: The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in Australia: why has it happened? *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, vol.3., no. 2. (2008). 141-163.
82. John PAUL: Global Tax Governance or National Tax Discrimination: The Case of EU vs. Apple. *North East Journal of Legal Studies*, vol. 39., no. 2. (2019). 15-37.
83. Joshua D. BLANK: What's Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse. *Tax Law Review*, vol. 62. (2009). 541-592.
84. Jörgen HETTNE: European industrial policy and state aid – a competence mismatch? *European Policy Analysis*, Swedish Institute for European Policy Studies. January 2020:1epa. [https://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2020/2020\\_1epa.pdf](https://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2020/2020_1epa.pdf)
85. Jules HENDRIKSEN: The role of offshore tax havens in the international tax system. *Análise Europeia*, vol. 1., no. 2. (2016). 42-59.
86. Julien PELLEFIGUE-William FINAN: European Commission Targets Member States' Tax Rulings as Prohibited State Aid: Where Will it Lead? *Deloitte*, 19 March 2018. <https://en.taj-strategie.fr/european-commission-targets-member-states-tax-rulings-prohibited-state-aid-will-lead>
87. Jussi JAAKKOLA: A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*, vol. 20., no. 5. (2019). 660-678.
88. Justus HAUCAP-Ulrich SCHWALBE: Economic Principles of State Aid Control. *Discussion Paper*, no. 17, Düsseldorf Institute for Competition Economics, April 2011. 1-48.
89. Kalmen DATT: To shame or not to shame: That is the question. *eJournal of Tax Research*, vol. 14., no. 2. (2016). 486-505.
90. Karolina BOROŃSKA-Hryniewiecka, Szymon ZARĘBA: The Implications of the European Commission's Decision in the Apple Tax Case. *The Polish Institute of International Affairs*, no. 56. (2016). <https://pism.pl/file/5f860765-3494-4530-85b2-5411029ad7fa>
91. Kelyn BACON: *European Community Law of State Aid*. First Edition. Oxford University Press, Oxford, 2009.
92. Kimberly A. CLAUSING: Profit shifting and U.S. corporate tax policy reform. *Washington Center for Equitable Growth*, May 2016. <https://equitablegrowth.org/wp-content/uploads/2017/09/051016-clausing-profit-shifting.pdf>

93. Kimberly CLAUSING-Emmanuel SAEZ-Gabriel ZUCMAN: Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals. UCLA School of Law, *Law-Econ Research Paper*, No. 20-12. <https://eml.berkeley.edu/~saez/CSZ2021.pdf>
94. Leandra LEDERMAN: Avoiding Scandals Through Tax Rulings Transparency. *Florida State University Law Review*, vol. 50., no. 2 (2023). 219-278.
95. Leopoldo PARADA: Between Apples and Oranges: The EU General Court's Decision in the 'Apple Case'. *EC Tax Review*, vol. 30., no. 2. (2021). 55-63.
96. Lilian V. Faulhaber: Beyond Apple: State aid as a model of a robust anti-subsidy rule. *Georgetown Journal of International Law*, vol. 48., no. 2 (2017). 381-405.
97. Liza Lovdahl GORMSEN: EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga. *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 7., no. 6. (2016). 369-382.
98. Lovdahl GORMSEN-L.MIFSUD-BONNICI, C.: Legitimate Expectation of Consistent Interpretation of EU State Aid Law: Recovery in State Aid Cases Involving Advanced Pricing Agreements on Tax. *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 8., no. 6. (2017). 1-14.
99. Luc De BROE: Can Tax Treaties Confer State Aid? *EC Tax Review*, vol. 26., no. 5 (2017). 228-232.
100. Luder GERKEN-Jorg MARKT-Gerhard SCHICK: Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU. *Intereconomics*, vol. 36., no. 5. (2001). 244-254.
101. Luyang LIU: Is American Multinational Enterprises' Honeymoon with the European Union Over? An Analysis of the European Commission's Investigations into American Multinational Enterprises' Tax Deals with Ireland, Luxembourg and the Netherlands. *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review*, vol. 41., no. 1., art. 3. (2018). 71-98.
102. Malin NETTESTAD: Tax Treaties: The EU Tax Dilemma – The relationship between EU State Aid and Tax Treaties. *Master Thesis in Tax Law*, Uppsala Universitet, 2017. <https://uu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1157901/FULLTEXT01.pdf>
103. MANCUR Olson Jr.: *The Logic of Collective Action*. Cambridge MA, Harvard University Press, 1973.

104. Marcel KORDOS-Sergej VOJTOVIC: Transnational corporations in the global world economic environment. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 230 (2016). 150-158.
105. Margarita F. SAFONOVA-Dmitry S REZNICHENKO-Marina V. MELNICHUK-Alan K. KARAEV- Svetlana F. LITVINOVA: Taxes Harmonization Features in the European Union Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2016, 6 (S8). 154-159.
106. Maria Mihaela POSTEA: Theoretical and methodological approaches on tax evasion. *DIEM: Dubrovnik International Economic Meeting*, vol. 6, no. 1 (September 2021)
107. Massimiliano TROVATO: Tax Rulings and State Aid: A Treacherous Mix, *European Policy Information Center*. [http://www.epicenternetwork.eu/wp-content/uploads/2015/04/Trovato-EPICENTER-Tax\\_Agreements-Full1.pdf](http://www.epicenternetwork.eu/wp-content/uploads/2015/04/Trovato-EPICENTER-Tax_Agreements-Full1.pdf)
108. Matthew GARDNER-Robert S. MCINTYRE-Richard PHILLIPS: The 35 Percent Corporate Tax Myth – Corporate Tax Avoidance by Fortune 500 Companies, 2008 to 2015. *Institute on Taxation and Economic Policy (ITEP)*, March 2017. <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/35percentfullreport.pdf>
109. Matti YLÖNEN-Teivo TEIVAINEN: Politics of Intra-firm Trade: Corporate Price Planning and the Double Role of the Arm’s Length Principle. *New Political Economy*, vol. 23., no. 4. (2018). 441-457.
110. Maya FORSTATER-Rasmus Corlin CHRISTENSEN: New Players, New Game: The role of the public and political debate in the development of action on international tax issues. *European Tax Policy Forum Research Paper*, September 2017. [https://etpf.org/files/ETPF\\_Paper\\_-\\_Forstater\\_and\\_Christensen\\_Final.pdf](https://etpf.org/files/ETPF_Paper_-_Forstater_and_Christensen_Final.pdf)
111. Michael BLAUBERGER: From Negative to Positive Integration? European State Aid Control Through Soft and
112. Michael LANG: Tax Rulings and State Aid Law. *The British Tax Review*, issue 3. (2015). 391-395.
113. Michael LEOVITZ: State aid and tax: the US view. *Tax Journal*, 24 February 2016. <http://www.taxjournal.com/>
114. Molly SAUNDERS-SCOTT: An analysis of corporate inversions. *Congress of The United States, Congressional Budget Office*, September 2017. <https://www.cbo.gov/system/files/115th-congress-2017-2018/reports/53093-inversions.pdf>

115. Mónika PAPP: EU State Aid Law and National Public Policy Choices. <https://hpops.tk.mta.hu/uploads/files/Papp.pdf>
116. Mónika PAPP: *EU State Aid Law and National Public Policy Choices*. <https://hpops.tk.hu/uploads/files/Papp.pdf>
117. Morten RANDEBERG-Helge SELVIK: A study of tax minimization strategies in multinational companies – With focus on The Coca---Cola Company and IKEA. *Master thesis*, Financial economics and International Business, Norwegian School of Economics, Egade Business School, Bergen. Spring 2014. [https://openaccess.nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/222482/Masterthesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/222482/Masterthesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
118. Nicolae BĂCILĂ: The Relation between State Aid and Economic Development in the European Union. *The Romanian Economic Journal*, Year XIII, no. 36 (June 2010) 111-122.
119. Nihal ÖZKARDEŞ: Multinational enterprises and selectivity criterion in state aid cases. *Dokuz Eylul University Law Review*, vol. 23., no. 1 (2021). 793-821.
120. Nina HRUSHKO: Tax in the World of Antitrust Enforcement: European Commission’s State Aid Investigations into EU Member States’ Tax Rulings. *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 43., no. 1. (2017). 327-360.
121. Norbert HERZIG-Johannes KUHR: Direct taxation in the EU: The common corporate tax base as the next sub-step towards harmonization. *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics*, vol 1., no. 2. (2013)
122. Ottó CSÍKI-Réka HORVÁTH-Levente SZÁSZ: A study of regional-level location factors of car manufacturing companies in the EU. *Acta Oeconomica*, vol. 69., no. S2 (2019). 13-39.
123. Otto FARNY-Michael FRANZ-Philipp GERHARTINGER-Gertraud LUNZER-Martina NEUWIRTH-Martin SARINGER: *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens*. Wien, AK Wien, 2015.
124. Pamella Eunice AHAIWE-Luckystar MIYANDAZI-San BILAL: The EU list of tax havens: progress and challenges. *ECDPM*, Discussion Paper No. 310. <https://euagenda.eu/upload/publications/eu-list-tax-havens-progress-challenges-ecdpm-discussion-paper-310-2021.pdf>
125. Paulo ROSENBLATT: Tax avoidance in emerging countries: is a GAAR a suitable measure?, *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, vol. 1 (2016).



126. Penelope PAPANDROPOULOS-Rainer NITSCHKE-Bernard van de Walle de GHELCKE-Denis WAELBROECK-Jacques DERENNE-Frédéric LOUIS-Massimo MEROLA-Pablo Ibañez COLOMO-Julien De BEYS-Julie BOUSIN: Selectivity, economic advantage, distortion of competition and effect on trade. In: Jacques DERENNE-Massimo MEROLA (Eds.): *Economic analysis of state aid rules – contributions and limits*. Proceedings of the third annual conference of the Global Competition Law Centre (GCLC), College of Europe, 21 – 22 September 2006. Berlin, Lexxion Verlagsgesellschaft mbH, 2007. 119-155.
127. Peter HUBA: The role of double tax conventions in international tax law. *Journal of Interdisciplinary Research*, vol. 3., no. 1. (2013). 50-53.
128. Petra BÁRD-Anna ŚLEDZIŃSKA-SIMON: Rule of law infringement procedures. A proposal to extend the EU's rule of law toolbox. *CEPS Paper in Liberty and Security in Europe*, No. 2019-09.
129. Phedon NICOLAIDES: How Much May a Non-Economic Entity Charge without Becoming an Undertaking? *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 5. March 2019. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/how-much-may-a-non-economic-entity-charge-without-becoming-an-undertaking/>
130. Phedon NICOLAIDES: Sector-Specific Tax Exemptions. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 19. June 2018. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/sector-specific-tax-exemptions/>
131. Phedon NICOLAIDES: Selectivity and Administrative Discretion. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 23. August 2013. <https://www.lexxion.eu/stateaidpost/selectivity-and-administrative-discretion/>
132. Phedon NICOLAIDES: Separability of Economic from Non-economic Activities. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 3. December 2019. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/separability-of-economic-from-non-economic-activities/>
133. Phedon NICOLAIDES: State Aid Rules and Tax Rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 3 (2016). 416-427.
134. Piergiorgio VALENTE: McDonald's Fiscal State Aid Clearance: Questions Still Pending. *Kluwer International Tax Blog*, December 4, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/12/04/mcdonalds-fiscal-state-aid-clearance-questions-still-pending/>

135. Pierpaolo ROSSI-MACCANICO: Fiscal State Aids, Tax Base Erosion and Profit Shifting. *EC Tax Review*, vol. 24., no. 2 (2015). 63-77.
136. Pierre-Antoine KLETHI-Peter ADRIAANSEN: The Fiat EU state aid case: swansong or phoenix reborn? *Tax Journal*, December 9 2022.
137. Pierre-Yves CREMIEUX-Marc Van AUDENRODE-Dave MISHOL: Fiscal state aid: are US companies being unfairly targeted? *Global Competition Review*, January 5, 2018
138. Przemyslaw KOWALSKI-Max BÜGE-Monika SZTAJEROWSKA-Matias EGELAND: State-Owned Enterprises: Trade Effects and Policy Implications. *OECD Trade Policy Papers*, no. 147, OECD Publishing, Paris, 2013. <https://state-owned-enterprises.worldbank.org/sites/soe/files/reports/State-Owned%20Enterprises%20Trade%20Effects%20and%20Policy%20Implications.pdf>
139. Raymond H.C. LUJA: Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty? *EC Tax Review*, vol. 25., no. 5-6. (2016). 312-324.
140. Raymond LUJA: Tax Treaties and State Aid: Some Thoughts. *European Taxation*, vol. 44., no. 5. (2004). 234-238.
141. Rein WESSELING-Marieke BREDENOORD-SPOEK: State Measure. In: Philipp WERNER-Vincent VEROUDEN (eds.): *EU State Aid Control Law and Economics*. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International B.V, 2017.
142. René REPASI: EU State Aid Law and Taxes. <https://repub.eur.nl/pub/107460/Briefing-Note-EU-State-Aid-law-and-taxes-.pdf>
143. Reuven S. AVI-YONAH-Yaron LAHAV: The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinationals. *Tax Law Review*, vol. 65., no. 3. (2012). 375-390.
144. Ricardo García ANTÓN: The Preliminary Reference Procedure in the Field of Direct Taxation under the Constructive Cooperation: Challenging l'Horizontalité. [https://www.uitgeverijparis.nl/scripts/read\\_article\\_pdf?id=1001249007](https://www.uitgeverijparis.nl/scripts/read_article_pdf?id=1001249007)
145. Richard LYAL: Transfer Pricing Rules and State Aid. *Fordham International Law Journal*, vol. 38., no. 4. (2015). 1017-1043.
146. Richard MURPHY: Out of sight. *London Review of Books*, vol. 33., no. 8. (2011)
147. Richard PHILLIPS-Matt GARDNER-Alexandria ROBINS-Michelle SURKA: Offshore Shell Games 2017 – The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. *U.S. Public Interest Research Group Education Fund – Institute on Taxation and Economic Policy*, October 2017. <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/offshoreshellgames2017.pdf>

148. Rita SZUDOCZKY: Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments, In: Isabelle RICHELLE-Wolfgang SCHÖN-Edoardo TRAVERSA (eds.): *State Aid Law and Business Taxation*. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol 6. Springer, Berlin, Heidelberg, 2016. 163-184.
149. Robert GOULDER: CJEU to the Rescue: As Goes Fiat, So Goes Apple. *Tax Notes*, December 2 2022. <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/cjeu-rescue-goes-fiat-so-goes-apple/2022/12/02/7ff5w>
150. Ronen PALAN-Richard MURPHY-Christian CHAVAGNEUX: *Tax Havens. How globalization really works*. Ithaca, Cornell University Press, 2009.
151. Ruth MASON: A Political-Process Defense of Deference to EU Directives. *Virginia Law and Economics Research*, Paper No. 2018-17.
152. Ruth MASON: An American View of State Aid. *Tax Notes*, vol. 157. (2017). 645-662.
153. Ruth MASON: Ding-Dong! The EU Arm's-Length Standard Is Dead. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022). 1249-1256.
154. Ruth MASON: State Aid Enforcement After Amazon. *Tax Notes International*, vol. 102 (May 31, 2021). 1171-1178.
155. Ruth MASON: State Aid Special Report — Part 6: Arm's Length on Appeal. *Tax Notes*, vol. 158. (2018). 771-796.
156. Ruth MASON-Leopoldo PARADA: Digital Battlefield in the Tax Wars. *Virginia Law and Economics Research Paper*, No. 2018-16, *92 Tax Notes International 1183 (2018)*. 1183-1197.
157. Ruud De MOOIJ-Dinar PRIHARDINI-Antje PFLUGBEIL-Emil STAVREV: International Taxation and Luxembourg's Economy. *IMF Working Paper*, WP/20/264. 1-36.
158. Ryan FINLEY: Fiat and the Rejection of External Transfer Pricing Parameters. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 12, 2022)
159. Ryan FINLEY: The Fiat State Aid Judgment: Clarity or More Confusion? *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022)
160. Saman KELEGAMA: *Privatization in Sri Lanka : The experience during the early years of implementation*. Colombo, Sri Lanka Economic Association, 1993.
161. Samuel S. KANG-Tuan NGO: Corporate America Untaxed – Tax Avoidance on the Rise. *The Greenlining Institute*, August 2011.

- <https://www.cob.calpoly.edu/directory/wp-content/uploads/sites/8/2017/12/CorporateAmericaUntaxed.pdf>
162. Saturnina Moreno GONZÁLEZ: State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 4 (2016). 556-574.
  163. Saturnina Moreno GONZÁLEZ: State aid, tax competition and BEPS: comments on the European Commission's decisions on transfer pricing rulings. *University of Leicester School of Law Research Paper*, No. 17/00. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2947870](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2947870)
  164. Sigrid J. C. HEMELS: Implementation of BEPS in European Union hard law. *The Ritsumeikan Economic Review*, vol. 67., no. 2 (2018). 185-218.
  165. Sorina BOTIȘ: Features and advantages of using tax havens. *Bulletin of the Transilvania University of Brașov, Series V: Economic Sciences*, vol. 7., no. 2. (2014). 181-188.
  166. Steven VERSCHUUR-Melina STROUNGI: State Aid and Tax Rulings - the Commission's Approach to Virtual Payments. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16., no. 4. (2017). 598-606.
  167. Suryo UTOMO: Relationship between shareholders motives and corporate tax avoidance: A literature study. *International Journal of Business, Economics and Law*, vol. 1, no. 1. (2012). 10-15.
  168. Svetlozar A. ANDREEV: The EU 'Crisis of Legitimacy' Revisited: Concepts, Causes, and Possible Consequences for the European Politics and Citizens. *Political Perspectives*, vol. 7., no. 2. (2007). 1-22.
  169. Tamás Zoltán WÁGNER: Detrimental effects of tax havens and the case of the Dutch tax system. *Pro Futuro*, 2019/3. Special Issue. 45-67.
  170. Tamás Zoltán WÁGNER: Role of tax havens in tax avoidance by multinationals with special regard to Ireland. In: Kristína HOGHOVÁ-Daniel KLIMOVSKÝ-Boris KOLMAN (szerk.): *Sociálne vedy z perspektívy mladých vedeckých pracovníkov IV.: Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov*. Trnava, Fakulta sociálnych vied Univerzita sv. Cyrila a Metoda v Trnave, 2020. 333-341.
  171. Tanja A. BÖRZEL: From EU Governance of Crisis to Crisis of EU Governance: Regulatory Failure, Redistributive Conflict and Eurosceptic Publics. *Journal of Common Market Studies*, vol. 54., no. S1 (2016). 8-31.

172. Tony JORIS-Wout De COCK: Is Belgium and Forum 187 v. Commission a Suitable Legal Source for an EU "At Arm's Length Principle"? *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16, no. 4. (2017). 607-616.
173. Tove Maria RYDING: Tax ‘sweetheart deals’ between multinationals and EU countries at record high. Eurodad, March 2018. [https://assets.nationbuilder.com/eurodad/pages/261/attachments/original/1588184213/Tax\\_%E2%80%98sweetheart\\_deals%E2%80%99\\_between\\_multinationals\\_and\\_EU\\_countries\\_at\\_record\\_high.pdf?1588184213](https://assets.nationbuilder.com/eurodad/pages/261/attachments/original/1588184213/Tax_%E2%80%98sweetheart_deals%E2%80%99_between_multinationals_and_EU_countries_at_record_high.pdf?1588184213)
174. Tracy A. KAYE: Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon. *Fordham International Law Journal*, vol. 35., no. 5. (2017). 1231-1259.
175. Tunjica PETRASEVIC-Marina DADIC: Infringement procedures before the Court of Justice of the EU. *Pravni Vjevsik God.* 29BR. 1, 2013
176. Urška ŠADL-Suvi SANKARI: The Elusive Influence of the Advocate General on the Court of Justice: The Case of European Citizenship. *Yearbook of European Law*, vol. 36. (2017). 421-441.
177. Viljar VEEBEL-Illimar PLOOM-Liina KULU: Shortcomings of the EU state aid model from peripheral perspective: the case of Estonian Air. *Baltic Journal of Economics*, 15:1 (2015). 50-64.
178. Viola TANTO: The International Company and Tax Avoidance. *European Journal of Multidisciplinary Studies*, vol. 3, no. 1 (2016). 42-50.
179. Werner HASLEHNER: The McDonald’s State Aid Case – The EU Commission Interprets a Tax Treaty. *Kluwer International Tax Blog*, June 22, 2016. <http://kluwertaxblog.com/2016/06/22/the-mcdonalds-state-aid-case-the-eu-commission-interprets-a-tax-treaty/>
180. William B. BARKER: The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*, vol. 40., no. 2. (2009).
181. William E. BUZENBERG: Anatomy of a Global Investigation: Collaborative, Data-Driven, Without Borders. *Shorenstein Center on Media, Politics and Public Policy*, July 6, 2015. <https://shorensteincenter.org/anatomy-of-a-global-investigation-william-buzenberg/>
182. Wojciech MORAWSKI: Will the European Union put an end to the “golden age” of tax ruling? *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica*, vol. 66., no. 3. (2020). 53-62.

183. Xeni DASSIOU-Peter LANGHAM-Charles NANCARROW-Alex SCHARASCHKIN-Dan WARD: Public service markets: their economics, institutional oversight and regulation. *Palgrave Communications*, 2015/35. 1-13.

## Újságcikkek

1. Annette ALSTADSÆTER-Sarah GODAR-Panayiotis NICOLAIDES-Gabriel ZUCMAN (eds.): Global Tax Evasion Report 2024. *EU Tax Observatory*, 2024. [https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global\\_tax\\_evasion\\_report\\_24.pdf](https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf)
2. Caroline HUMER-Ransdell PIERSON: Obama's inversion curbs kill Pfizer's \$160 billion Allergan deal. *Reuters*, April 5, 2016. <https://www.reuters.com/article/us-allergan-m-a-pfizer-idUSKCN0X21NV>
3. Cecile S. GALLEGRO: But where is Bermuda, Luxembourg? New EU 'blacklist' omits major tax havens, *International Consortium of Investigative Journalists*, December 5, 2017. <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/bermuda-luxembourg-new-eu-blacklist-omits-major-tax-havens/>
4. Dipesh GADHER-Simon DUKE: British hit Google with \$44m backdated tax bill. *The Times*, 6 January 2014, as cited by *The Australian*. <http://www.theaustralian.com.au/news/world/british-hit-google-with-44m-backdated-tax-bill/story-fnb64oi6-1226795373948#>
5. Edison JAKURTI: Taxing the digital economy – It's complicated. *Brookings*, December 13, 2017. <https://www.brookings.edu/articles/taxing-the-digital-economy-its-complicated/>
6. Eric MAURICE: Juncker produces missing page on tax rulings. *EUobserver*, 30. SEP 2015. <https://euobserver.com/economic/130501>
7. Gabriel ZUCMAN: Fueling Inequality, *Süddeutsche Zeitung*, 09 November 2017. <https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/wirtschaft/tax-havens-fuel-inequality-e168550/>
8. Georgi GOTEV: Juncker breaks cover on Luxleaks. *Euractiv*, 2014. nov. 12. <https://www.euractiv.com/section/eu-priorities-2020/news/juncker-breaks-cover-on-luxleaks/>

9. Global minimum corporate income tax. How might countries with 'low' or 'no' taxation respond? *Deloitte*, 16 June 2021. <https://www2.deloitte.com/xe/en/pages/tax/articles/global-minimum-corporate-income-tax.html>
10. Google agrees to pay Britain 130 million pounds in back taxes, Opposition label figure 'derisory'. *ABC News online*, updated 24 January 2016. <http://www.abc.net.au/news/2016-01-24/google-agrees-to-pay-back-taxes-to-britain/7110044>
11. Google tax deal under fire as it emerges figure included share options scheme. *The Guardian*, 4 February 2016. <http://www.theguardian.com/technology/2016/feb/04/google-uk-tax-deal-share-options-scheme>
12. Greg ROBB: Republicans and Democrats agree: EU tax case against Apple is 'awful'. *MarketWatch*, Aug. 30, 2016. <http://www.marketwatch.com/story/us-taxpayers-would-be-poorer-if-eu-wins-apple-tax-case-white-house-spokesman-says-2016-08-30>
13. Jim BRUNSDEN: LuxLeaks: Luxembourg's response to an international tax scandal. *Financial Times*, June 23 2017. <https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3>
14. Juncker on 'LuxLeaks' critics. *Deutsche Welle*, 11/12/2014. <https://www.dw.com/en/luxleaks-juncker-answers-critics/a-18059092>
15. Kiran STACEY: Trump attacks EU antitrust actions against US tech groups. *Financial Times*, 06/26/2019. <https://www.ft.com/content/3eb00398-9815-11e9-8cfb-30c211dcd229>
16. KISS Helga: Új adókkal sújtják a digitális szolgáltatókat. *RSM*, 2020.11.12. <https://www.rsm.hu/blog/2020/11/uj-digitalis-adokkal-sujtjak-a-digitalis-szolgáltatókat>
17. Lisa O'CARROLL-Richard PARTINGTON: What does the Irish tax deal mean for multinationals? *The Guardian*, 7 Oct 2021. <https://www.theguardian.com/world/2021/oct/07/why-is-ireland-key-to-taxing-multinationals>
18. Luxembourg refuses to be labelled 'tax haven' by Illinois. *Luxembourg Times*, 09.04.2017. <https://luxtimes.lu/archives/2660-luxembourg-refuses-to-be-labelled-tax-haven-by-illinois>

19. Marc PITZKE: Vast Web of Tax Evasion Exposed. *Der Spiegel*, 04.04.2013. <https://www.spiegel.de/international/business/icij-journalists-expose-mass-web-of-global-tax-evasion-a-892505.html>
20. Matt WARMAN: Google's £6 billion Bermuda tax shelter. *The Telegraph*, 2 January, 2013. <http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9775216/Googles-6billion-Bermuda-tax-shelter.html>
21. Matthew KARNITSCHNIG-Robin Van DAALEN: Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg, *Wall Street Journal*, Oct. 21, 2014. <http://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-141393059>
22. Nikolaj NIELSEN: Luxembourg not a tax haven, claims PM. *EUobserver*, 28 Jun 2017. <https://euobserver.com/justice/138368>
23. Nishant KUMAR: Luxembourg-domiciled funds assets hit \$3.8 trillion: trade body. *Reuters*, October 24, 2014. <https://www.reuters.com/article/us-luxembourg-funds-idINKCN0ID1E720141024>
24. NOBILIS Benedek: Globális minimumadó: ez nem csak Magyarországnak fájhat. *Portfolio*, 2021. április 13. <https://www.portfolio.hu/gazdasag/20210413/globalis-minimumado-ez-nem-csak-magyarorszagnak-fajhat-477960>
25. ORBÓK Ilona: Az Európai Bizottság transzferár-irányelv javaslata. 2023. október 5. <https://ado.hu/ado/az-europai-bizottsag-transzferar-iranyelv-javaslata/>
26. Par Jérémie BARUCH-Maxime FERRER-Maxime VAUDANO-Anne MICHEL: OpenLux : the secrets of Luxembourg, a tax haven at the heart of Europe. *Le Monde*, 9 February 2021. [https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2021/02/08/openlux-the-secrets-of-luxembourg-a-tax-haven-at-the-heart-of-europe\\_6069140\\_4355770.html](https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2021/02/08/openlux-the-secrets-of-luxembourg-a-tax-haven-at-the-heart-of-europe_6069140_4355770.html)
27. Renae MERLE: Why McDonald's and Google are in trouble in Europe. *The Washington Post*, May 31, 2016. [https://www.washingtonpost.com/business/economy/why-mcdonalds-and-google-are-in-trouble-in-europe/2016/05/31/78d091c0-2417-11e6-aa84-42391ba52c91\\_story.html?utm\\_term=.854ff99d6508](https://www.washingtonpost.com/business/economy/why-mcdonalds-and-google-are-in-trouble-in-europe/2016/05/31/78d091c0-2417-11e6-aa84-42391ba52c91_story.html?utm_term=.854ff99d6508)
28. Shannon POWER: Ireland Implements New Minimum Tax Rate on Profits for Large Firms. CompanyBureau, 5th January 2024. <https://www.companyformations.ie/blog/ireland-implements-new-minimum-tax-rate/>.
29. Simon GOODLEY–Dan MILMO: Dutch Masters of Tax Avoidance. *The Guardian*, 19 October 2011. <https://www.theguardian.com/business/2011/oct/19/tax-avoidance-in-netherlands-becomes-focus-ofcampaigners>



30. Stiglitz ‘bad neighbour’ tax haven comments latest blow to State’s reputation. *The Irish Times*, Sep 21 2019. <https://www.irishtimes.com/business/economy/stiglitz-bad-neighbour-tax-haven-comments-latest-blow-to-state-s-reputation-1.4025272>
31. Terry MACALLISTER: Starbucks pays corporation tax in UK for first time in five years. *The Guardian*, 24 June 2013. <http://www.theguardian.com/business/2013/jun/23/starbucks-pays-corporation-tax>
32. Will FITZGIBBON: New Panama Papers Leak Reveals Firm’s Chaotic Scramble to Identify Clients, Save Business Amid Global Fallout, *International Consortium of Investigative Journalists*, June 20, 2018. <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/new-panama-papers-leak-reveals-mossack-fonsecas-chaotic-scramble/>

## Egyéb

1. Advance Pricing Agreement. <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/business-operations/transfer-pricing/guidance-and-procedures/advance-pricing-agreement/>
2. As Commission closes McDonalds investigation, the company walks away laughing with 1 billion unpaid in taxes. *European Public Service Union*, Press release, 19th September 2018. <https://www.epsu.org/article/commission-closes-mcdonalds-investigation-company-walks-away-laughing-1-billion-unpaid-taxes>
3. Bertold Bär-BOUYSSIÈRE-Ortwin CARRON-Michael HARDGROVE: Tax rulings and fiscal state aid in the EU. *DLA Piper*, <https://www.dlapiper.com/~media/Files/Insights/Events/2015/06/EUStateAid.pdf>
4. Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>
5. Cécile REMEUR: Listing of tax havens by the EU, *European Parliamentary Research Service*, PE621.872–May 2018, <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147412/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>
6. Chief Counsel Can Take Actions to Improve the Timeliness of Private Letter Rulings and Potentially Reduce the Number Issued. Sept. 10, 2010. <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2010reports/201010106fr.html>

7. Countering offshore tax evasion: Some Questions and Answers. OECD Centre for Tax Policy and Administration, 28 September 2009. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/42469606.pdf>
8. EU and OECD half-measures fail to detect Luxembourg's shadow tax rulings. *Tax Justice Network*, 1 July 2021. <https://taxjustice.net/press/eu-and-oecd-half-measures-fail-to-detect-luxembourgs-shadow-tax-rulings/>
9. EU tax haven blacklist review. *Oxfam*, 15 February 2021. [https://www.oxfamnovib.nl/Files/rapporten/2021/20210215%20Oxfam%20Media%20briefing%20%20tax%20havens%20review\\_.pdf](https://www.oxfamnovib.nl/Files/rapporten/2021/20210215%20Oxfam%20Media%20briefing%20%20tax%20havens%20review_.pdf)
10. European Commission rule Luxembourg did not give selective tax treatment to McDonald's. *The Greens/EFA*, Press release, 19.09.2018. <https://www.greens-efa.eu/en/article/press/european-commission-rule-luxembourg-did-not-give-selective-tax-treatment-to-mcdonalds/>
11. Facing tax fraud in the European Union - Challenges and perspectives. *Themis competition – 2016 edition*, Semi-Final A – International Cooperation in Criminal Matters, [https://portal.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2\\_TH\\_2016\\_01.pdf](https://portal.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf)  
[http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2\\_TH\\_2016\\_01.pdf](http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf)
12. Francis WEYZIG: Still broken – Governments must do more to fix the international corporate tax system. *Joint Agency Briefing Note*, November 2015. <https://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/still-broken-corporate-tax-en.pdf>
13. Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>
14. H el ene CREPIN: Tax controversy evolution continues apace in Luxembourg. *EY Luxembourg International Tax Services Partner*, 25 May 2022. [https://www.ey.com/en\\_lu/tax/tax-controversy-evolution-continues-apace-in-luxembourg](https://www.ey.com/en_lu/tax/tax-controversy-evolution-continues-apace-in-luxembourg)
15. How do tax havens work? *Tax Solidarity*. <https://taxsolidarity.eu/how-tax-havens-work/>
16. [https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings\\_en](https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings_en)
17. <https://missingprofits.world/>

18. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>
19. Introductory statement Prof. Dr. Jan van de Streek (Professor of Tax Law, University Leiden) | ‘Case studies in Member States national tax policies – The Netherlands: implemented national tax reforms and the combat against aggressive tax schemes’. Monday, 28 March 2022. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/246347/Jan%20van%20de%20Streek%20Statement.pdf>
20. Joaquin ALMUNIA: Trends and milestones in competition policy since 2010. *AmCham EU's 31st annual Competition Policy Conference*, 14 October 2014. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH\\_14\\_689](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_14_689)
21. John MIKLER-Ainsley ELBRA: Paying a ‘Fair Share’: Multinational Corporations’ Perspectives on Taxation. *SPERI Global Political Economy Brief*, No. 8 (2018)
22. Kimberley PORTEOUS-Michael HUDSON-Sasha CHAVKIN-Mar CABRA-Emily MENKES-Marina Walker GUEVARA-Hamish BOLAND-RUDDER: Release of offshore records draws worldwide response. *International Consortium of Investigative Journalists*, April 5, 2013. <https://www.icij.org/inside-icij/2013/04/release-offshore-records-draws-worldwide-response/>
23. Marina Walker GUEVARA: ICIJ Releases Offshore Leaks Database Revealing Names Behind Secret Companies, Trusts. *International Consortium of Investigative Journalists*, June 12, 2013. [https://www.icij.org/investigations/offshore/icij-releases-offshore-leaks-database-revealing-names-behind-secret-companies-trusts/#\\_ga=2.103463808.1639271375.1518453886-752416339.1518453886/](https://www.icij.org/investigations/offshore/icij-releases-offshore-leaks-database-revealing-names-behind-secret-companies-trusts/#_ga=2.103463808.1639271375.1518453886-752416339.1518453886/)
24. Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <http://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>
25. Nicholas J. DENOVIO-Elisabetta RIGHINI-Nicolle Nonken GIBBS: State Aid: What It Is, and How It May Affect Multinationals and Tax Departments. *Tax Executive*, April 6, 2016. <http://taxexecutive.org/state-aid-what-it-is-and-how-it-may-affect-multinationals-and-tax-departments/>
26. Pulling the plug. How to stop corporate tax dodging in Europe and beyond? *Oxfam International*, Briefing Note, March 2015. [https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file\\_attachments/bn-pulling-plug-corporate-tax-eu-190315-en.pdf](https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/bn-pulling-plug-corporate-tax-eu-190315-en.pdf)

27. Sara DILLON: Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation. *Legal Studies Research Paper Series*, Research Paper 16-18, December 13, 2016.
28. Sven GIEGOLD: PANA hearing of Jean-Claude Juncker: How Luxembourg resisted European tax cooperation and made money with its circumvention. The Greens – European Free Alliance, 30 May 2017. [https://www.greens-efa.eu/files/assets/docs/pana\\_hearing\\_of\\_jean-claude\\_juncker.pdf](https://www.greens-efa.eu/files/assets/docs/pana_hearing_of_jean-claude_juncker.pdf)
29. Tax avoidance via the Netherlands significantly reduced thanks to measures. *Government of the Netherlands*, 28-06-2022. <https://www.government.nl/latest/news/2022/06/28/tax-avoidance-via-the-netherlands-significantly-reduced-thanks-to-measures>
30. Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy. *Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*, 03/2017.
31. Tax Games: The Race to the Bottom – Europe's role in supporting an unjust global tax system. *Eurodad*, 8 November 2017. <https://eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom.pdf>
32. Tax Havens and Development – Status, analyses and measures. *Official Norwegian Reports*, 2009/19. [https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/engb/pdfs/nou200920090019000en\\_pdfs.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/engb/pdfs/nou200920090019000en_pdfs.pdf)
33. Testimony of Robert B. Stack, Deputy Assistant Secretary (International Tax Affairs), U.S. Department of the Treasury Before the Senate Finance Committee, December 1, 2015. <http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/01dec2015Stack.pdf>
34. The European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>
35. The International Tax Compact: <https://www.taxcompact.net/mission-and-functions>
36. The Netherlands: a Tax Haven, Continuing its Contribution to the Corporate Tax Race to the Bottom. *Oxfam Novib Policy Report*. [https://oi-files-d8-prod.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/file\\_attachments/netherlands-taxhaven.pdf](https://oi-files-d8-prod.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/file_attachments/netherlands-taxhaven.pdf)
37. Transfer pricing and developing countries – Final report. *EuropeAid – Implementing the Tax and Development policy agenda*. [http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer\\_pricing\\_dev\\_countries.pdf](http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing_dev_countries.pdf)

38. Transnational Institute (2013): “Planet Earth: A corporate world”.  
<http://www.tni.org/article/planet-earth-corporate-world>.
39. Unhappier Meal – Tax avoidance still on the menu at McDonald’s. May 2018.  
[https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2018/05/Unhappier-Meal\\_FINAL.pdf](https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2018/05/Unhappier-Meal_FINAL.pdf)
40. Unhappy Meal: €1 Billion in Tax Avoidance on the Menu at McDonald’s. *European Public Service Union*, Feb. 24, 2015. <https://www.epsu.org/article/unhappy-meal-%E2%82%AC1-billion-tax-avoidance-menu-mcdonalds>
41. What is BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>
42. Annual Report on Taxation 2023. Review of taxation policies in EU Member States. Taxation and Customs Union, European Commission, June 2023. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/283669ce-33aa-49dc-ba2e-fd8d669a4482\\_en?filename=ART%20-%20Report%202023\\_Digital%20Version\\_1.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/283669ce-33aa-49dc-ba2e-fd8d669a4482_en?filename=ART%20-%20Report%202023_Digital%20Version_1.pdf)
43. The International Tax Compact: <https://www.taxcompact.net/mission-and-functions>
44. Cécile REMEUR: Listing of tax havens by the EU, *European Parliamentary Research Service*, PE621.872–May 2018,  
<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147412/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>
45. Sara DILLON: Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation. *Legal Studies Research Paper Series*, Research Paper 16-18, December 13, 2016.

## **Európai Unió jogi szabályozás és egyéb kapcsolódó dokumentumok**

1. Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata, HL C 115., 2008.5.9.

## **Rendeletek**

1. A Tanács 994/98/EK rendelete (1998. május 7.) az Európai Közösséget létrehozó szerződés 92. és 93. cikkének a horizontális állami támogatások bizonyos fajtáira történő alkalmazásáról, HL L 142., 1998.5.14., 1–4. o.

2. A Bizottság 794/2004/EK rendelete az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet végrehajtásáról, HL L 140. 30.04.2004. 1.
3. A Tanács 1259/2010/EU rendelete (2010. december 20.) a házasság felbontására és a különválásra alkalmazandó jog területén létrehozandó megerősített együttműködés végrehajtásáról, HL L 343., 2010.12.29, 10–16. o.
4. Az Európai Parlament és a Tanács 1257/2012/EU rendelete (2012. december 17.) az egységes szabadalmi oltalom létrehozásának területén megvalósítandó megerősített együttműködés végrehajtásáról, HL L 361., 2012.12.31, 1–8. o.
5. A Bizottság 1407/2013/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról, HL L 352, 2013.12.24., 1-8. o.
6. A Bizottság 651/2014/EU rendelete a Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról, HL L 187., 2014.6.26., 1—78. o.
7. A Tanács 2015/1589/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról, HL L 248., 2015.9.24., 9—29. o.

## **Irányelvek**

1. A Tanács 92/81/EGK irányelve (1992. október 19.) az ásványolajok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról, HL L 316., 1992.10.31., 12–15. o.
2. A Tanács 2003/49/EK irányelve (2003. június 3.) a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről, HL L 157, 2003.6.26., 49–54.o.
3. A Tanács 2003. október 27-i 2003/96/EK Irányelve az energia termékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről, HL L 283., 2003.10.31., 51—70. o.
4. A Tanács 2009/133/EK irányelve ( 2009. október 19. ) a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti

- székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről, HL L 310., 2009.11.25, 34–46. o.
5. A Tanács 2011/16/EU irányelve (2011. február 15.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről, HL L 64., 2011.3.11., 1-12. o.
  6. A Tanács 2011/96/EU irányelve (2011. november 30.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről, HL L 345, 2011.12.29., 8–16.o.
  7. A Tanács 2014/107/EU irányelve (2014. december 9.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 359., 2014.12.16., 1—29. o.
  8. A Tanács 2015/2376/EU irányelve (2015. december 8.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 332., 2015.12.18., 1—10. o.
  9. A Tanács 2016/881/EU irányelve (2016. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 146., 2016.6.3., 8—21. o.
  10. A Tanács 2016/1164/EU irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról, HL L 193, 2016.7.19., 1–14.o.
  11. A Tanács 2016/2258/EU irányelve (2016. december 6.) a 2011/16/EU irányelvnek a pénzmosás elleni küzdelmet szolgáló információkhoz való adóhatósági hozzáférés tekintetében történő módosításáról. HL L 342., 2016.12.16., 1—3. o.
  12. A Tanács 2018/822/EU irányelve (2018. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 139., 2018.6.5., 1—13. o.
  13. A Tanács 2021/514/EU irányelve (2021. március 22.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU irányelv módosításáról. HL L 104., 2021.3.25., 1—26. o.
  14. A Tanács 2022/2523/EU irányelve (2022. december 14.) az Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó globális minimum-adószint biztosításáról. HL L 328., 2022.12.22., 1—58. o.

## Bizottsági határozatok

1. 2002/14/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a Scott Paper SA Kimberly-Clark részére nyújtott állami támogatásról (az értesítésre a C (2000) 2183 számú dokumentummal került sor), HL L 12, 2002.1.15., 1—32. o.
2. 2002/937/EK határozat: A Bizottság határozata a Finnország által az Aland-szigeteki zárt biztosítótársaságokra alkalmazott állami támogatási programról, HL L 329, 2002.12.05., 22–29. o.
3. 2003/81/EK határozat: A Bizottság határozata a Spanyolország által a Vizcaya-i koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 48/2001 korábbi NN 43/2000), HL L 31, 2003.2.6., 26—31. o.
4. 2003/438/EK határozat: A Bizottság határozata a C 50/2001 (ex NN 47/2000) – Pénzügyi társaságok – Luxemburg által végrehajtott támogatási programról (az értesítés a C(2002) 3741 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 153., 2003.6.20., 40-48. o.
5. 2003/442/EK bizottsági határozat: A nemzeti adózási rendszer a személyi jövedelemadó és a társasági adó adókulcsának csökkentése tekintetében az Azori-szigetek Autonóm Régió sajátosságaihoz történő igazítására, HL L 150, 2003, 52.o.
6. 2003/501/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 49/2001 korábbi NN 46/2000), HL L 170, 2003.7.9., 20—28. o.
7. 2003/512/EK határozat: A Bizottság határozata a Németország által az ellenőrző és koordinációs központok számára végrehajtott támogatási programról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2002) 3298 számú dokumentummal történt), HL L 177., 2003.7.16., 17-21. o.
8. 2003/515/EK határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a nemzetközi finanszírozási tevékenységekhez nyújtott állami támogatásról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2003) 568 számú dokumentummal történt), HL L 180., 2003.7.18., 52—66. o.
9. 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o.



10. 2004/76/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a központok és logisztikai központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C(2003) számú dokumentummal került sor), HL L 23, 2004.1.28., 1—13. o.
11. 2004/77/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által végrehajtott támogatási programról – Adómegállapítási rendszer az Egyesült Államok külföldi értékesítési társaságai számára (az értesítés a C(2003) 1868 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 23., 2004.1.28., 14-26. o.
12. State aid N 354/2004 – Ireland Company Holding Regime. European Commission, C(2004)3498 fin, Brussels, 22.IX.2004.
13. Az Olasz Köztársaság által digitális dekóderek megvásárlásához nyújtott C 52/2005 (ex NN 88/2005, ex CP 101/2004) állami támogatásról szóló 2007/374/EK bizottsági határozat (HL L 147. 1., 2007. 06. 08.).
14. 2005/261/EK bizottsági határozat: a támogatási rendszerről, amelyet az Egyesült Királyság tervez megvalósítani a Gibraltári Kormány társasági adóreformja tekintetében, HL L 85, 2005.4.2., 1-26. o.
15. 2006/621/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország részéről a France Télécom részére biztosított állami támogatásról (az értesítés a C (2004)3060. számú dokumentummal történt), HL L 257, 2006.9.20., 11—67. o.
16. 2006/940/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az „1929-es” holdingtársaságok és a „milliárdos” holdingtársaságok javára alkalmazott C 3/2006 támogatási programról, HL L 366, 2006.12.21., 47. o.
17. State Aid No. NN 67/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Bitė GSM”. European Commission, C (2007) 134, Brussels, 24.I.2007.
18. State Aid No. NN 68/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Omnitel”. European Commission, C (2007) 142, Brussels, 24.I.2007.
19. 2009/809/EK határozat: A Bizottság határozata a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C (2009) 4511. számú dokumentummal történt), HL L 288, 2009.11.4., 26—39. o.
20. 2010/3/EK határozat: A Bizottság határozata a Lengyelország által a Stocznia Szczecińska javára nyújtott C 19/05 (korábbi N 203/05) sz. állami támogatásról (az értesítés a C(2008) 6770. számú dokumentummal történt), HL L 5., 2010.1.8., 1—41. o.
21. 2010/95/EK határozat: A Bizottság határozata a Magyarország által a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonása érdekében végrehajtott C 10/07 (ex NN 13/07)

- számú állami támogatásról (az értesítés a C (2009) 8130. számú dokumentummal történt), HL L 42, 2010.2.17., 3—19. o.
22. 2013/84/EU határozat: SA.32014. (2011/C), SA.32015. (2011/C), SA.32016.(2011/C) sz. állami támogatás – Olaszország, Állami támogatás a korábbi Tirrenia csoport vállalkozásai és felvásárlói számára, HL L 84, 2013.3.22., 58-87.
23. 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o.
24. 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o.
25. 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o.
26. 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o.
27. 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o.
28. 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o.
29. 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-49. o.
30. 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1—142. o.
31. A Bizottság Spanyolország által a Fundació Privada Conservatori del Liceu-ra vonatkozóan végrehajtott SA.43700 (2018/NN) intézkedésről, HL C 442., 2018.12.7., 1—7. o.
32. 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o.

33. 2019/1052/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a McDonald's Europe javára kiadott SA.38945. (2015/C.) (korábbi 2015/NN.) (korábbi 2014/CP.) számú feltételes adómegállapítási határozatokról, HL L 195, 2019.7.23., 20—39. o.
34. 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1—39. o.

## **Ajánlások, közlemények, javaslatok**

1. A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o.
2. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax policy in the European Union – priorities for the years ahead, OJ C 284, 10.10.2001., 6-19. o
3. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582
4. Communication from the Commission to the Council, the European Union and the Economic and Social Committee – An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges. Commission of the European Communities, Brussels, 2003, COM(2003)726
5. A Bizottság közleménye – A tagállamokat a jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatások visszafizetetésére felszólító bizottsági határozatok hatékony végrehajtásáról, HL C 272., 2007.11.15., 4—17. o.
6. A Bizottság közleménye az állami támogatásra vonatkozó jogszabályok nemzeti bíróságok általi végrehajtásáról, HL C 85., 2009.4.9., 1—22. o.
7. Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1-87. o.
8. Európai Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak: Okosabb energiaadó az EU-ban. Javaslat az energiaadó irányelv felülvizsgálatára, 2011. 4. 13. COM (2011) 168.

9. Javaslat a Tanács irányelve a pénzügyi tranzakciós adó közös rendszeréről és a 2008/7/EK irányelv módosításáról, COM (2011) 594 végleges, 2011.9.28., 1-33. o.
10. 2012/772/EU bizottsági ajánlás (2012. december 6.) az agresszív adótervezésről. HL L 338., 2012.12.12., 41—43. o.
11. A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak – Méltányos és hatékony társaságiadó-rendszer az Európai Unióban: 5 fő cselekvési terület. COM(2015) 302 final, Brüsszel, 2015.6.17.
12. Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o.
13. A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o.
14. Az Európai Unió Bírósága: Ajánlások a nemzeti bíróságok figyelmébe az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan, HL L 380, 2019.11.8., 1-9. o.
15. A Bizottság Közleménye – Iránymutatás a regionális állami támogatásokról 2021/C 153/01, HL C 153., 2021.4.29., 1—46. o.

## Egyéb uniós és nemzetközi jogi dokumentumok

1. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 2013.  
<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
2. Állami támogatás: A Bizottság hivatalos vizsgálatot indít a McDonald's luxemburgi adóügyi megítéléséről. *Bizottság*, Sajtóközlemény, 2015. december 3.  
[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP\\_15\\_6221](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_15_6221)
3. Állami támogatás: a Bizottság jogellenesnek minősítette a belga többletnyereségadó-megállapítási rendszert; 35 multinacionális cégnek mintegy 700 millió eurót kell visszafizetnie. *Európai Bizottság*, Sajtóközlemény, 2016. január 11.  
[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP\\_16\\_42](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_16_42)
4. Állami támogatás: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek. *Bizottság*, Sajtóközlemény, 2016. augusztus 30.  
[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_hu.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm)

5. Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital [as they read on 21 November 2017], <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>
6. Commission gathers views on future rules to deter promoters of aggressive tax planning schemes. Press release, 10 November 2016, Brussels. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_3618](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_3618)
7. Curbing aggressive tax planning. *European Semester Thematic Factsheet*, 20.11.2017. [https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150511/5%20-%20004%20european-semester\\_thematic-factsheet\\_curbing-agressive-tax-planning\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150511/5%20-%20004%20european-semester_thematic-factsheet_curbing-agressive-tax-planning_en.pdf)
8. DG Competition working paper on state aid and tax rulings. DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016. [https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific\\_aid\\_instruments\\_working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific_aid_instruments_working_paper_tax_rulings.pdf)
9. EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>
10. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris, OECD Publications, 1998. <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>
11. Influence of EU Law on Taxation in the EU Member States' Overseas Territories and Crown Dependencies, Directorate General for internal policies policy department A: Economic and scientific policy, *European Parliament, Directorate General for Internal Policies Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, June 2016. [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL\\_IDA\(2016\)578989\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL_IDA(2016)578989_EN.pdf)
12. Mario MONTI: A New Strategy for the Single Market – At the service of Europe's economy and society. *Report to the President of the European Commission*, Ref. Ares(2016)841541 - 17/02/2016, 9 May 2010. <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/15501/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>
13. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. *OECD Publishing*, Paris.
14. Parliament sets up a special committee on tax rulings. *European Parliament*, Press releases, 12-02-2015. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20150206IPR21203/parliament-sets-up-a-special-committee-on-tax-rulings>

15. Presidency Conclusions. *Lisbon European Council*, 23 and 24 March 2000. <https://www.consilium.europa.eu/media/21038/lisbon-european-council-presidency-conclusions.pdf>
16. Robert DOVER-Benjamin FERRETT-Daniel GRAVINO-Erik JONES-Silvia MERLER: Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. *European Parliamentary Research Service*, September 2015. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS\\_STU\(2015\)558773\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU(2015)558773_EN.pdf)
17. State aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg – Alleged aid to FFT, C (2014) 3627 final
18. State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands. Alleged aid to Starbucks. C(2014) 3626 final, Brussels, 11.06.2014. [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253201/253201\\_1596706\\_60\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1596706_60_2.pdf)
19. State Aid Scoreboard 2018: Results, trends and observations regarding EU28 State Aid expenditure reports for 2017, *European Commission Competition DG*, 07 January 2019. [https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2021-04/state\\_aid\\_scoreboard\\_2018.pdf](https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2021-04/state_aid_scoreboard_2018.pdf)
20. State aid: Commission concludes part of UK tax scheme gave illegal tax advantages to certain multinational companies; remaining part does not constitute aid. *European Commission*, Press release, 2 April 2019. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_19\\_1948](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_1948)
21. State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg). *European Commission*, Press release, 11 June 2014. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_14\\_663](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_14_663)
22. Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules. *OECD Publishing*, Paris, 2022. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/25d30b96en.pdf?expires=1673111739&id=id&accname=guest&checksum=DFC12405D893E25C7EE41267BD69D196>.
23. Taxation in the European Union. *Commission of the European Communities*, SEC(96) 487 final, Brussels, 20.03.1996. 13.
24. The intergovernmental conference of 2003-2004. *European Commission, Taxation and Customs Union*. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting_en)

25. United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)
26. Az Európai Bizottság sajtóközleménye: Kötelezettségszegés – Belső energiapiac: a Bizottság eljárást indít az Európai Unió Bírósága előtt Németországgal és Magyarországgal szemben amiatt, hogy nem felelnek meg maradéktalanul a harmadik energiaügyi csomagnak (Brüsszel, 2018. július 19.), [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP\\_18\\_4487](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_18_4487)
27. State aid Scoreboard 2022. [https://competition-policy.ec.europa.eu/document/download/16b908d6-5319-4d11-9c56-d26ffc65ada8\\_en?filename=state\\_aid\\_scoreboard\\_note\\_2022.pdf](https://competition-policy.ec.europa.eu/document/download/16b908d6-5319-4d11-9c56-d26ffc65ada8_en?filename=state_aid_scoreboard_note_2022.pdf)
28. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Berlin, Germany 28-29 October 2014. <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf>
29. Public consultation on further corporate tax transparency. Online Public Consultation. *European Commission*, 17.06. to 09.09.2015. [https://ec.europa.eu/finance/consultations/2015/further-corporate-tax-transparency/index\\_en.htm](https://ec.europa.eu/finance/consultations/2015/further-corporate-tax-transparency/index_en.htm)
30. Az ECOFIN Tanács 1997. december 1-jei ülésének következtetései az adópolitikáról - A Tanács és a tagállamok kormányainak a Tanács keretében ülésező képviselői által elfogadott állásfoglalás (1997. december 1.) a vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódexről – A megtakarítások adóztatása
31. Commission proposes green light for enhanced cooperation on financial transactions tax. European Commission, press release, Brussels, 23 October 2012. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_12\\_1138](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_12_1138)
32. Az Európai Unió Bíróságának Alapokmánya. [https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2016-08/tra-doc-hu-div-c-0000-2016-201606984-05\\_00.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2016-08/tra-doc-hu-div-c-0000-2016-201606984-05_00.pdf)
33. XXVIII. Versenypolitikai jelentés
34. Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital [as they read on 21 November 2017], <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

35. International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age.  
<https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>
36. OECD: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. 2021. október 8.  
<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

## Uniós bírósági ítéletek

1. C-6/64. sz. ügy Flaminio Costa v E.N.E.L. [ECLI:EU:C:1964:66]
2. C-385/12. sz. ügy Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága [ECLI:EU:C:2014:47]
3. C-30/59. sz. ügy De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2]
4. C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1 [ECLI:EU:C:2005:774]
5. C-456/00. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:753]
6. C-288/96. sz. ügy Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:537]
7. C-270/83. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [ECLI:EU:C:1986:37]
8. C-330/91. sz. ügy The Queen kontra Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG [ECLI:EU:C:1993:303]
9. C-311/97. sz. ügy Royal Bank of Scotland plc kontra Elliniko Dimosio (görög állam) [ECLI:EU:C:1999:216]
10. C-6/12. sz. ügy P kontra Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [ECLI:EU:C:2013:525]
11. C-687/17 P. sz. ügy Aanbestedingskalender BV és mások kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2019:932]
12. C-74/16. sz. ügy Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania kontra Ayuntamiento de Getafe, [ECLI:EU:C:2017:496]
13. C-280/00 sz. ügy Altmark Trans GmbH és Regierungspräsidium Magdeburg kontra Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH [ECLI:EU:C:2003:415]



14. C-106/09 P. sz. ügy Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]
15. C-323/18. sz. ügy Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ECLI:EU:C:2020:140]
16. C-559/12 P. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [EU:C:2014:217]
17. C-482/99. sz. ügy Francia Köztársaság kontra az Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:2002:294]
18. C-67/85., C-68/85. és C-70/85. sz. egyesített ügyek Kwekerij Gebroeders van der Kooy BV és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1988:38]
19. C-82/77. sz. ügy Openbaar Ministerie van het Koninkrijk der Nederlanden kontra Jacobus Philippus van Tiggele [ECLI:EU:C:1978:10]
20. C-379/98. sz. ügy PreussenElektra AG kontra Schlesweg AG [ECLI:EU:C:2001:160]
21. C-20/15. P. sz. ügy Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981]
22. C-126/01. sz. ügy Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie kontra GEMO SA [ECLI:EU:C:2003:622]
23. C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362]
24. C-88/03. sz. ügy Portugália kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:511]
25. C-428/06–C-434/06. sz. egyesített ügyek Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) és társai kontra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya és társai [ECLI:EU:C:2008:488]
26. C-233/16. sz. ügy Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Generalitat de Catalunya, a Tribunal Supremo [Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2018:280]
27. C-234/16. sz. és C-235/16. sz. egyesített ügyek Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias és Consejo de Gobierno del Principado de Asturias, a Tribunal Supremo (Spanyolország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek [ECLI:EU:C:2018:281]
28. C-236/16. és C-237/16. sz. egyesített ügyek Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Diputación General de Aragón, a Tribunal Supremo (Spanyolország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2018:291]

29. C-667/13. sz. ügy Estado português kontra Banco Privado Português SA és Massa Insolvente do Banco Privado Português SA [ECLI:EU:C:2015:151]
30. C-140/09. sz. ügy Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA kontra Presidenza del Consiglio dei Ministri [ECLI:EU:C:2010:335]
31. C-730/79. sz. ügy Philip Morris Holland BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1980:209]
32. C-329/88. sz. ügy Bizottság kontra Görögország [ECLI:EU:C:1989:618], a C-317/92. sz. ügy Bizottság kontra Németország [ECLI:EU:C:1994:212]
33. C-562/07. sz. ügy Bizottság kontra Spanyolország [ECLI:EU:C:2009:614]
34. C-336/96. sz. ügy Époux Robert Gilly kontra Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin [ECLI:EU:C:1998:221]
35. C-190/12. sz. ügy Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy [ECLI:EU:C:2014:249]
36. C-47/12. sz. ügy Kronos International Inc. kontra Finanzamt Leverkusen [ECLI:EU:C:2014:2200]
37. C-128/08. sz. ügy Jacques Damseaux kontra belga állam [ECLI:EU:C:2009:471]
38. C-540/11. sz. ügy Daniel Levy és Carine Sebbag kontra État belge – SPF Finances [ECLI:EU:C:2012:581]
39. C-3/91. sz. ügy Exportur SA kontra LOR SA és Confiserie du Tech SA [ECLI:EU:C:1992:420]
40. C-469/00. sz. ügy Ravil SARL kontra Bellon import SARL és Biraghi SpA [ECLI:EU:C:2003:295]
41. C-478/07. sz. ügy Budějovický Budvar, národní podnik kontra Rudolf Ammersin GmbH [ECLI:EU:C:2009:521]
42. C-298/05. sz. ügy Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt [ECLI:EU:C:2007:754]
43. C-141/99. sz. ügy Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) kontra Belgische Staat [ECLI:EU:C:2000:696]
44. C-128/08. sz. ügy Jacques Damseaux kontra belga állam [ECLI:EU:C:2009:471]
45. C-307/97. sz. ügy Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland kontra Finanzamt Aachen-Innenstadt [EU:C:1999:438]
46. C-350/11. sz. ügy Argenta Spaarbank NV kontra Belgische Staat [ECLI:EU:C:2013:447]
47. C-322/11. sz. ügy A Korkein hallinto-oikeus (Finnország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2013:716]

48. C-157/10. sz. ügy Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA kontra Administración General del Estado [ECLI:EU:C:2011:813]
49. C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416]
50. C-270/15. P. sz. ügy Belga Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2016:489]
51. C-660/15. P. sz. ügy Viasat Broadcasting UK Ltd kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2017:178]
52. C-150/16. sz. ügy Fondul Proprietatea SA kontra Complexul Energetic Oltenia SA [ECLI:EU:C:2017:388]
53. C-706/17. sz. ügy Achema AB és társai kontra Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija (VKEKK) [ECLI:EU:C:2019:407]
54. C-1/58. sz. ügy Friedrich Stork & Cie kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1959:4.]
55. C-11/70. sz. ügy Internationale Handelsgesellschaft kontra Einfuhr- und Vorratstelle für Getreide und Futtermittel [ECLI:EU:C:1970:114]
56. C-4/73. sz. ügy J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1974:51]
57. C-185/95 P. sz. ügy Baustahlgewebe GmbH kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1998:608]
58. C-584/10 P., C-593/10 P. és C-595/10 P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra Kadi II [ECLI:EU:C:2013:518]
59. C-261/99. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [EU:C:2001:179]
60. C-376/02. sz. ügy Stichting „Goed Wonen” kontra Staatssecretaris van Financiën [ECLI:EU:C:2005:251]
61. C-7/56., C-3–7/57. sz. egyesített ügyek Algera és mások kontra Közgyűlés [ECLI:EU:C:1957:7]
62. C-42/59. és 49/59. sz. egyesített ügyek S.N.U.P.A.T. kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:5]
63. C-201/08. sz. ügy Plantanol GmbH & Co. KG kontra Hauptzollamt Darmstadt [ECLI:EU:C:2009:539]
64. C-158/07. sz. ügy Jacqueline Förster kontra Hoofddirectie van de Informatie Beheer Groep [ECLI:EU:C:2008:630]
65. C-427/07. sz. ügy Bizottság kontra Írország [ECLI:EU:C:2009:457]
66. C-212-C-217/80. sz. egyesített ügyek Amministrazione delle finanze dello Stato kontra Srl Meridionale Industria Salumi és mások; Ditta Italo Orlandi & Figlio és Ditta

- Vincenzo Divella kontra Amministrazione delle finanze dello Stato [ECLI:EU:C:1981:270]
67. C-1/09. sz. ügy CELF és Ministre de la Culture et de la Communication kontra SIDE [ECLI:EU:C:2010:136]
68. C-262/12. sz. ügy Vent De Colère és társai kontra Ministre de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement és Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [ECLI:EU:C:2013:851]
69. C-81/10. P. sz. ügy France Télécom SA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:811]
70. C-408/04 P. sz. ügy Bizottság kontra Salzgitter [ECLI:EU:C:2008:236]
71. C-232/05. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [ECLI:EU:C:2006:651]
72. C-23/68. sz. ügy Klomp kontra Inspectie der Belastingen [ECLI:EU:C:1969:6]
73. C-194/09. P. sz. ügy Alcoa Trasformazioni Srl kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:497]
74. C-465/09 P–C-470/09 P. sz. egyesített ügyek Diputación Foral de Vizcaya és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:372]
75. C-223/85. sz. ügy Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1987:502]
76. C-519/07 P. sz. ügy Bizottság kontra Koninklijke Friesland Campina NV [ECLI:EU:C:2009:556]
77. C-102/87. sz. ügy Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1988:391]
78. C-480/98. sz. ügy Spanyol Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:559]
79. C-369/07. sz. ügy Bizottság kontra Görög Köztársaság [ECLI:EU:C:2009:428]
80. C-69/13. sz. ügy Mediaset SpA kontra Ministero dello Sviluppo economico [ECLI:EU:C:2014:71]
81. C-248/84. sz. ügy Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1987:437]
82. C-75/97. sz. ügy Belgium kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1999:311]
83. C-71/09 P., C-73/09 P. és C-76/09 P. sz. egyesített ügyek Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság [EU:C:2011:368]
84. C-630/11 P–C-633/11 P. sz. egyesített ügyek HGA és társai kontra Bizottság [EU:C:2013:387]
85. C-196/04. sz. ügy Cadbury Schweppes plc és Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue [ECLI:EU: C:2006:544]
86. C-98/78. sz. ügy A. Racke kontra Hauptzollamt Mainz [ECLI:EU:C:1979:14]
87. C-20/15 P. és C-21/15. P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981]

88. C-78/08-C-80/08. sz. egyesített ügyek Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate kontra Paint Graphos Soc. coop. arl és mások [ECLI:EU:C:2011:550]
89. C-120/78. sz. ügy Rewe-Zentral AG kontra Bundesmonopolverwaltung für Branntwein [ECLI:EU:C:1979:42].
90. C-9/02. sz. ügy Hughes de Lasteyrie du Saillant kontra Ministère de l'Économie, des Finances et de
91. l'Industrie [ECLI:EU:C:2004:138]
92. C-311/08. sz. ügy Société de Gestion Industrielle (SGI) kontra belga állam [ECLI:EU:C:2010:26]
93. C-382/16. sz. ügy Hornbach-Baumarkt-AG kontra Finanzamt Landau [ECLI:EU:C:2018:366]
94. C-282/12. sz. ügy Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda kontra Fazenda Pública [ECLI:EU:C:2013:629]
95. C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyek Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2022:859]
96. C-337/19. P. sz. ügy Bizottság kontra Belga Királyság és Magnetrol International [ECLI:EU:C:2021:741]
97. C-522/13. sz. ügy Ministerio de Defensa és Navantia SA kontra Concello de Ferrol [ECLI:EU:C:2014:2262]
98. C-296/82. és 318/82. sz. egyesített ügyek Holland Királyság és Leeuwarder Papierwarenfabriek BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1985:113]
99. C-480/09 P. sz. ügy AceaElectrabel Produzione SpA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2010:787]
100. C-494/06 P. sz. ügy Bizottság kontra Olasz Köztársaság és Wam SpA [EU:C:2009:272]
101. C-84/94. sz. ügy, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága v. az Európai Unió Tanácsa [ECLI:EU:C:1996:431]
102. C-233/94. sz. ügy, Németországi Szövetségi Köztársaság v. Európai Parlament és az Európai Unió Tanácsa [ECLI:EU:C:1997:231]
103. C-547/14. számú ügy, Philip Morris Brands SARL és társai v. Secretar y of State for Health [ECLI:EU:C:2016:325]
104. C-771/18. sz. Bizottság kontra Magyarország ügyben [ECLI:EU:C:2020:584]
105. C-156/98. sz. ügy, Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:467]

106. C-333/07. sz. ügy, Régie Networks kontra Rhone Alpes Bourgogne [ECLI:EU:C:2008:764]
107. C-75/97. sz. ügy, Belgium kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1999:311]
108. C-183/91. sz. ügy Görögország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1993:233]
109. C-52/84. sz. ügy Bizottság kontra Belga Királyság [ECLI:EU:C:1986:3]
110. C-42/93. sz. ügy Spanyolország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1994:326]
111. C-328/99 és C-399/00. sz. egyesített ügyek, Olaszország és and Multimedia S.p.A. v. Bizottság (Seleco) [ECLI:EU:C:2003:252]
112. C-276/03. sz. ügy, Scott SA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2005:590]
113. C-5/89. sz. ügy, Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság [ECLI:EU:C:1990:320]
114. C-12/03. P. sz. ügy, Bizottság kontra Tetra Laval [ECLI:EU:C:2005:87]
115. C-323/00. P. sz. ügy, DSG Dradenauer Stahlgesellschaft kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:260]
116. C-120-73. sz. ügy, Gebrüder Lorenz GmbH kontra Németországi Szövetségi Köztársaság és Land Rheinland-Pfalz [ECLI:EU:C:1973:152]
117. C-284/12. sz. ügy, Deutsche Lufthansa AG kontra Flughafen Frankfurt-Hahn GmbH [ECLI:EU:C:2013:755]
118. C-487/06 P. sz. ügy, British Aggregates Association kontra Bizottság és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2008:757]
119. C-113/07. P. sz. ügy, SELEX Sistemi Integrati SpA kontra Bizottság és Organisation européenne pour la sécurité de la navigation aérienne (Eurocontrol) [ECLI:EU:C:2009:191]
120. C-49/07. sz. ügy, Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID (MOTOE) kontra Elliniko Dimosio [ECLI:EU:C:2008:376]
121. C-403/10. P. sz. ügy, Mediaset S.p.A. kontra Bizottság [ECLI:EU: C:2011:533]
122. C-482/99. sz. ügy, Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:294]
123. C-124/10. P. sz. ügy, Bizottság kontra Électricité de France (EDF) [ECLI:EU:C:2012:318]
124. C-272/12. P. sz. ügy, Bizottság kontra Írország és társai [ECLI:EU:C:2013:812]
125. C-39/94. sz. ügy, Syndicat français de l'Express international (SFEI) és társai kontra La Poste és társai [ECLI:EU:C:1996:285]

126. C-462/99. sz. ügy. Connect Austria Gesellschaft für Telekommunikation GmbH kontra Telekom-Control-Kommission és Mobilkom Austria AG [ECLI:EU:C:2003:297]
127. C-213/81-215/81. sz. egyesített ügyek, Norddeutsches Vieh- und Fleischkontor Herbert Will, Trawako, Transit-Warenhandels-Kontor GmbH & Co., és Gedelfi, Großeinkauf GmbH & Co., kontra Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung [ECLI:EU:C:1982:351]
128. C-143/99. sz. ügy, Adria-Wien Pipeline GmbH és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH kontra Finanzlandesdirektion für Kärnten [ECLI:EU:C:2001:598]
129. C-241/94. sz. ügy, Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1996:353]
130. C-200/97. sz. ügy, Ecotrade Srl kontra Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS) [ECLI:EU:C:1998:579]
131. C-113/00. sz. ügy, Spanyolország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:507]
132. C-518/13. sz. ügy, Eventech kontra The Parking Adjudicator [ECLI:EU:C:2015:9]
133. C-142/87. sz. ügy, Belga Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1990:125]
134. C-173/73. sz. ügy, Olaszország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1974:71]
135. C-457/21 P. sz. ügy, Bizottság kontra Amazon.com és társai [ECLI:EU:C:2023:985]
136. C-451/21. P. és C-454/21. P. sz. egyesített ügyek, Luxemburg kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2023:948]
137. T-298/97., T-312/97., T-313/97., T-315/97., T-600/97-T-607/97, T-1/98., T-3/98-T-6/98 és T-23/98. sz. egyesített ügyek Alzetta Mauro és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:151]
138. T-214/95. sz. ügy Het Vlaamse Gewest kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1998:77]
139. T-55/99. sz. ügy Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:223]
140. T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448]
141. T-171/02. sz. ügy Regione autonoma della Sardegna kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2005:219]
142. T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670]
143. T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251]

144. T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91]
145. T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338]
146. T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349]
147. T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669]
148. T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252]
149. T-427/04 és T-17/05. sz. egyesített ügyek Franciaország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2009:474]
150. T-394/08., T-408/08., T-453/08. és T-454/08. sz. egyesített ügyek Regione autonoma della Sardegna és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2011:493]
151. T-304/04 és T-316/04. sz. egyesített ügyek Olaszország és Wam SpA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2006:239]
152. T-219/10. sz. ügy Autogrill España, SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2014:939]
153. T-219/10. RENV. sz. ügy World Duty Free Group, SA, korábban Autogrill España, SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2018:784]
154. T-515/13. és T-719/13. sz. egyesített ügyek Spanyol Királyság és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2015:1004]
155. T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448]
156. T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338]
157. T-351/02. sz. ügy Deutsche Bahn AG kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2006:104]
158. T-358/94. sz. ügy Compagnie nationale Air France kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1996:194]
159. T-132/96. és T-143/96. sz. egyesített ügyek, Freistaat Sachsen, Volkswagen AG és Volkswagen Sachsen GmbH kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1999:326]
160. T-461/13. sz. ügy, Spanyolország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2015:891.]
161. T-81/07., T-82/07. és T-83/07. sz. egyesített ügyek, Jan Rudolf Maas és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2009:237]



162. T-92/00. és T-103/00. sz. egyesített ügyek, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-92/00. sz. ügy), Ramondín, SA és Ramondín Cápsulas, SA (T-103/00. sz. ügy) kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2002:61]
163. T-447/93., T-448/93. és T-449/93. sz. egyesített ügyek, Associazione Italiana Tecnico Economica del Cemento és British Cement Association és Blue Circle Industries plc és Castle Cement Ltd és The Rugby Group plc és Titan Cement Company SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1995:130]
164. T-55/99. sz. ügy, Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:223]

## Egyéb bírósági ítéletek

1. West Lynn Creamery v. Healy, 512 U.S. 186, 201 (1994)
2. Bacchus Imports, LTD. v. Dias, 460 U.S. 263, 272 (1984)
3. Oregon Waste Sys., Inc. v. Dep't of Env'tl. Quality, 511 U.S. 93, 99 (1994)
4. Cuno, 386 F.3d 738, 743 (6th Cir. 2004), rev'd in part on other grounds sub nom. Daimler Chrysler Corp v. Cuno, 126 S. Ct. 1854 (2006)
5. Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934)
6. Duke of Westminster v. IRC, [1936] 19 D.T.C. 490, 520 (Can.)
7. Kúria Kfv.I.35.173/2011/5. számú ítélete
8. 17/2019. (V. 30.) AB határozat

## Főtanácsnoki indítványok

1. C-15/14 P. sz. ügy Nils Wahl főtanácsnok indítványa: Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:32]
2. C-66/14. sz. ügy Juliane Kokott főtanácsnok indítványa: Finanzamt Linz kontra Bundesfinanzgericht [ECLI:EU:C:2015:242]
3. C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028]
4. C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029]



**PAZMANY**

Pázmány Péter Katolikus Egyetem  
Jog- és Államtudományi Kar

**Jog- és Államtudományi Doktori  
Iskola**

Intézményi azonosító: FI79633  
1088 Budapest, Szentkirályi utca 28.

## Nyilatkozat

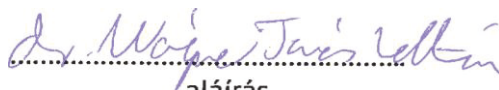
(bele kell fűzni a doktori értekezésbe)

Alulírott dr. Wágner Tamás Zoltán, neptun kód: OMW33W, ezennel kijelentem, hogy a doktori fokozat megszerzése céljából benyújtott értekezésem kizárólag saját, önálló munkám eredménye. A benne található - másoktól származó - nyilvánosságra hozott vagy közzé nem tett gondolatok és adatok eredeti lelőhelyét a hivatkozásokban (lábjegyzetekben), az irodalomjegyzékben, illetve a felhasznált források között hiánytalanul feltüntettem.

Kijelentem továbbá, hogy a benyújtott értekezéssel azonos tartalmú értekezést más egyetemen nem nyújtottam be tudományos fokozat megszerzése céljából.

E kijelentésemet büntetőjogi felelősségem tudatában tettem.

Budapest, 2024.05.05.

  
aláírás  
aláírás