

PÁZMÁNY PÉTER KATOLIKUS EGYETEM
JOG- ÉS ÁLLAMTUDOMÁNYI DOKTORI ISKOLA

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

Doktori értekezés tézisei

DR. WÁGNER TAMÁS ZOLTÁN

Témavezető:

DR. SZILÁGYI PÁL BÉLA

egyetemi docens

Budapest

2023

I. AZ ÉRTEKEZÉS TÉMÁJA ÉS A KITŰZÖTT KUTATÁSI FELADAT

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 megteremtése.¹ 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 (2013-2014) 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.²

Nem véletlen tehát, hogy a multinacionális vállalatok 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. Utóbbi tény jól mutatja, hogy egy 2016-os adat szerint az uniós tagállamok éves szinten átlagosan a társasági adóbevételük 13%-át, azaz 60 milliárd eurót veszítik el a multinacionális vállalatok adóelkerülése miatt.³ Ez a veszteség viszont egyenlőtlenül oszlik meg a tagállamok között pl: 2017-ben Németország és Franciaország együttesen közel 34 milliárd dollár társasági adóbevételtől esett el, ami a beszédhető adóbevételeiknek közel 25%-a.⁴ Más – köztük uniós – országok viszont nyertesei voltak ennek a gyakorlatnak és kifejezetten arra törekedtek, hogy a nagy multinacionális cégeket (pl: Apple, Starbucks, Google) megnyerve preferenciális adórezsimeket hozzanak létre, eltérítve ezzel a nemzetközi befektetéseket. Írországban

¹ 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; 44-45.

² Transnational Institute (2013): "Planet Earth: A corporate world". <http://www.tni.org/article/planet-earth-corporate-world>.

³ Jakub SAWULSKI: Tax unfairness in the European Union – Towards greater solidarity in fighting tax evasion. *Polish Economic Institute*, January 2020. 7.

⁴ <https://missingprofits.world/>

például 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 telepedjenek le az országban, hogy adóilletőségük keletkezett volna.⁵ Hollandiában a 2010-es évek első felében a részvételi mentesség alkalmazásának lehetősége,⁶ a forrásadómentes kamat és jogdíjak, valamint a holland adóhatóság által kibocsátott – általában rendkívül kedvező – feltételes adómegállapítások sok multinacionális vállalat számára biztosított adóoptimalizálási lehetőséget.⁷ Ennek kapcsán elegendő arra utalnunk, hogy az 500 legnagyobb amerikai multinacionális cég több mint felének volt az országban legalább egy leányvállalata 2016-ban.⁸ Luxemburg esetében pedig a LuxLeaks botrány rántotta le a leplet az ország adópolitikájáról: kiderült, hogy több száz multinacionális vállalat részesült a megelőző időszakban kedvező elbánásmódban.⁹ Habár 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.¹⁰ Nem meglepő tehát, hogy egy 2015-ös adat szerint az amerikai multinacionális cégek külföldön elért nyereségének körülbelül 1/3-át ez a három tagállam biztosította.¹¹

Mindezek fényében a nemzetközi adójogszabályok tekintetében egyre inkább előtérbe került a különböző adóelkerülési gyakorlatok elleni fellépés, beleértve a multinacionális vállalatok azon törekvését, hogy az egyes államok közti, a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött

⁵ Tamás Zoltán WÁGNER: Role of tax havens in tax avoidance by multinationals with special regard to Ireland. In: Kristína HOGHOVÁ-Daniel KLIMOVSKÝ-Boris KOLMAN (eds.): *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.

⁶ Ez azt jelenti, hogy a részvényes mentesül az osztalék után fizetendő adó alól és potenciális tőkenyereség adódik a részvények eladásából.

⁷ 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) 91.

⁸ 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>, 1.

⁹ WÁGNER Tamás Zoltán: Kiskapu az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozásban, különös tekintettel a McDonald's ügyre. *Iustum Aequum Salutare*, 2019/4. 190-193.

¹⁰ 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>.

¹¹ 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.

adóegyezmények által teremtett kikapukat (mismatches) – amelyeket az egyes adórendszerek közötti eltérések okoznak – kihasználják. Ezek közül számunkra a legfontosabb, a bizottsági vizsgálatok megindulása idején elfogadott, a 15 javaslatból álló OECD BEPS akcióterv¹², amely jelentős hatást gyakorolt a Bizottság felfogására: fellépését összehangolta az akciótervvel. Az intézkedéscsomag célja az volt, hogy felszámolják azokat a jogi kikapukat, amelyek segítségével a profitot adóparadicsomokba csoportosítják át és elejét vegyék az adóalap erózióra irányuló törekvéseknek. Ennek során olyan kérdésekre igyekezett választ találni, mint a digitális gazdaságból adódó adózási kihívások, a hibrid megállapodásokból fakadó hatások semlegesítése vagy az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok továbbfejlesztése.¹³

A fentiek alapján jól látszik, hogy a folyamatok alól 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, valamint az annak teret engedő, azt elősegítő tagállami adórendszerek viszont alapvetően veszélyeztetik a belső piac integritását, mivel versenytorzító hatásúak. Mindez uniós jogalkotási lépések megtételét teszi szükségessé, amelyben a Bizottságnak – jogszabálykezdeményező szerepénél fogva – kulcsszerepe van.

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.¹⁴ 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.¹⁵ 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. Az EUMSZ 113-115. és 352. cikkei alapján a

¹² Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

¹³ What is BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

¹⁴ BÉKÉS Balázs: A közvetlen adózás az Európai Unióban. *PhD értekezés*, PPKE JÁK Doktori Iskola, Budapest, március, 2012. <https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/B%C3%A9k%C3%A9s%20Bal%C3%A1zs%20PHD%20dolgozat.pdf>; 17.

¹⁵ ÓRY Tamás: Adóharmonizáció az Európai Unióban. *Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma*, <http://www.bmeip.hu/download/engemiserint/Adoharmonizacio%20az%20EUban.pdf>; 3.

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,¹⁶ 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.¹⁷

A jelenlegi keretek között tehát a tagállamok megkerülhetetlenek az uniós jogalkotásban: a vétó segítségével meg tudják akadályozni, hogy a számukra kedvezőtlen javaslatokat elfogadják. 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 óta¹⁸ napirenden lévő közös konszolidált társasági adóalap kérdését, amelyben a Bizottság 2011-ben javaslatot¹⁹ dolgozott ki, azonban az erős tagállami ellenállás (elsősorban a Benelux államok és Írország) miatt elbukott ez a kezdeményezés²⁰. Szintén erre a sorsra jutott a pénzügyi tranzakciós adóval kapcsolatos bizottsági javaslat²¹ is. A 2010-es évek elején egyre inkább látszott, hogy jogalkotás 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 az uniós alapszabadságokon keresztül való fellépés, melyre a Hervis ügyben²² hozott ítélet szolgáltat példát: itt a Bíróság a magyar hatóságok által alkalmazott

¹⁶ A Bizottság állami támogatások útján való fellépésének kezdetéig mindössze 3 irányelvet fogadtak el: Anya- és leányvállalati irányelv, Fúziós irányelv és a Kamat-jogdíj irányelv.

¹⁷ BÉKÉS (2012) i.m. 19-20.

¹⁸ 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.

¹⁹ Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1-87. o.

²⁰ 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.

²¹ 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.

²² 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].

progresszív adózást találta összeegyeztethetetlennek az uniós joggal.²³ Azonban a Bizottság nem ezt az utat választotta, hanem az állami támogatásokra irányadó szabályokat vetette be. Az irányvonal melletti döntésben – az előbb említett uniós jogalkotás kapcsán felmerült nehézségeken túl – meghatározó szerepe volt a 2010-es évek elején kirobbant pénzügyi botrányoknak²⁴ és a nyomában járó társadalmi elégedetlenségnek, valamint a feltételes adómegállapításokkal való visszaélés lehetőségének (elsősorban az amerikai nagyvállalatok használták ki) is. A Bizottság továbbá – ahogy látni fogjuk – 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. Ugyanakkor már a 2013-2014-ben megindult vizsgálatok elején felmerült az a kérdés, hogy mennyire alkalmas eszköz az állami támogatások joga a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépéshez, különösen, hogy a Bizottság ezeket a vizsgálatokat a fellépése fő irányvonalának tekintette. Emellett az a kritika is igen hamar megjelent, hogy a Bizottság az állami támogatások joga területén meglévő speciális jogosítványait felhasználva lényegében véve megkerüli a tagállami vétót az adózás területén, amely egyébként rendkívül megnehezíti az uniós jogalkotást ezen a területen.

Éppen ezért a 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.

²³ Az ügy háttéréről részletesen lásd: JAKAB András-SONNEVEND Pál: A reklámadó és az európai jog. *Pázmány Law Working Papers*, 2014/14. 6-9.

²⁴ Ennek kapcsán itt érdemes kiemelni a komoly vihart kavaráó 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 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.epicenternetwork.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.

II. KUTATÁS MÓDSZERE

A kutatás 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 kutatásnak. Ennek érdekében az elérhető magyar és angol nyelvű szakirodalmat részletesen beépítettük a disszertációba, amelyet újságcikkek, bizottsági határozatok és a bírósági esetjog egészít ki. 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.

A disszertáció 2. és 3. fejezete elsősorban elméleti alapot jelent, amely rávilágít arra, hogy a tagállami autonómia ellenére a Bizottság – az innovatív szemléletét is figyelembe véve – előszeretettel használja fel az állami támogatások jogát a tagállami adóintézkedésekkel szemben. A 4. és 5. fejezetben a bizottsági indítékok feltárásával, illetve azzal foglalkoztunk, hogy kiderítsük, hogy miért éppen az állami támogatások jogára támaszkodott a vizsgálatok során. A 6. és 7. fejezet pedig a konkrét bizottsági vizsgálatokról és azok értékeléséről szól. E tekintetben a bizottsági határozatok elemzése során a hangsúlyt a konkrét esetekből levonható megállapításokra helyeztük, melyek 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. Emellett itt több korábbi „vádpontra” is kihagytunk – célszerűségi okokból – az 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 vádjával a továbbiakban azért nem foglalkoztunk, 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.

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.

III. AZ ÉRTEKEZÉS RÖVID BEMUTATÁSA, A TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK ISMERTETÉSE

A 2010-es évek elejére a multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatok jelentette kihívásokkal már nemcsak szakértői szinten, hanem egyre inkább kormányzati szinteken is foglalkoztak, mivel számos ország jelentős költségvetési bevételtől esett el. A problémát az Európai Unió sem hagyhatta figyelmen kívül, hiszen a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai – és az azokat eltűrő vagy akár elősegítő tagállami adórendszerek – a belső piac integritását veszélyeztették. Éppen ezért érdemi lépésre volt szükség. Azonban – ahogy azt korábban említettük – a 2010-es évek elején a tagállamok ellenállása miatt nem tűnt járható útnak a Bizottság számára, hogy jogalkotási kezdeményezéssel éljen. Ehelyett inkább egy alternatív eszköz, az állami támogatások jogának alkalmazása mellett döntött, ahol az előzetes várakozások alapján könnyebbnek tűnt egy sikeres fellépés. 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 kezelik”*.²⁵ A Bizottság több mint 1000 feltételes adómegállapítást tekintett át, s a

²⁵ 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.

tagállamok ellen megindított hivatalos eljárások során olyan neves cégeknek biztosított feltételes adómegállapítások esetében rendelt el tiltott állami támogatás jogcímén visszatérítést, mint az Apple, a Starbucks vagy az Amazon.²⁶

Figyelembevéve a jogterület és a konkrét ügyek komplexitását, úgy döntöttünk, hogy a bizottsági vizsgálatok háttérét részletesen is körbejárjuk, mivel csak így érthető meg igazán, hogy a Bizottság miért éppen az állami támogatások jogára támaszkodott. Ennek során olyan témákat fogunk elemezni, mint az állami támogatások ellenőrzése, az állami támogatások joga és az adóintézkedések kapcsolata, a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai vagy a Bizottság által választott irányvonal háttérébe rejlő okok. Csak ezt követően fogjuk értékelni a bizottsági fellépést, melynek során részletesen is elemezni fogjuk, hogy a Bizottság milyen szempontok szerint folytatta le a vizsgálatait a konkrét esetekben (különösen tekintettel a széles referenciarendszerre és a bizottsági szokásos piaci árra), hogyan reagáltak erre a szakértők, illetve az uniós bíróságok ítéleteit a vonatkozó ügyekben. Végezetül a Következtetésekben arra keressük a választ, hogy a Bizottság alkalmas eszközt választott-e, illetve elérte-e a célját a fellépés. Összességében véve egyrészt látni fogjuk, hogy 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, amely a „gyökerénél” kívánja kezelni a problémát. Másrészt viszont az is ki fog derülni, hogy a Bizottság innovatív szemlélete több tekintetben is sérti a tagállami autonómiát a közvetlen adózás területén.

A részletekre térve a disszertáció 2. fejezetében azzal a kérdéssel foglalkoztunk, hogy vajon miért van szükség az állami támogatások ellenőrzésére. Ennek során megvizsgáltuk az állami támogatások alkalmazása mellett és ellen szóló érveket, valamint az uniós kontroll szükségességét. A kérdés annál is inkább indokolt, mivel 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.²⁷ Ugyanis az államok – a multinacionális óriásokat leszámítva – lényegesen több intézkedéssel élhetnek, illetve a rendelkezésükre álló forrásaik is nagyságrenddel nagyobbak, mint más piaci szereplők esetében.²⁸ Az Európai Unióban szigorú szabályok vonatkoznak az állami támogatások nyújtására: már az Európai

²⁶ 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.

²⁷ VÖRÖS Imre: Az állami támogatások uniós jogi megítélésnek hatása a belső jogra. *Jogelméleti Szemle*, 2013/3. 131.

²⁸ NYIKOS Györgyi (szerk.): *Állami támogatások*. Budapest, Dialóg Campus Kiadó, 2018. 20.

Szén- és Acélközösséget létrehozó 1951-es Párizsi Szerződés, valamint az 1957-ben elfogadott, az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó Római szerződés is lefektette azt az általános tételt, hogy az állami támogatás tiltott, amelyet a Szerződések is átvett (EUMSZ 107. cikk).²⁹ Az általános tilalom alól pedig csak szűk körben van kivétel, melyeket az EUMSZ 107. cikk 2. és 3. bekezdései sorolnak fel. A belső piac integritása tehát felülírja a tagállami érdekeket, s csak a piaci kudarcok esetében van lehetőség az állami támogatás eszközével élni. Az uniós kontroll szükségességére a szakirodalomban számos indokot felhozunk, úgy mint:

- határon átnyúló externáliák,
- vállalatok kimentésének kérdése (laza költségvetési korlátozás),
- belső piac logikája,³⁰
- a túlzott költségvetési kiadásokba bonyolódó tagállamok nehezebben valósítanak meg a monetáris unió kritériumait,
- az EU 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,³¹
- ennek segítségével a kormányzatok jobban ellenállhatnak az érdekcsoportok lobbizásának,
- a járadékvadászat költségei csökkenthetők.³²

Összességében véve megállapíthatjuk, hogy az állami támogatások komplex kérdéskörnek számít az uniós versenyjogon belül, amelynél – elsősorban a negatív, határon átnyúló hatások miatt – indokolt az egyes támogatások uniós szintű ellenőrzése. A szigorú szabályozás és a kontroll együttesen tehát azt a célt szolgálja, hogy a tagállamok a versenyjogi szabályokat megkerülve ne tudjanak gazdasági előnyöket biztosítani a hazai és külföldi vállalatok számára,³³ amely végső soron azzal fenyegetne, hogy a belső piac helyett az Európai Gazdasági Közösség (1957) megalakulása előtti állapot állna vissza, mivel az ad hoc

²⁹ Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata, HL C 115., 2008.5.9.

³⁰ 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>; 21-26.

³¹ 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.

³² 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. 178-179., illetve 180-181.

³³ Justus HAUCAP-Ulrich SCHWALBE: Economic Principles of State Aid Control. *Discussion Paper*, no. 17, Düsseldorf Institute for Competition Economics, April 2011. 14.

támogatások miatt a tagállamokban eltérő versenyfeltételek uralkodnának és a tagállamok egymással versenyeznének.³⁴

A disszertáció 3. fejezetében az állami támogatások uniós jogszabályi kereteinek ismertetését követően az állami támogatás fogalmi elemein keresztül bemutatásra került, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmas eszközt jelenthetnek a versenytorzító tagállami adóintézkedésekkel szemben. A – fentebb ismertetett – jogszabályi keretek tükrében elsőre úgy tűnhet, hogy a tagállamoknak nem kell sok megkötéssel számolniuk a közvetlen adózás területén. 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.³⁵ Ennek ellenére 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)³⁶ és az állami támogatásokra vonatkozó szabályok betartása.³⁷ Utóbbi tekintetében hiába nem nevesíti külön az EUMSZ 107. cikke, az egyes tagállami adóintézkedések éppúgy tiltott állami támogatásnak minősülhetnek, mint a direkt támogatások. Ezt jól mutatja, hogy a Bíróság már egy 1961-es ítéletében, a *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* ügyben³⁸ is 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 minősülnének, hasonló természetűek és ugyanolyan hatásuk van”*.

Az adóintézkedések állami támogatási szempontú minősítése kapcsán – az állami támogatás fogalmi elemeinek elemzése előtt – részletesen is foglalkoztunk a vállalkozás, illetve az adó fogalmával. A versenyjogban mindkét fogalmat szélesebb körben használják, mint a

³⁴ VÖRÖS i. m. 133.

³⁵ Edouard FORT: EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach. *European Taxation*, vol 57., no. 9. (2017) 371.

³⁶ 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.

³⁷ NYIKOS i. m. 131-153.

³⁸ C-30/59. sz. ügy *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont.

hétköznapi életben. Ráadásul, ha az állami támogatás kedvezményezettje nem vállalkozás, akkor állami támogatásról sem beszélhetünk. A joggyakorlat azt mutatja, hogy vállalkozás nemcsak gazdasági társaság, hanem minden olyan természetes vagy jogi személy lehet, amely gazdasági tevékenységet végez, függetlenül jogi formájától vagy finanszírozásának a módjától. E tekintetben kulcskérdésnek számít, hogy hogy hogyan lehet elhatárolni egymástól a gazdasági és a nem gazdasági tevékenységeket. Habár az esetjog ehhez több támpontot is ad, nem könnyű az elhatárolás, a Bíróság számos kivételt is felállított bizonyos területeken (pl: állami közhatalom gyakorlása, szociális biztonság). A jogalany továbbá akkor is vállalkozásnak minősülhet, ha egyszerre végez gazdasági és nem gazdasági tevékenységet vagy nonprofit formában működik. Vagyis a vállalkozás fogalma olyan széleskörű, hogy a feltételeknek akár egy egyéni ügyvéd, alapítvány, önkormányzat vagy az egyház is megfelelhethet. Hasonló a helyzet az adó fogalmával is: 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,³⁹ valamint akár egy veszteségelhatárolásra vonatkozó adójogszabály is.⁴⁰ Ráadásul annak sincs jelentősége, hogy az adóztatás mely fázisában nyújtották a támogatást pl: adótényállás meghatározása, adó beszedése.⁴¹ A tagállamok tehát már a konkrét bizottsági vizsgálat megindulása előtt is nehéz helyzetben vannak, ha az adóintézkedéseiket meg kívánják védeni.

Ezt követően az állami támogatás fogalmi elemeit (előny, állami eredet, szelektivitás, tagállamok közötti kereskedelem érintettsége, versenytorzítás) elemeztük az esetjog segítségével. Ennek kapcsán megerősítést nyert, hogy az adóintézkedések vonatkozásában az előnynek és a szelektivitásnak van döntő jelentősége, mivel a többi feltétel rendszerint teljesül.⁴² Ez tovább nehezíti a tagállamok helyzetét, hiszen – többek között – a Bizottság az

³⁹ STAVICZKY Péter: Adózás és állami támogatások – az indokolt szelektivitás. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 52. évf., 2010/3. 133.

⁴⁰ C-6/12. sz. ügy P kontra Veronsaajien oikoudenvolvontayksikkö [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 kedvezményezettnek és a könnyítést jelentő intézkedés feltételeinek meghatározására. Ez utóbbi körbe tartozik például a foglalkoztatás fenntartása, mivel az az adórendszerrel idegen célkitűzés.

⁴¹ GYÜRKÉS Anita: Az uniós állami támogatási szabályok alkalmazása az adóintézkedések területén – a Bíróság esetjogának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 17 (2013/1), 8.

⁴² 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.

előny fogalmát szélesen értelmezi,⁴³ egyedül a hatás számít,⁴⁴ nem lehet hivatkozni a más tagállamban lévő versenytárs kedvezőbb helyzetére,⁴⁵ a Bizottság előszeretettel kezeli együtt a szelektivitással,⁴⁶ ezen pedig az sem könnyít, hogy az előny bizonyításának a terhe – noha azt számszerűsíteni nem kell – a Bizottságon van.⁴⁷ Ugyanakkor a tagállamok számára garanciát jelent, hogy – tekintettel arra, hogy a közvetlen adók esetében továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül – az előny megállapításához a tagállami normál adórendszerrel való eltérés szükséges, mivel – ahogy azt a Bíróság a Gibraltár ügyben⁴⁸ is megerősítette – nem létezik alapértelmezett adórendszer az uniós jogban. Éppen ezért nem lehet előnynek minősíteni a progresszív adókulcsokat sem.⁴⁹ A szelektivitás vizsgálata során a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokat kell figyelembe venni. Azonban jelenleg nincs általános elfogadott teszt arra nézve, hogy az egyes vállalkozások mikor vannak ilyen helyzetben.⁵⁰ Ez az elmúlt évek során többször is vitára adott okot a tagállamok, a Bizottság és az uniós bíróságok között. Például a Bizottság a progresszív adókulcsok alkalmazását csak nagyon szűk körben engedélyezi,⁵¹ 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.⁵² Ezzel szemben a Bíróság a bizottsági gyakorlatot a tagállami adószuverenitás megsértésének értékelte, valamint rámutatott az adórendszer

⁴³ „Az előny olyan gazdasági előny, amelyet egy adott vállalkozás rendes piaci körülmények között nem tudott volna megszerezni”. Ennek kapcsán lásd: 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.

⁴⁴ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 67. pont

⁴⁵ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 72. pont

⁴⁶ GORMSEN i. m. 374.

⁴⁷ C-559/12 P. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [EU:C:2014:217] 62. pont.

⁴⁸ C-106/09 P. sz. ügy Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]. 90. pont.

⁴⁹ 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.

⁵⁰ BORDÁCS Bálint: A digitális szolgáltatási adó állami támogatás jellegének kérdése. *Versenytükör*, XV. évf., 2019/2. 7.

⁵¹ Határozataiban többször is visszautalt az 1998-as Közleményének 24. bekezdésére, melynek értelmében újraelosztási (redistribúciós) céllal csak jövedelem- vagy nyereségadókulcs esetében megengedett a progresszív jelleg, bevétel esetében nem.

⁵² 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.

célkitűzéseinek helytelen megállapítására is.⁵³ Összességében véve, ha a bizottsági gyakorlatot nézzük, akkor a tagállamoknak egyre nehezebb a dolguk van, ha egyes adóintézkedéseiket mentesíteni szeretnék, mivel azok – annak ellenére, hogy itt nem közvetlen támogatásokról van szó – szintén veszélyeztethetik a belső piac integritását. Ahogy későbbiekben látni fogjuk, ez a tendencia figyelhető meg a Bizottságnak a multinacionális vállalatoknak biztosított feltételes adómegállapítások vonatkozásában lefolytatott vizsgálataiban is. Mindez azt eredményezi, hogy végső soron – habár a közvetlen adók területe alapvetően tagállami hatáskör – a tagállami mozgástér szűkül, a kormányoknak egyre inkább, de facto harmonizációs törekvésekkel⁵⁴ kell szembenézniük. Éppen ezért lesz majd kulcsfontosságú, hogy az uniós bíróságok hogyan fogják majd értékelni ezt a bizottsági aktivizmust a jelen vizsgálatok kapcsán.

A disszertáció 4. fejezetében abból a hipotézisből indultunk ki, 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 e vállalatok mozgástérét, 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.

A fejezetben elsőként röviden a multinacionális vállalat fogalmát és a világgazdaságban betöltött szerepét tekintettük át, majd ezt követően az adóelkerülés problematikáját vizsgáltuk meg, melynek keretében kitértünk a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataira is. Utóbbi kapcsán előzetesen szükségesnek tartottuk a fogalmi keretek tisztázását is, mivel napjainkban egyre inkább kétséges, hogy milyen adózási magatartás minősül ténylegesen jogellenesnek, amelynek döntő jelentősége van az elhatárolás tekintetében. Ezt tovább nehezíti az a tény is, hogy több, egymáshoz közel álló fogalom (adótervezés – adóelkerülés –

⁵³ T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338] 56-111. pont., T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448] 78-83., 88-104. pont., C-323/18. sz. ügy Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ECLI:EU:C:2020:140] 70. pont.

⁵⁴ 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.

adókiíjás) is van a szakirodalomban,⁵⁵ amelyek összességében jócskán megnehezítik az eligazodást a témában. Itt végül arra a következtetésre jutottunk, hogy ténylegesen a büntetőjogi jogkövetkezmény az, ami elválasztja a fogalmakat egymástól. Viszont még ekkor is kell azzal számolnunk, hogy az egyes országok jogrendszerei ugyanazon cselekményeket eltérően minősíthetik. A multinacionális vállalatok elsődlegesen önérdékből, pontosabban a saját részvényeseik érdekében folytatnak adóelkerülési gyakorlatokat, s csak ezután következnek az egyéb, főként gazdasági okok. Szintén az adóelkerülés irányába hat, hogy a legtöbb ország adórendszere napjainkra elavulttá vált pl: a multinacionális vállalatokra nem egységes szervezetként tekintenek, hanem az egyes leányvállalatokat az anyavállalattól külön-külön kezelik. Ugyanakkor a nagyvállalatok fokozatosan ügyelnek arra, hogy a hírnevük eközben ne sérüljön: csak akkor alkalmazzák ezeket a gyakorlatokat, ha a várható nyereség meghaladja a reputációs veszteséget.⁵⁶ A multinacionális vállalatok az elmúlt évtizedek során változatos módszereket fejlesztettek ki az adóelkerülésre, melyeket alapvetően két csoportra oszthatók: átcsoportosítási technikák és jogi kiskapuk kihasználása. Utóbbiak közé tartozik a feltételes adómegállapítás – egyébként jogszerű – intézménye, ha a multinacionális vállalatok – összejátszva a hatósággal – csökkentik az adófizetési kötelezettségüket. A feltételes adómegállapításokkal kapcsolatos visszaélésekkel a disszertáció második felében részletesen is foglalkozunk. A fejezetet az adóparadicsomok és a preferenciális adórezsimek kérdéskörével zárjuk. Ezt az indokolta, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépés terén sokáig azért nem lehetett érdemi lépéseket tenni, mivel több ország – köztük uniós tagállamok is! – a változatos adókedvezmények biztosításán túl hosszú éveken át nemcsak eltűrte, hanem ténylegesen elő is segítette, hogy a nála működő multinacionális vállalatok jelentős mértékben csökkenteni tudják az adófizetési kötelezettségüket. A vizsgálatot pedig azért terjesztettük ki a preferenciális adórezsimekre is, mivel nem létezik általánosan elfogadott definíció az adóparadicsomokra vonatkozóan: a nemzetközi szakirodalom sokkal szélesebb értelemben használja ezt a fogalmat,⁵⁷ mint a

⁵⁵ A szakértők többek között olyan kifejezéseket használnak, mint adótervezés, adóelkerülés, adókiíkerülés vagy adókiíjás. Ezzel kapcsolatban részletes lásd: ERDŐS ÉVA: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolc, Miskolci Egyetem, 2012. 168-171.

⁵⁶ Jasmine M. FISHER: Fairer shores: Tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, vol. 94, no. 1 (2014) 349.

⁵⁷ Ennek kapcsán lásd például: Richard MURPHY: Out of sight. *London Review of Books*, vol. 33., no. 8. (2011) 21., Jules HENDRIKSEN: The role of offshore tax havens in the international tax system, *Análise Europeia*, vol. 1., no. 2. (2016) 51., Tax Games (2017) 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.

nemzetközi szervezetek (OECD).⁵⁸ A szélesebb meghatározás viszont számos, jelentős nemzetközi befektetési helyszínnek számító ország (pl: Benelux államok, Írország) reputációját veszélyeztetné,⁵⁹ amely politikai és gazdasági következményekkel is járna. Nem véletlen tehát, hogy a multinacionális vállalatok erős szövetségekre találtak ezekben az államokban annak érdekében, hogy – lobbijukat kihasználva – megakadályozzák egy szigorúbb minősítési rendszer kialakulását, amely fontos alapját jelentené egy hatékony fellépésnek. Ez pedig – amint azt részletesen bemutattuk – jelentős mértékű költségvetési bevételektől fosztott meg számos uniós tagállamot. Mindez rávilágít arra, hogy az Európai Uniónak nemcsak kifelé, hanem valójában befelé is küzdeni kell az adóelkerüléssel szemben. Éppen ezért „törvényszerű” volt, hogy előbb-utóbb a Bizottság is konkrét lépéseket fog tenni az ügyben.

Azt, hogy végül a Bizottság miért éppen az állami támogatások jogára támaszkodva folytatta le a vizsgálatokat, annak a disszertáció 5. fejezetben jártunk utána. Ennek kapcsán látni fogjuk, hogy számos gyakorlati szempont támasztja alá ezt a döntést. Ezek közül az egyik legfontosabb, hogy az adópolitika területén – a minősített többség alkalmazásának hiánya miatt – a tagállami vétó továbbra is jelen van. A tagállamoknak ugyanis az adópolitika mind a mai napig érzékeny területnek számít: a szuverenitásuk részének tekintik.⁶⁰ Ennek értelmében véve minden olyan jogszabálykezdeményezést elutasítanak, amely a mozgásterüket szűkítené. Mindez azt jelenti, hogy e területen – különösen a közvetlen adók esetében – nagyon nehéz az előrelépés: a tagállamok egyhangúságára van szükség. Azonban, ahogy azt korábban említettük, nem minden tagállamnak érdeke a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni kemény fellépés, mivel „nyertesei” ennek a folyamatnak. A Bizottság az 1990-es évek óta számos tervezetet dolgozott ki annak érdekében, hogy a belső piac integritását veszélyeztető versenyjogi torzulásokat, köztük a multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatokat, visszaszorítsa.⁶¹ A Bizottság eltökéltségét mutatja, hogy 2001 júliusában 15 tiltott állami támogatásra vonatkozó eljárást indított 12 tagállamban

⁵⁸ 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.

⁵⁹ 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>.

⁶⁰ ERDŐS (2012) i. m. 255.

⁶¹ Ennek kapcsán érdemes megemlíteni a Ruding-jelentést (1992), a Bizottság minősített többségi szavazás bevezetésére vonatkozó javaslatait az adópolitika területén vagy a Bizottság közleményét az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról.

(többek között Franciaországban, Németországban és az Egyesült Királyságban) alkalmazott speciális adórezsimek ellen, amelyek döntően multinacionális vállalatoknak biztosítottak különböző adókedvezményeket.⁶² 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. Ennek kapcsán arra a következtetésre jutottunk, hogy a Bizottságot az alternatív megoldások keresése felé leginkább a közös konszolidált társasági adóalap kálváriája sodorta: 2001 óta aktívan foglalkozott ezzel a témával, 2011-ben konkrét irányelvre vonatkozó javaslatot is benyújtott,⁶³ azonban a tagállami ellenállás miatt ez a kezdeményezés is meghiúsult. A Bizottság azzal volt tehát kénytelen szembesülni, hogy az adópolitika 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),⁶⁴
- az egyhangúság követelménye miatt viszont akár egyetlen tagállam is megakaszthat egy kezdeményezést, amellyel hosszú évek munkája veszhet kárba,
- ugyanakkor a tagállamok hiába vállalták a jogi kötőerővel nem rendelkező Magatartási Kódexben foglalt 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 foganatja, 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,

⁶² FORT i. m. 373.

⁶³ Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1-87. o.

⁶⁴ 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 összességében a tagállamok tartanak a nagy uniós reformoktól és inkább a legkisebb közös nevező elérésére törekszenek. Erről részletesen lásd: 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) 675-677.

- 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).⁶⁵

Szintén ebbe irányába hatott a 2010-es évek elején kirobbant adóügyi botrányok miatt kritikussá vált közvélemény nyomása, valamint az amerikai cégek egyre markánsabb versenylőnye is. Előbbi tekintetében megállapítottuk, hogy 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 szemben. Ez a hangulat pedig nemcsak találkozott a Bizottság hasonló jellegű törekvéseivel, hanem fokozatosan egyre nagyobb nyomást helyezett rá, hogy lépjen az ügyben. Elsősorban a LuxLeaks botrány volt az, amely felgyorsította ezeket a folyamatokat és az állami támogatások joga felé terelte a Bizottságot: hiszen ezzel az eljárások hamar legitimációs alapot kaptak. Az amerikai cégek versenylőnye pedig abból fakadt, hogy a Donald Trump amerikai elnök által 2017 decemberében bevezetett adóreform⁶⁶ előtt az Amerikai Egyesült Államok adórendszere magas kulccsal (35%) az ún. világitővedelem adóztatásán alapult. Ez a gyakorlatban egyrészt azt eredményezte, hogy az amerikai cégek – kihasználva a rendszerben rejlő egyik kikaput, a halasztott adófizetést (*tax deferral*) – a külföldön realizált nyereségüket nem hozták haza, másrészt olyan országokban igyekeztek székhelyet létesíteni, ahol a társasági adók alacsonyok és lehetőségük volt különböző adóelkerülési technikákat is igénybe venniük. E tekintetben néhány uniós tagállam, elsősorban Luxemburg, Írország és Hollandia, kifejezetten alkalmas helyszínnek bizonyult: a legnagyobb amerikai multinacionális vállalatok szinte alig adóztak ezekben a tagállamokban, dollármilliárdokat megtakarítva ezzel.⁶⁷ A Bizottság tehát 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

⁶⁵ BÉKÉS Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban – A tagállami jogok harmonizációja és versenye*. Wolters Kluwer, Budapest, 2019. 42-43.

⁶⁶ Erről részletesen lásd: CZOBOLY Gergely-CSABAI Róbert: Az USA adóreformja – új korszak kezdete a nemzetközi adótervezésben. *Adó*, 32. évf., 2018/4.

⁶⁷ 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. Erről lásd részletesen: 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.

piacot. Éppen ezért nem a fellépés, hanem csupán annak módja és konkrét indoka volt még kérdéses, melynek során várható volt, hogy az amerikai nagyvállalatok fognak elsősorban célkeresztbe kerülni. Ebből kifolyólag a Bizottságnak elsőként a megfelelőnek tartott eszközt kellett kiválasztania, amelyet az állami támogatások jogában talált meg, mivel:

- 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 (ezt a Bizottság 1998-ban⁶⁸ és 2016-ban⁶⁹ kiadott Közleményei, valamint az uniós esetjog⁷⁰ is megerősíti), szélesre tárva ezzel a bizottsági fellépés lehetőségét,
- az adó versenyjogi fogalma lényegesen szélesebb a hagyományos értelmezésnél,
- az EUMSZ 108. cikke alapján e területen a Bizottság speciális jogosítványokkal bír,
- tiltott állami támogatásra hivatkozva a Bizottság sokkal gyorsabban – akár hónapok alatt is – tud fellépni a „renitens” tagállammal szemben, mint a sokszor hosszú éveket is eltartó kötelezettségszegési eljárás segítségével.⁷¹

Ezt követően már „csak” a konkrét indokot kellett megtalálni a fellépésre. Ezt pedig a feltételes adómegállapítás jogintézményével való visszaélés kínálta. Ennek 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.⁷² Ez pedig azt eredményezi, hogy a többi államnak az adóalap elvesztésével és a verseny torzításával kell számolnia, melyek közül utóbbi mesterséges tőkeáramlással jár, valamint kedvezőtlen helyzetbe sodorja a kevésbé mobilis vállalkozásokat és ezáltal veszélyezteti a belső piac integritását is. A helyzet súlyosságát jól mutatta, hogy a LuxLeaks botrány nyomán kiderült, hogy Luxemburgban számos nagyvállalatnak lényegében véve nullaszázalékos effektív adóterhelése volt, másrészt a

⁶⁸ 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.

⁶⁹ 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.

⁷⁰ 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 minősülnének, hasonló természetűek és ugyanolyan hatásuk van*”.

⁷¹ WÄGNER Tamás Zoltán: A lengyel kiskereskedelmi adó és a progresszív adózás jövője. *Iustum Aequum Salutare*, 2020/3. 196.

⁷² BÉKÉS (2019) i. m. 206.

feltételes adómegállapítások esetében semmilyen törvényi szabályozás nem létezett, az adóhatóságok általános jogi alapelvek és az intézményi jogi kultúra alapján hozták a határozataikat.⁷³ Mindez arra világít rá, 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”). A Bizottság tehát előzetesen számolhatott azzal, 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 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. A Bizottság ezért külön munkacsoportot állított fel az adótervezési gyakorlatok elemzésére, melynek során több mint 1000 esetet tekintett át. Ennek révén pedig megerősítést nyert, hogy a multinacionális vállalatok változatos kedvezményekben részesülnek az uniós tagállamokban: ez képezte tehát a meginduló eljárások alapját. Összességében véve tehát arra a következtetésre jutottunk, hogy a Bizottságnak az állami támogatások jogán nyugvó fellépését az elméleti jogalapon túl számos gyakorlati szempont is vezérelte, így valójában nem egy ad hoc döntésről, hanem egy jól megtervezett cselekvéssorozatról volt szó, amely a „gyökerénél” kívánta kezelni a problémát.

A 6. fejezetben a bizottsági fellépés került a középpontba, melynek során meghatározott szempontrendszer (pl: szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása, a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése, szelektív előny) alapján részletesen megvizsgáltuk a bizottsági határozatokat, az arra érkező szakértői kritikákat, majd végül azt, hogy az uniós bíróságok (Törvényszék, Bíróság) hogyan foglaltak állást a legvitatottabb kérdésekben. Az eljárások tétje az volt, hogy tovább szűkül-e a tagállamok mozgástere a közvetlen adók területén vagy a Bíróság útját állja a bizottsági törekvéseknek.

Habár a Bizottság a vizsgálatok megindításakor figyelembe vette az akkor elfogadott OECD BEPS Akciótervet, valamint – a társadalmi nyomás hatására – a korábbi piaci alapú

⁷³ 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.

megközelítés helyett a tisztességes adózás elveinek beépítésére is törekedett,⁷⁴ számos kritikát kapott nemcsak az érintett tagállamoktól, hanem a szakértőktől is.⁷⁵ Utóbbiak ugyan üdvözlötték 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 bizottsági szokásos piaci ár elvének bevezetését, 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 bizottsági szokásos piaci ár bevezetésére pedig úgy került sor, hogy az általa hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügyben⁷⁶ a Bíróság nem mondta ki egyértelműen, hogy a szokásos piaci ár az EUMSZ 107. cikkéből levezethető. Ráadásul a tagállamok helyzetét tovább nehezítette az a tény, hogy a bizottsági 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 nyitóhatározataiban is az OECD Transzferár-irányelveket alkalmazta. Éppen ezért egyetértünk azzal a szakértői véleménnyel, mely egyenes 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 bizottsági felfogás

⁷⁴ 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.

⁷⁵ Ennek kapcsán lásd például: 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., Nihal ÖZKARDEŞ: Multinational enterprises and selectivity criterion in state aid cases. *Dokuz Eylul University Law Review*, vol. 23., no. 1 (2021) 808-812., 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) 282-283., Dimitrios KYRIAZIS: Actions for Annulment in the Fiat and Starbucks Cases: A First Taste of What Will Ensur. *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/>, 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.

⁷⁶ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

alapján értelmezzék és alkalmazzák.⁷⁷ Ez a kettőség viszont jobbizonytalansághoz 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.⁷⁸

Előzetesen tehát arra lehetett számítani, hogy az uniós bíróságok a legvitatottabb pontok (széles referenciarendszer, bizottsági szokásos piaci ár) 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 a jövőben el tudja 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

⁷⁷ 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. 12.

⁷⁸ BÉKÉS (2019) i. m. 226., 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) 246.

mérsékelte – elsősorban a transzferármeghatározási módszer területén – a bizottsági törekvéseket.⁷⁹

A Bizottság tehát kedvező előjelekkel várhatta a Bíróság ítéleteit, azonban már a Fiat ügyben megszületett főtanácsnoki indítványok⁸⁰ után nehéz helyzetbe került. Hiszen a főtanácsnoki indítványok hiába erősítették meg és finomították a törvényszéki ítéletet 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 jobbiztonság 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 vezethető le 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 megerősítette⁸¹ 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

⁷⁹ 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., 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., 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.

⁸⁰ C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028], illetve C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029].

⁸¹ 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.

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.

A záró, 7. fejezetben abból indultunk ki, hogy a Bíróság Fiat ügyben megszületett ítélete 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 bizottsági szokásos piaci árat súlyos kritikákkal illették, lényegében véve megerősítést nyertek. Ebben a fejezetben arra a két, a disszertáció elején megfogalmazott, kérdésre kerestük a választ, hogy a Bizottság alkalmas eszközt választott-e amikor a fellépését az állami támogatásokra vonatkozó szabályokra alapozta, illetve elérte-e a kitűzött célját, vagyis – a multinacionális vállalatoknak kedvező tagállami jogszabályi környezet megváltozásával – visszaszorultak-e a tagállami hatóságok által kibocsátott feltételes adómegállapítások biztosította lehetőségeket kihasználó adóelkerülési gyakorlatok.

A Fiat ítélet tükrében ugyanis kérdéses volt, hogy vajon van-e alternatív út a Bizottság számára vagy inkább célszerűbb visszatérnie a hagyományos jogalkotási úthoz. Előzetesen úgy véltük, 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 tiltott állami támogatást gyanít. Ugyanakkor a Bizottságnak el kell fogadnia, hogy ezek a vizsgálatok a továbbiakban csak kiegészítő jellegűek, a fő irányvonalat a jogalkotás útján való fellépés jelenti. A szakértők az előbbi gondolatmenetünk első felével alapvetően egyetértettek, viszont vita volt köztük, hogy létezik-e vajon alternatív út a Bizottság számára. E tekintetben leginkább abban látták a lehetőséget, hogy ha a Bizottság egy adott tagállam egész transzferárszabályozását veszi vizsgálat alá.⁸² Azonban véleményünk szerint ez az út sem feltétlenül tűnik járhatóbbnak, mint a mostani,⁸³ ráadásul a

⁸² Ennek kapcsán lásd például: Ryan FINLEY: The Fiat State Aid Judgment: Clarity or More Confusion? *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022) 1189., Ryan FINLEY: Fiat and the Rejection of External Transfer Pricing Parameters. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 12, 2022) 1354., Pierre-Antoine KLETHI-Peter ADRIAANSEN: The Fiat EU state aid case: swansong or phoenix reborn? *Tax Journal*, December 9 2022. 17-18., 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.>, Ruth MASON: Ding-Dong! The EU Arm's-Length Standard Is Dead. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022) 1251-1256.

⁸³ FORT i. m. 373.

Fiat ítéletet alapul véve 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 a Fiat ítélet tükrében az állami támogatások jogára alapozott fellépés a jövőben nem lesz főirány, hanem csak kiegészítő szerepet fog betölteni az uniós jogalkotás mellett. Ez utóbbi tény rámutat arra, hogy 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.⁸⁴

Ennek ellenére (a második kérdésre válaszolva) ez a kudarc egyáltalán nem jelenti azt, hogy a bizottsági fellépés teljesen eredménytelen lett volna: a preferenciális adórezsimeket működtető uniós tagállamok az adórendszerük legkirívóbb kiskapuit bezárták⁸⁵ és – a korábbi évek vétóival ellentétben – hozzájárultak olyan uniós jogszabályok elfogadásához, amelyek fokozatosan csökkenteni fogják annak lehetőségét, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikákat tudjanak használni. Utóbbi kapcsán elegendő csak megemlítenünk a globális minimumadó uniós jogi implementációját,⁸⁶ amelynél a tagállamoknak – a bizottsági vizsgálatokat megelőző időszakhoz képest – sikerült viszonylag gyorsan megegyezniük a szabályozás tartalmáról.

Összegezve, a kutatás követően az alábbi megállapításokat emelnénk ki:

- 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 jogalkotás útján nem, vagy csak nagyon nehezen lehet érdemi eredményeket elérni az erős tagállami ellenállás miatt,

⁸⁴ GONZÁLEZ (2017) 20-21.

⁸⁵ Ennek kapcsán lásd például: ERDŐS Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle*, 2019/2. különszám, 1. kötet. 237–239., 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.](https://www.theguardian.com/world/2021/oct/07/why-is-ireland-key-to-taxing-multinationals), 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.

⁸⁶ 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.

- 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 szemben és ez a hangulat nemcsak találkozott a Bizottság hasonló jellegű törekvéseivel, hanem fokozatosan egyre nagyobb nyomást helyezett rá, hogy lépjen az ügyben,
- az amerikai nagyvállalatok a versenyképességük megőrzése érdekében székhelyüket preferenciális adórezsimekben – jelentős részben uniós tagállamokba, különösen Írországba, Hollandiába és Luxemburgba – helyezték át, ahol alacsonyak az adók és szabadon alkalmazhatják a különféle adóelkerülési technikákat,
- 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 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”),
- a Bizottság a vizsgálatok lefolytatása során – a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépésre hivatkozva – az állami támogatások joga területén meglévő jogköreit arra használta fel, hogy tagállami vétót kikerülve álcázott adóharmonizációt hajtson végre,
- a Bizottság érvelésével szemben a szokásos piaci ár elve nem vezethető le 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,
- a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben a jogalkotás útján történő bizottsági fellépés – annak minden nehézsége ellenére – mégiscsak alkalmasabb, mint az állami támogatásokra irányadó szabályok nyomán lefolytatott vizsgálatok,
- habár a Bizottság nem választott alkalmas eszközt a fellépésre, ez egyáltalán nem jelenti azt, hogy teljesen eredménytelen lett volna: a preferenciális adórezsimeket működtető uniós tagállamok az adórendszerük legkirívóbb kiskapuit bezárták és – a

korábbi évek vétóival ellentétben – hozzájárultak olyan uniós jogszabályok elfogadásához, amelyek fokozatosan csökkenteni fogják annak lehetőségét, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikákat tudjanak használni.

A tudományos eredmények hasznosítása és hasznosítási lehetőségei: A kutatás során megvizsgált kérdések, valamint megfogalmazott kutatási eredmények Magyarországon, különösen a magyar nyelvű szakirodalomban jelentősen előmozdíthatják a jogterület belső fejlődését. Ugyanis a magyar nyelvű szakirodalomban ilyen részletességgel nem foglalkoztak ezzel a témával, inkább csak egy-egy aspektusát világították meg az érintett szerzők. Habár a külföldi (angol nyelvű) szakirodalomban számos tanulmány jelent meg a témában, még ott se nagyon foglalkoztak ilyen átfogóan vele pl: a disszertáció a bizottsági indítékoktól egészen a Fiat ítéletig egységes szerkezetben elemzi a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni fellépést. Éppen ezért az elért eredmények túlmutatnak a dolgozat szűk témakörén, bővíthetik általában véve is az állami támogatások joga kapcsán ismert tudásanyagot, valamint hozzájárulhatnak ahhoz, hogy jobban megértsük a Bizottság törekvéseit a közvetlen adózás területén, ahol az utóbbi időben innovatív szemléletével a tagállami vétó intézményét igyekszik megkerülni.

IV. AZ ÉRTEKEZÉS TÉMAKÖRÉBŐL KÉSZÜLT PUBLIKÁCIÓK JEGYZÉKE

1. WÁGNER Tamás Zoltán: A digitális adók kérdése, különös tekintettel a cseh szabályozásra. *Külügyi Műhely*, 2020/1. 97-125.
2. WÁGNER Tamás Zoltán: A lengyel kiskereskedelmi adó és a progresszív adózás jövője. *Iustum Aequum Salutare*, 2020/3. 193-219.
3. WÁGNER Tamás Zoltán: Multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai. Miskolczi, Bodnár Péter (szerk.): XVII. Jogász Doktoranduszok Országos Szakmai Találkozója. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar (2020) 309-323.
4. WÁGNER Tamás Zoltán: Adókedvezmények megítélése az Európai Unióban, különös tekintettel az Európai Bizottság, illetve az uniós bíróságok joggyakorlatára. Miskolczi, Bodnár Péter (szerk.) XV. Jogász Doktoranduszok Országos Szakmai Találkozója. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar (2020) 193-207.

5. 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.
6. WÁGNER Tamás Zoltán: Kiskapu az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozásban, különös tekintettel a McDonald's ügyre. *Iustum Aequum Salutare*, 2019/4. 181-204.
7. WÁGNER Tamás: A bányajáradékok és a szelektivitás kritériuma, avagy a MOL állami támogatásának ügye. *Pázmány Law Working Papers*, 2017/15. 1-17.
8. WÁGNER Tamás: Adójellegű állami támogatások - A magyar reklámadó és az uniós jog, *Miskolci Doktorandusz Konferencia Tanulmánykötet*, 2017. 286-300.
9. Tamás Zoltán WÁGNER: Detrimental effects of tax havens and the case of the Dutch tax system. *Pro Futuro*, 2019/3. Special Issue. 45-67.
10. Tamás Zoltán WÁGNER: Role of tax havens in tax avoidance by multinationals with special regard to Ireland. In: Kristína HOGHOVÁ-Daniel KLIMOVSKÝ-Boris KOLMAN (eds.): *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.