

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG JOGGYAKORLATA AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁSOKKAL KAPCSOLATOS ELJÁRÁSAIBAN

*Különös tekintettel a feltételes adómegállapításra
és az előzetes ármegállapításra*

BÉKÉS Balázs
egyetemi adjunktus (PPKE JÁK)

1. Bevezetés

Az országokon átívelő nagyvállalatok megjelenése és térhódítása napjainkban már nem számít új jelenségnek. Az elmúlt évtizedben ugyanakkor a nagyvállalatok térnyerésével párhuzamosan szemtanúi lehettünk a nagy tőkebefektetésekkel járó beruházásokért folytatott versenynek, mely a mai napig nem zárult le. Ezek a beruházások jelentős gazdasági haszonnal, valamint a foglalkoztatás növekedésével járnak az azt megnyerő ország számára. A cél elérése érdekében az országok legfőbb eszköze, hogy olyan beruházásbarát adójogszabályokat alkotnak, illetve olyan adókedvezményeket nyújtanak, melyek kedvező helyzetet teremtenek a multinacionális cégek működéséhez. Ez a tendencia az Európai Unió tagországaiban is jellemző, melyet az Európai Bizottság (továbbiakban: „Bizottság”) is felismert és mely állami intézkedéseket 2013 óta eljárások keretében vizsgál. Jelen tanulmány azzal foglalkozik, hogy az Európai Unió, azon belül is a Bizottság milyen jogi megközelítést alkalmaz az esetleges piactorzító intézkedésekkel kapcsolatban, és hogyan felülyeli a tagállamok adóintézkedéseit a multinacionális cégekkel szemben.

2. Gazdasági és jogi háttér

A XXI. századi gazdaság egyik legmeghatározóbb jellemzője az egyre növekvő gazdasági egymásrautaltság. Mind a vállalkozások – különösen a kapcsolt vállalkozások esetében – mind az államok szintjén, illetve a két szint egymás közötti viszonyaiban is megfigyelhető a nagymértékű gazdasági függés. Ez pedig azt eredményezi, hogy az állami- és a versenyszféra viszonyában egy olyan egyensúlyra kell törekedni, mely

mind a két oldalon nyereséghez vezet. Mindezt azonban úgy kell létrehozni, hogy a piacon működő gazdasági verseny ne szenvedjen csorbát.

Az 1990-es évek végére a globalizáció hatása az Európai Unió országaiban egyre inkább érezhetővé vált. Napjainkban ez a jelenség különösen nagy jelentőséggel bír Közép- és Kelet-Európában, mivel a relatív alacsony gyártási költségek, illetve munkabérek ösztönző erővel hatottak a befektetőkre, melynek nyomán az elmúlt évtizedben jelentős beruházások valósultak meg. Ha csak az autógyártást vesszük példának, olyan nagy vállalatcsoportok hoztak létre termelőberuházásokat a régiókban, mint a Volkswagen, Mercedes, Hyundai és legutóbb a Jaguar Land Rover, fokozva ezzel a régió, különösen az adott ország versenyképességét. A későbbiekben a Bizottság gyakorlatát áttekintve láthatjuk, az eljárások is főként a kisebb gazdasági erővel rendelkező tagállamok ellen indultak. Ennek a magyarázata, hogy ezen országokat mind a politikai mind a gazdasági erőviszonyok abba a helyzetbe kényszerítik, hogy az adott ország kompetenciájának határain belül a lehető legnagyobb kedvezményeket teremtsék meg a tőkeerős nagyvállalatok számára. Ugyanakkor az is megfigyelhető, hogy a tagállamok az esetek többségében a kedvezményes adókonstrukciókat amerikai vállalatok számára nyújtották, melyek az amerikai adórendszer sajátosságaiból adódóan arra törekedtek, hogy az Egyesült Államokon kívüli tevékenységüket agresszív, de ugyanakkor legális struktúrákkal optimalizálják.

Figyelemmel a tagállamok költségvetési szükségleteire, az államok lehetőségei jellemzően nem korlátlanok a befektető kedv tekintetében, hiszen nem vihetik le minden gazdasági szereplő adókötelezettségét, mivel akkor 'éhen hal' a költségvetés. Ezért két irányba mozdulhatnak el: egyrészt a jogszabályokon belül olyan speciális szabályrendszert hoznak létre, melyek a vállalkozások szűk körének nyújt előnyt, vagy olyan lehetőséget nyújt az adórendszerük, hogy az adóhatósággal kötött egyedi megállapodásokkal – feltételes adómegállapítással vagy előzetes ármegállapítással – vigyék le a kedvezményezett vállalkozások az effektív adóterhüket.

A feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás meghatározása ugyan rendkívül komplex, azonban az állami támogatások fogalmával kapcsolatban nem a részletek meghatározása a fontos, hanem azoknak a működési mechanizmusa. Mindkét jogintézménynek az a célja, hogy az adózó a teljes tényállást feltárja az adóhatóság előtt, aki annak ismeretében egy magára nézve kötelező határozatot hoz, mely tartalmazza a tényállásban lefektetett ügylet adókövetkezményeit. A jogintézmények eredeti célja az adózó részére történő biztonság nyújtása az adóztatást illetően. Az adóhatóság a feltételes adómegállapítás vagy előzetes ármegállapítás keretében úgy állapítja meg az adóalapot, hogy annak eredményeként a kérelmező kedvezőbb elbánásban részesül, mintha csak az irányadó jogszabályokat tartaná be. Más szóval, az adóhatóság a feltételes adómegállapítással vagy az előzetes ármegállapítással eltér az általános adójogszabályoktól, és egyedi határozatokkal adókedvezményt nyújt a kérelmezőnek, mely mások számára nem elérhető vagy nem alkalmazható.

Vérmérséklettől függően a legtöbb tagállam élt ilyen eszközzel, de a leginkább a kis tagállamok kényszerültek ezen eszközök használatára. A kisebb országok törekvő képessége a gazdasági racionalitásokból adódóan sokszor korlátozottabb, ezért az adójog területén is több kedvezményt kell adniuk a piaci szereplők bevonása érdekében. A közösségi, majd később az uniós együttműködés mindig is egy olyan bel-

ső piac megteremtését tűzte ki célul, ahol az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad áramlása biztosított. A tagállamok bizonyos területeken megvalósuló jogharmonizációjával az uniós országok között fennálló falakat egyre inkább sikerült lebontani, ennek megfelelően az uniós szabályok igyekeznek korlátozni az olyan eszközöket, melyek új határokat emelnének a tagállamok közé.

Az uniós hatóságoknak hosszú ideje korlátozott eszköztárszerei voltak a tagállamok által nagyvállalatoknak nyújtott adókonstrukciókkal kapcsolatosan, mivel az EU-s szerződések nem teremtettek megfelelő jogalapot ezen gyakorlat szankcionálására. A helyzet összetettsége abból fakad, hogy a tagországok társasági adózásának pusztán koordinált és az államok szuverenitása által dominált területét a Bizottság egy új szemszögből, az állami támogatások oldaláról kezdte vizsgálni, ezzel korlátozva cselekvési szabadságukat. Az állami támogatások alapvető jellemzője, hogy torzítják a piac működését, ezért alkalmazásuk főszabály szerint tilos. A Bizottság ezen innovatív szemlélete lehetőséget ad arra, hogy bizonyos adókonstrukciók olyan segítségnyújtásnak vagy adókedvezménynek minősülhessenek, amely kimeríti a közösségi szabályokban alkalmazott tiltott állami támogatások fogalmát, ezzel korlátozva a nagyvállalatok kirívó versenylőnyét.

3. Állami támogatások fogalma, fajtái és feltételei

Jóllehet az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezéseket az 1951-es Párizsi Szerződés deklarálta, az állami támogatások céljával és jellegével az Európai Bíróság (a továbbiakban: „Bíróság”) először a C-30/59 sz. De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v High Authority¹ ítéletében foglalkozott. A Bíróság megállapította, hogy az általános értelemben vett állami segélyek, illetve támogatások nem összeegyeztethetők a közösségi piac mechanizmusával, mivel azok jelentős akadályokat állítanak annak alapvető célkitűzéseivel szemben. A Bíróság kimondta, hogy az országok elsődleges feladatai közé tartozik a normál piaci verseny körülményeinek megteremtése, fenntartása és ellenőrzése.² A Bíróság ezen ítéletével tehát már az 1960-as évek elején aggályait fejezte ki az állami támogatás, mint jogintézmény létjogosultságával szemben.

Az állami támogatások jelenlegi Európai Unión belül lévő irányadó szabályait, illetve jogi környezetét az EUMSZ 107–109 cikkei – mely cikkek a Római Szerződés óta változatlan szöveggel vannak érvényben³ – határozzák meg, kiegészítve a Bíróság esetjogával, valamint a Bizottság határozataival és a témában kibocsátott egyéb közleményeivel, állásfoglalásaival.

Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése kimondja, hogy

¹ A Bíróság a C-30/59. számú De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v High Authority ügyben hozott ítélete (EU:C:1961:2.).

² A Bíróság a C-30/59. számú De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v High Authority ügyben hozott ítéletének (EU:C:1961:2.) 20. pontja.

³ Andr as VIDMAR: *Selectivity in European State Aid? – A comprehensive review of the selectivity criterion applied to tax measures*, Land University, 2017. 27.

„[H]a a Szerződések másként nem rendelkeznek, 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 közötti kereskedelmet.”

A 107. cikk szakasz olyan ismérveket sorol fel, amelyek fennállta esetén az állam által nyújtott támogatás összeegyeztethetlenné válik a közös piac szabályaival. Az állami támogatásnak két fajtáját különböztetjük meg: a tiltott és az engedélyezett állami támogatásokat. Bár az állami támogatások főszabály szerint nem engedélyezettek, bizonyos esetekben mégis kívánatosak, mivel több előnnyel járnak, mint a verseny korlátozásából adódó károk. Az EUMSZ 107. cikk (2) bekezdése sorolja fel az *ex lege* kivételeket, így például kivételnek számít magánszemély fogyasztóknak nyújtott szociális jellegű támogatás (feltéve, hogy azt a termék származásán alapuló megkülönböztetés nélkül nyújtják), és a természeti csapások által okozott károk helyreállítására nyújtott támogatások is. Az EUMSZ 107. cikk a (3) bekezdése pedig azokat az eseteket tartalmazza, melyek a Bizottság diszkréciójától függenek (pl. valamely közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósításának előmozdítására vagy egy tagállam gazdaságában bekövetkezett komoly zavar megszüntetésére nyújtott támogatás).

Abban az esetben, ha az állami intézkedés nem esik a kivétel szabályok alá, a Bizottság annak érdekében, hogy megállapítsa mi minősül állami támogatásnak, a továbbiakban elemzésre kerülő követelményeket vizsgálja:

3.1. Vállalkozás számára nyújtották-e?

Ezen kritérium megköveteli azt, hogy a szabályok értelmében a kedvezményezett ‘vállalkozásnak’ minősüljön. A jogalany nemzeti jog szerinti jogállása nem meghatározó. A Bizottság iránymutatása alapján a vállalkozások olyan jogalanyok, amelyek gazdasági tevékenységet folytatnak, besorolásuk jogállásuktól és finanszírozásuktól függetlenül, így a támogatás kedvezményezettje lehet akár közhasznú társaság, nonprofit vállalat vagy akár jótékonyági szervezet is, amennyiben gazdasági tevékenységet folytat és más szolgáltatókkal áll versenyben a piacon. Ugyanez vonatkozik a hivatalosan a közigazgatás részét képező jogalanyokra. Az egyetlen figyelembe veendő szempont az, hogy végez-e gazdasági tevékenységet.⁴ Az a jogalany, amely egyszerre végez gazdasági és nem gazdasági tevékenységet, csak az előbbi tevékenység tekintetében minősül vállalkozásnak.⁵

⁴ 2016/C 262/01. számú Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról 2.1. fejezet

⁵ A Törvényszék T-128/98. sz., *Aéroports de Paris kontra Bizottság* ügyben 2000. december 12-én hozott ítéletének (ECLI:EU:T:2000:290) 108. pontja.

3.2. Állami források igénybevételével történt-e a beavatkozás?

Az államnak való betudhatóság illetve a közvetlenül az állam által vagy közvetve állami forrás útján biztosított előny nem ugyanaz a fogalom, ugyanakkor mindkét feltétel fennállása szükséges az állami támogatás fogalmának alkalmazásához. A tagállamok által hozott intézkedéseknek az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése szerinti értékelésekor azonban ezeket gyakran együttesen vizsgálják, mivel mindkettő a szóban forgó intézkedés állami eredetéhez kapcsolódik.⁶ Az államnak való betudhatóság ismérveit a Bizottság a közleményében részletesen felsorolta.⁷ Az állami forrásból származó támogatás érkezhethet központi vagy helyi közigazgatási szervtől, továbbá olyan köz- vagy magán szervezetektől, amelyek állami erőforrásokat használnak finanszírozásukhoz, vagy állami ellenőrzés alatt állnak. Az 'erőforrás-átruházás' lehet pozitív, mint például egy támogatás nyújtása, vagy negatív, mint például az adóvisszatérítés. Ezekben az esetekben az átruházás javíthatja a kedvezményezett pénzügyi helyzetét vagy megakadályozhatja annak romlását.

3.3. Szelektív alapon nyújtották-e az előnyt?

Az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdése úgy fogalmaz, hogy egy intézkedés akkor minősül állami támogatásnak, ha 'bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését' előnyben részesítik. A Bizottság az előny fogalmát az előzőekben hivatkozott bekezdéséből vezeti le, amely értelmezés szerint az előny olyan gazdasági előny, amelyet egy adott vállalkozás rendes piaci körülmények között – azaz állami beavatkozás nélkül – nem tudott volna megszerezni.⁸ A Bíróság kimondta, hogy az előny fogalmát tágan kell értelmezni, mivel az nemcsak a pozitív előnyöket foglalja magában, hanem olyan állami beavatkozások is ide tartoznak, amelyek különböző formában enyhítik a vállalkozás költségvetésében szokásosan felmerülő költségeket és díjakat, anélkül, hogy a szó szigorú értelmében támogatásnak minősülnének, mivel ezek hasonló jellegűek és ugyanolyan hatásúak.⁹ Ezen logika mentén haladva kijelenthető, hogy az előny különböző formában nyilvánulhat meg,¹⁰ nem egy zárt fogalmi kategória. Adható például vissza nem térítendő támogatásként (közvetlen támogatás), hitel, garancia- vagy tőkebefektetésként, ugyanakkor a gazdasági terhek alóli mentesítés (közvetett támogatás így pl. adókedvezmények) is szintén előnynek minősül a kialakult joggyakorlat alapján. Fontos, hogy a közvetett előny is előnynek minősül. Azaz, ha az intézkedést úgy alakították ki, hogy a másodlagos hatásai azonosítható vállalkozásoknál vagy vállalko-

⁶ 2016/C 262/01. számú Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról 3.8. fejezet.

⁷ 2016/C 262/01. számú Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról 3.1.1. fejezet.

⁸ 2016/C 262/01. számú Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról 4.1. fejezet.

⁹ A Bíróság a C-387/92. számú Banco Exterior de España SA v Ayuntamiento de Valencia ügyben hozott ítéletének (EU:C:1994:100.)13–14. pontja.

¹⁰ A Bíróság C-280/00. sz. Altmark Trans-ügyben hozott ítéletének (ECLI:EU:C:2003:415) 84. pontja.

záscsoportoknál jelennek meg, közvetlen kedvezményezettje pedig lehet vállalkozás vagy gazdasági tevékenységet nem folytató jogalany, a joggyakorlat szerint akkor is előnyként értékelendő.

Az előny megléte önmagában nem elégséges, mivel a gazdasági szereplőket előnyben részesítő intézkedések közül csak azok tekinthetők támogatásnak, amelyek szelektív módon biztosítanak előnyt bizonyos vállalkozások vagy vállalkozások bizonyos csoportjai, illetve bizonyos gazdasági ágazatok számára. Ez azt jelenti, hogy az állami támogatások szabályainál nem elégséges csupán a negatív hátrány (diszkrimináció) bemutatása, azaz, hogy egy adott intézkedés hatása egy a szabályozás célja szempontjából hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adott alanyt másként érint, mint egy másikat, hanem azt kell bemutatni, hogy a vizsgált adóalany valamilyen módon előnyben részesül a másikhoz képest.¹¹ A szelektivitás fogalmának megértéséhez szükséges elhatárolni egymástól az 'általános' és a 'szelektív' intézkedést. Azok az adóintézkedések, amelyek egy tagállamon belül működő összes gazdasági szereplő számára nyitva állnak, általános intézkedéseknek minősülnek. Nem minősülnek támogatásnak a teljesen technikai jellegű adóintézkedések (például az adókulcsok szabályozása, a kettős adóztatást vagy az adóikikerülést megelőző rendelkezések), valamint az általános célkitűzéseket teljesítő intézkedések az egyes termelési költségekkel kapcsolatos adóteher csökkentésén keresztül (környezet, oktatás, foglalkoztatás).¹² A támogatott vállalkozások magas száma, valamint az érintett ágazatok széles köre nem minősül automatikusan általános intézkedésnek, ha az az intézkedés nem terjed ki minden egyes gazdasági szereplőre az adott ágazatban.¹³ A jogirodalom elkülöníti egymástól a regionális illetve a tárgyi (materiális) szelektivitást. A regionális szelektivitás viszonylag egyszerűen leírható. Főszabály szerint csak azon intézkedések nem tartoznak ide, melyek az adott állam egész területére kiterjednek.¹⁴ A tárgyi (materiális) szelektivitás a regionális szelektivitáshoz képest már sokkal összetettebb. A tárgyi szelektivitás megállapítható *de jure* vagy *de facto*. A *de jure* szelektivitás közvetlenül az olyan intézkedések odaítélésére vonatkozó feltételekből fakad, amelyeket hivatalosan csak bizonyos vállalkozások (például bizonyos méretű, bizonyos ágazatokban tevékenykedő vagy meghatározott jogi formával rendelkező vállalkozások) számára tartanak fenn. A *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 részesítik előnyben.¹⁵

¹¹ Koós Gábor: *A sávós adórendszerek állami támogatási szempontú vizsgálata* Budapest, Magyar Tudományos Akadémia, 2018. 119. http://www.mtakti.hu/wp-content/uploads/2018/03/Vesz2017_05_KoosG.pdf

¹² Bizottsági közlemény az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03. sz., 13. pont.

¹³ C-75/97. sz. Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet [ECLI:EU:C:1999:311] 32. pont.

¹⁴ Bővebben C-88/03. sz. Portugália kontra Bizottság (Azori-szigetek-) ügyben hozott ítélet [ECLI:EU:C:2011:732].

¹⁵ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, 2016/C 262/01. sz., 5. fejezet.

A szelektivitás fennállásának meghatározása kihívások elé állítja a Bizottságot. Nem könnyű ugyanis bizonyos esetekben megállapítani az intézkedés valódi tartalmát és hatásait a piac tekintetében. Annak érdekében tehát, hogy a Bizottság kétséget kizáróan meg tudja állapítani a szelektivitás meglétét, az alábbi háromlépcsős elemzési módszert alkalmazza:

- Referenciarendszer meghatározása
- Referenciarendszertől való eltérés vizsgálata
- Annak vizsgálata, hogy indokolt-e az referenciarendszertől való eltérés (amennyiben van ilyen)

3.4. Van-e lehetőség a verseny torzítására?

Az utolsó kérdés azt vizsgálja, hogy a vállalkozás gazdasági helyzete mennyivel erősödik a vele összehasonlítható helyzetben lévő versenytársakkal szemben az állami támogatásnak köszönhetően, másszóval a tágallam által nyújtott szelektív előny torzítja-e a piacon résztvevő többi vállalkozással szemben fennálló versenyt. A Bizottságnak nem áll fenn bizonyítási kötelezettsége arra nézve, hogy valódi versenytársakat nevezzen meg referenciacsoportként, így ahhoz hogy egy intézkedés tiltott állami támogatásnak minősüljön, nincs szükség a tényleges torzulás bebizonyítására.

4. Az Európai Bizottság eljárása és a joggyakorlata

Mivel a Bizottság a tagállamokban a nagyvállalatok megvalósult beruházásainak vizsgálatával csak 2013-as évet követően kezdett el jelentős mértékben foglalkozni, ezért a bizottsági gyakorlat nem minden aspektusa kiforrott és következetes, tekintve az ügyekben született határozatok csekély számát.

2015 októberében a Bizottság megállapította, hogy Luxemburg és Hollandia szelektív adókedvezményt nyújtott a Fiatnak,¹⁶ illetve a Starbucksnak,¹⁷ majd 2016 januárjában határozatot hozott arról, hogy Belgium a többletnyereségadó-rendszer¹⁸ keretében 35 nemzetközi vállalatnak nyújtott szelektív adókedvezményt, melyek az uniós állami támogatási szabályok alapján jogellenesnek minősültek. 2016-ban döntés született az Apple¹⁹ ügyben is, ahol a Bizottság megállapította, hogy Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek. 2017-ben a Bizottság határozatban megállapította, hogy a luxemburgi adóhatóság az adómegállapításban

¹⁶ 2016/2326 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.

¹⁷ 2017/502 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.

¹⁸ 2016/1699 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).

¹⁹ 2017/1283 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.

olyan transzferár számítási módszert fogadott el, amely következtében az Amazon²⁰ luxemburgi vállalkozásának társasági adó kötelezettsége csökkent. A Bizottság nem fejezte be a nagyvállalatok vizsgálatát, eljárás folyik többek között az Inter IKEA²¹ ügyében is. 2018 júniusában a Bizottság közleményt tett közzé, arról, hogy döntés született a GDF Suez (Engie)-ügyben,²² majd 2018 augusztusában pedig a McDonald's Europe Franchising²³- ügyben is.

A Bizottság egyik legkorábbi döntése a Fiat-döntés. A vizsgálat a luxemburgi hatóságok által a Fiat-csoport számára kiadott előzetes ármegállapítás miatt indult. A támogatási intézkedés kedvezményezettje a Fiat Finance and Trade Ltd. („FFT”) luxemburgi székhellyel rendelkező társaság. A megtámadott határozat egy olyan módszert hagyott jóvá, amelynek segítségével a Fiat-csoporton belül a nyereség FFT-hez való hozzárendelése kiszámíthatóvá vált, és amely lehetővé tette az FFT számára, hogy évente meghatározza a Luxemburg felé fennálló társaságiadó-fizetési kötelezettségét. Az FFT által a hatóságokhoz benyújtott előzetes ármegállapítás kérelem szerint a Fiat-csoporton belül az FFT adóköteles nyereségének meghatározására a legjobb módszer a tranzakciós nettó nyereség módszere, mely módszer a legalkalmasabb a szokásos piaci feltételeknek megfelelő ár meghatározására. A Bizottság megállapította, hogy a megtámadott határozat azáltal, hogy egy olyan nyereségelosztást határoz meg az FFT számára a Fiat-csoporton belül, amely eltér a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci eredménytől, és az FFT-nek az adófizetési kötelezettségének csökkenését eredményezi – azokhoz a nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek Luxemburgban adókötelesek és piaci feltételek szerint bonyolítják ügyleteiket, – szelektív előnyhöz jut-tja az FFT-t.²⁴

Az Amazon²⁵ vállalatcsoporton belül egy Luxemburgban bejegyzett társaság (LuxOpCo) 2006 májusa és 2014 júniusa között jogdíjat fizetett egy másik csoporton belüli luxemburgi társaságnak (LuxSCS) immateriális javak felhasználásáért. Az akkori luxemburgi adóhatóságok egy feltételes adómegállapítási határozatban megerősítették, hogy a kapott jogdíj számítása a luxemburgi kapcsolt vállalkozások között alkalmazott árak módosítási szabályainak megfelelően történt. A Bizottság kimondta, hogy a jogdíj értéke nem a szokásos piaci ár elvének alapulvételével került kiszámításra, vagyis a LuxOpCo adóalapját jogtalanul csökkentették, mely alapján a Bizott-

²⁰ 2018/859 határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról

²¹ Európai Bizottság – Sajtóközlemény: Commission opens in depth investigation into the Netherlands' tax treatment of Inter IKEA, 2017.12. 18., http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-5343_en.htm

²² 2016/2326 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.

²³ Európai Bizottság – Sajtóközlemény: State aid: Commission investigation did not find that Luxembourg gave selective tax treatment to McDonald's, 2018.09.19., http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5831_en.htm

²⁴ 2016/2326 határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról 7.2.7.pont.

²⁵ 2018/859 határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról

ság azt állapította meg, hogy a luxemburgi hatóságok határozatában foglaltak állami támogatásnak minősülnek, mivel az adóhatóság szelektív előnyt biztosított a vállalkozásnak. A vizsgált holdingtársaság olyan ‘üres cég’ volt, ami csupán, továbbította a szellemi tulajdon-jogokat az üzemeltető vállalkozás számára, ugyanakkor lényeges szempont, hogy a cég nem adóalany a luxemburgi jog szerint, így nem fizetett profitadót sem az országban. A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a Luxemburg által kiadott feltételes adómegállapítás ugyanazon csoporthoz tartozó két vállalkozás között olyan kifizetéseket hagyott jóvá, amelyek nem tükrözték a gazdasági realitást. Ennek következtében a feltételes adómegállapítás lehetővé tette az Amazon számára, hogy más vállalkozásoknál lényegesen kevesebbet adózzon.²⁶ Mivel az intézkedés a LuxOpCo számára az üzleti tevékenysége során általában viselendő díjak csökkentését eredményezte, ezért a LuxOpCo működésre vonatkozó állami támogatásban részesült.

A Bizottság legújabb döntése a McDonald’s Europe Franchising-ügyben²⁷ született, amely két luxemburgi adómegállapítási határozatot érint. A határozatokat Luxemburg a McDonald’s Europe Franchising számára hozta 2009-ben, amelyek alapján a vállalatnak gyakorlatilag egyáltalán nem kellett társasági adót fizetnie a nyeresége után sem Luxemburgban, sem az USA-ban. Ezt a döntést a Luxemburg és az USA közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményre alapozták, mely adómentességet biztosít a luxemburgi társasági adóból származó jövedelem alól, ha azt az Egyesült Államokban leadózzák, ezt azonban a hatóság felé valamilyen módon bizonyítani kellett. A bizonyítással kapcsolatban azonban több probléma merült fel, ezért további tárgyalások folytak a felek között. A McDonald’s azzal érvelt, hogy a McDonald’s Europe Franchising amerikai ága a luxemburgi jog szerint „állandó telephelynek” minősül, mivel elegendő tevékenységet folytat ahhoz, hogy az USA-ban tényleges jelenlétet képezzen, ugyanakkor az amerikai székhelyű ága pedig az amerikai jog alapján nem minősül ‘állandó telephelynek’, mivel az amerikai hatóságok álláspontja szerint az USA-n belül nem folytat elegendő üzleti és kereskedelmi tevékenységet. A luxemburgi hatóságok végül kiadtak egy második adómegállapítási határozatot, amely szerint a McDonald’s Europe Franchise nem volt köteles bizonyítani, hogy a jogdíjbevétele az Egyesült Államokban adóköteles. A második feltételes adómegállapítás értelmében a luxemburgi hatóságok a McDonald’s Europe Franchising szinte teljes bevételeit mentesítették a luxemburgi adóztatás alól. A Bizottság a vizsgálata során megállapította, hogy Luxemburg nem nyújtott szelektív előnyt sem a nemzeti jog alkalmazása, sem a Luxemburg és az USA közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazása során. A Bizottság egyúttal azt is kimondta, hogy a luxemburgi hatóság jogszerűen mentesítette a társasági adófizetés alól a McDonald’s Europe Franchising amerikai ágát, mivel ez az intézkedés összhangban állt a Luxemburg és az USA közötti kettős adóztatás elkerü-

²⁶ Európai Bizottság – Sajtóközlemény: Állami támogatás: a Bizottság megállapítja, hogy Luxemburg mintegy 250 millió euró összegű jogellenes adókedvezményt nyújtott az Amazon számára, 2017. 10. 04., http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_hu.htm

²⁷ Európai Bizottság – Sajtóközlemény: State aid: Commission investigation did not find that Luxembourg gave selective tax treatment to McDonald’s, 2018. 09. 19., http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5831_en.htm

léséről szóló egyezmény szövegével. Annak ellenére, hogy a Bizottság nem állapított meg jogsértést, a döntés mégis egy fontos fejlemény, mivel a Bizottság első ízben zárta le a vizsgálatát szankció nélkül a multinacionális cégek adómegállapításai kapcsán. Az eljárás során megállapításra került, hogy nem a McDonald's Europe Franchising adózási magatartása, hanem a két ország közötti egyezmény rendelkezései vezettek ahhoz, hogy a vállalat szinte alig fizetett társasági adót. A döntés szélesítette a Bizottság eddigi joggyakorlatát, továbbra is hangsúlyozva azt, hogy a tagállamok adóhatóságai nem rendelkeznek teljhatalommal az adómegállapítások terén.

Bár a Bizottság eljárásait a tagállamokkal szemben indítja, a jogellenes állami támogatásoknak minősült intézkedések költségeinek és azok esetleges kamatjainak visszafizetése a vállalatokat terheli. Az alapelv az, hogy a jogellenes állami támogatást az okozott versenytorzulás megszüntetése érdekében vissza kell fizettetni. Az uniós állami támogatási szabályok szerint azonban a Bizottság nem szab ki bírságokat, tehát a visszafizetetés nem minősül a szóban forgó cég megbüntetésének, pusztán helyreállítja a más társaságokkal való azonos bánásmódot. Az eljárási rend szempontjából fontos kiemelni, hogy az érintettek fellebbezése esetén a Bizottság határozata csupán az első lépcsőfok, a végső döntés joga az Európai Unió Bíróságát illeti meg, elsőfokon a Törvényszéket, míg másodfokon a Bíróságot.

5. Magyarországi vonatkozás

Magyarországgal szemben a nagyvállalatokat érintő adómegállapítások miatt indított eljárások nem voltak. Azonban több jelentős, adójogi szempontokat érintő bizottsági határozat is született hazánkkal szemben úgy, mint a reklámadó-határozat²⁸ és az élelmiszerlánc-felügyeleti díj határozat,²⁹ melyek elemzése ugyancsak érdekes kérdéseket vet fel a szelektivitás és az előny meghatározása kapcsán, valamint a tagállamok fiskális önállósága tekintetében. A Bizottság rendszeresen bekéri a tagállamok adóhatóságai, így a magyar adóhatóság által jóváhagyott feltételes adómegállapítási és az előzetes árképzési megállapodásokról szóló határozatokat is, ezzel kontrollálva az uniós jogszabályoknak való megfelelést.

²⁸ 2017/329. határozat: A Bizottság határozata Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, HL C 136, 2015. 04. 24., 7–16. o.

²⁹ 2016/1848. határozat: A Bizottság határozata 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.