

KISKAPU AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁSOKRA VONATKOZÓ UNIÓS SZABÁLYOZÁSBAN, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL A MCDONALD'S ÜGYRE

WÁGNER Tamás Zoltán
PhD-hallgató (PPKE JÁK)

1. Bevezetés

A multinacionális vállalatok hosszú ideje törekednek arra, hogy adókötelezettségeiket optimalizálják, melynek érdekében különböző gyakorlatokat fejlesztettek ki pl. profitátcsoportosítás, hibridentitások alkalmazása stb. Ennek során több esetben is együttműködnek az adott országok kormányaival, melyek kedvező adózási feltételek biztosításával igyekeznek egymás elöl elcsábítani a befektetőket. Ugyanis az államok a globalizáció és a tőke előtti akadályok megszünése következtében egyre kiszolgáltatottabb helyzetbe kerülnek, hiszen a befektetők könnyen egy másik országba vihetik el a termelést, ha számukra kedvezőtlenné válik a gazdasági környezet.¹ Ráadásul napjainkban a multinacionális vállalatok mérete és befolyása vetekszik az államokéval. Ennek alátámasztására elegendő arra utalnunk, hogy a világ 100 legnagyobb gazdasága között 37 vállalat található és a Walmart bevétele önmagában véve is nagyobb a világ legtöbb országának GDP-jénél, továbbá a világkereskedelem fele is ezen óriások között zajlik.² Az adóoptimalizálás következtében pedig eurómilliárdok hiányoznak a tagállamok költségvetéseiből,³ ami azon túl, hogy sérti a közteherviselést és a tisztességes adózás elvét, komoly veszélyt jelent az

¹ Erről részletesen ld. pl. BOD Péter Ákos: A globalizáció régi-új arcai, *Magyar Szemle*, Új folyam, 2006/3–4. http://www.magjarszemle.hu/cikk/20060815_a_globalizacio_regi-uj_arcai; illetve Erich W. STREISSLER: Globalizáció, tőkepiacok és az állam szerepe. *Közgazdasági Szemle*, 2001/1. <http://epa.oszk.hu/00000/00017/00067/pdf/Streissler.pdf>

² Tax avoidance and how to get rid of it, *Kepa Policy Briefs*, no. 17., 2015. <https://www.fingo.fi/sites/default/tiedostot/julkaisut/tax-avoidance-nov-2015.pdf> 4. [a továbbiakban: *Tax avoidance* (2015)]

³ Például az Európai Bizottság 2016-ban elrendelte, hogy Írországnak 13 milliárd eurót kell visszafizetnie az Apple-nek tiltott állami támogatás jogcímén. Erről bővebben: Commission decision of 30.8.2016 on state aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to App-

Európai Unió belső piacára is. Nem véletlen tehát, hogy az Európai Bizottság 2013-2014-től kezdve kiterjedt vizsgálatot folytat⁴ e gyakorlat ellen, melynek következtében olyan óriások akadtak fenn a vizsgálaton, mint az Apple vagy a Starbucks. A Bizottság fellépését csak erősítette, hogy a 2014-ben kirobbant LuxLeaks botrány⁵ még jobban ráirányította a figyelmet a kiemelt adókedvezményeket élvező multinacionális vállalatokra. Többek között ennek nyomán indult eljárás a McDonald's luxemburgi leányvállalata ellen is, mivel a helyi hatóságok olyan feltételes adómegállapítást biztosítottak számára, melynek értelmében sem Luxemburgban, sem az USA-ban nem kellett adót fizetnie (*double non-taxation*⁶). Vajon milyen döntést hozott az ügyben az Európai Bizottság?

2. Az adóparadicsom fogalma, kialakulásának okai, valamint az ellene való fellépés szükségessége

Mielőtt az előbbi kérdést megválaszolnánk, elsőként érdemes megvizsgálunk az adóparadicsomok kérdését. Jelenleg a világon összesen 70 adóparadicsomot tartanak nyilván.⁷ Annak ellenére, hogy már többször is próbálták szabályozni a működésüket,⁸

le, C(2016) 5605 final, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf

⁴ Tax rulings. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html

⁵ A botrány 2014 novemberében robbant ki azt követően, hogy a Nemzetközi Oknyomozó Újságírók szervezetéhez kötődő riporterek egy csoportja nyilvánosságra hozta, hogy Luxemburg összejártszott a nemzetközi multinacionális vállalatokkal. A több ezer dokumentum ugyanis több mint 500 titkos megállapodásról rántotta le a leplet, amelyet 340 céggel kötöttek a hatóságok 2002 és 2010 között. A média hamar felkapta az esetet, ami meglehetősen kellemetlen volt az éppen a hivatali idejét megkezdő új bizottsági elnöknek, Jean-Claude Junckernek. Többben lemondását is követelték. A helyzet súlyosságát jól mutatta, hogy még 2015 szeptemberében is nehéz pillanatokat kellett átélnie az Európai Parlament adózást vizsgáló bizottsága előtt. Itt többek között azt hangoztatta, hogy ez a gyakorlat más tagállamban is előfordul, éppen ezért célszerűbb lenne inkább EULEaks-ről beszélni, mintsem LuxLeaks-ről. Mindezek fényében nem tűnik meglepőnek, hogy a két kiszivárogtató személyt, Antoine Deltour-t és Raphaël Halet-et bíróság elé állították, annak ellenére, hogy számos civil szervezet és európai parlamenti képviselő is kiállt mellettük. Az érintetteket a bírósági eljárások során többek között lopással és számítógéppel elkövetett csalással is megvádolták. Az ügyet végül a Semmitőszék zárta le 2018 januárjában, ahol habár a Deltour elleni korábbi ítéletet hatályon kívül helyezték, azonban a Halet ellenit helyben hagyták. Minderről bővebben ld. Tax Games: the Race to the Bottom, Europe's role in supporting an unjust global tax system. 2017. <https://eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom.pdf> 106. [a továbbiakban: *Tax Games*]; Financial secrecy index 2018. *Tax Justice Network*, <http://www.financialsecrecyindex.com/PDF/Luxembourg.pdf>, 8.; illetve Massimiliano TROVATO: Tax rulings and state aid: a treacherous mix. http://www.epicenternetwork.eu/wp-content/uploads/2015/04/Trovato-EPICENTER-Tax_Agreements-Full1.pdf 1–2.

⁶ A hivatalos vizsgálat megindításáról ld. Állami támogatás: A Bizottság hivatalos vizsgálatot indít a McDonald's luxemburgi adóügyi megítéléséről. https://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_hu.htm. Ennek során az Európai Bizottság arra kereste a választ, hogy vajon a Luxemburg által odaítélt feltételes adómegállapítás – az uniós állami támogatási szabályok megsértésével – kedvező adóügyi megítélésben részesíthette a McDonald's-t.

⁷ *Tax avoidance* (2015) i. m. 3.

⁸ Erről bővebben ld. Gregory RAWLINGS: Shifting profits and hidden accounts: Regulating tax havens. In: Peter DRAHOS (ed.): *Regulatory Theory: Foundations and applications*. Canberra, ANU Press,

illetve esetenként felszámolásukra is sor került, továbbra is számos ország él azzal a lehetőséggel, hogy a befektetők számára rugalmas szabályozást biztosítson az adózás, a pénzügyek és a vállalatirányítás tekintetében.⁹

Gyökerei egyesek szerint egészen az antikvitásig nyúlnak vissza, mivel a gazdagok már régóta arra törekednek, hogy vagyonuknak biztos menedéket találjanak. A Kínai Birodalomban például már 3000 évvel ezelőtt a kereskedők ilyen helyekre menekültek az adók elől.¹⁰ A mai értelemben vett adóparadicsomok viszont relatíve új jelenségnek számítanak, kialakulásuk a 19. századra tehető. A nemzetközi gazdasági életben betöltött szerepük csak a 19. század végén és a 20. század elején kezdett jelentőssé válni, ami döntően Nagy-Britanniának köszönhető. Ennek alátámasztására elegendő arra hivatkozni, hogy a brit kormány anélkül biztosított adómentességet a nagyvállalatoknak, hogy azok letelepedtek volna az országban. Hasonló volt a helyzet Svájcban is, ahol az 1920-as években a befektetőként megjelent alapok zöme nem rendelkezett illetőséggel az országban.¹¹ Mindezek ellenére az adóparadicsomok valódi aranykora csak a II. világháború után jött el. Habár az 1944-es Bretton-Woods-i egyezmény részletesen szabályozta a hazai és nemzetközi pénzpiacokat, továbbra is maradtak olyan térségek, amelyek kedvező adózási körülményeket biztosítottak. Emellett a hidegháborús feszültségek is elősegítették az adóparadicsomok világszerte való elterjedését és megerősödését. Számos nagyvállalat ugyanis éppen azért nyitott Amerikán kívül dolláralapú számlákat, hogy megelőzzék az ellenséges kormányzatok fellépéseit, illetve nagyobb haszonra tegyenek szert. Mindez új lehetőséget teremtett olyan kisebb országoknak és entitásoknak, mint Hong Kong, Bermuda, a brit koronafüggőségek, illetve Liechtenstein, Andorra, Monaco és Svájc. Az adóparadicsomok megerősödését jól mutatja, hogy míg 1968-ban 10,6 milliárd dollárt tartottak ilyen helyeken, addig 2012-ben a brit agytröszt, a Tax Justice Network becslése szerint ez az összeg elérte a 21-32 trillió dollárt. Az Oxfam segítségnyújtó szervezet pedig 2013-ban kimutatta, hogy évente 156 milliárd dollár tűnik el az offshore tevékenységek miatt, ami elegendő lenne a globális szegénység felszámolásához.¹²

Az adóparadicsomokkal szembeni fellépést azonban több tényező is nehezíti.

Először is a szakirodalomban nem létezik általános elfogadott definíció. A leggyakrabban az OECD által 1998-ban kidolgozott meghatározást¹³ használják, melynek értelmében ide az olyan adórendszerek tartoznak, amelyek:

2017. 668–670. <http://press-files.anu.edu.au/downloads/press/n2304/pdf/ch37.pdf>; illetve Corporate tax avoidance by multinational firms, *Library Briefing*, Library of the European Parliament, 23/09/2013, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2013/130574/LDM_BRI\(2013\)130574_REV1_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2013/130574/LDM_BRI(2013)130574_REV1_EN.pdf)

⁹ RAWLINGS i. m. 654.

¹⁰ RAWLINGS i. m. 656.

¹¹ FARNY OTTO – FRANZ MICHAEL – GERHARTINGER PHILIPP – LUNZER GERTRAUD – NEUWIRTH MARTINA – SARINGER MARTIN: *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens*. Wien, AK Wien, 2015. 11–12. https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie_tax_avoidance.pdf

¹² RAWLINGS i. m. 656–663.

¹³ Countering offshore tax evasion. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/42469606.pdf> 11.

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

A definíció – habár számos kritériumot felsorol – nem fed le minden olyan országot, amelyek potenciálisan adóparadicsomnak minősülhet. Ezzel kapcsolatban Jules Hendriksen a holland adórendszert hozza fel példaként, ami a fenti 4 kritérium közül csak az utolsót teljesíti, ugyanis az országban nagyon sok postafiók vállalat van. Éppen ezért álláspontja szerint célszerű lenne más szempontok alapján is vizsgálni. Ennek keretében pedig azt javasolja, hogy Richard Murphy – közgazdász, a Tax Justice Network¹⁴ alapítója – definícióját vegyük alapul, ami az adóparadicsomokat a használat oldaláról közelíti meg.¹⁵ Ennek értelmében az adóparadicsomokat arra használják fel, hogy:

- elkerüljék vagy kijátsszák az adókötelezettséget;
- bűncselekményeket eltitkolják;
- az ügyfelek a tevékenységüket titokban tartásuk, illetve
- mentesüljenek a saját országukban meglévő eljárási költségek alól.¹⁶

Mindez azt mutatja, hogy már egy egységes lista felállítása is komoly nehézségekbe ütközik. Ez utóbbi ténytet támogatja alá az is, hogy a szakirodalom eltérő módon csoportosítja, illetve sorolja be az egyes adóparadicsomokat. Ronen Palan 3 csoportot különít el: európai, brit és amerikai. Első csoportba olyan országok tartoznak, mint Svájc, Luxemburg és Hollandia. A legjelentősebb szerepet azonban a brit adóparadicsomok játsszák, mint a Man sziget, a Csatorna-szigetek és Bermuda.¹⁷ Sorina Botis az adóparadicsomok jellegzetességei alapján 7 típust különít el,¹⁸ többek között: az ún. *tiszta* adóparadicsomokat (ahol a jövedelmet és a tőkenyereséget nem adóztatják meg), ahol a

¹⁴ A Tax Justice Network egy 2003-ban létrejött független agytröszt (*think tank*), amelynek célja az igazságos adórendszer alkalmazásának szükségességére felhívni a világ kormányait. Kritikájuk középpontjában az adóparadicsomok állnak. Rendszerszintű változásra törekednek. Tevékenységük alapvetően kutatásra és tanácsadásra épül. Előbbi tekintetében kiemelten foglalkoznak az igazságos adórendszer és az emberi jogok kapcsolatával, a lefelé tartó versengés (*race to the bottom*) problematikájával, valamint a pénzügyi titoktartással. Számos nemzetközi szervezettel működnek együtt, úgymint az Offshore Watch, a Eurodad vagy az Oxfam. További részletekért ld. a szervezet honlapját: <https://www.taxjustice.net/>

¹⁵ Richard MURPHY: Out of sight. *London Review of Books*, vol. 33., no. 8. (2011) 21. <http://www.lrb.co.uk/v33/n08/richard-murphy-ii/out-of-sight>

¹⁶ Jules HENDRIKSEN: The role of offshore tax havens in the international tax system. *Análise Europeia*, vol. 1., no. 2. (2016) 47–50. http://www.apecuropeus.com/uploads/6/6/3/7/66379879/hendriksen_jules_2016.pdf

¹⁷ Palan RONEN – Richard MURPHY – Christian CHAVAGNEUX: *Tax Havens. How globalization really works*. Ithaca, Cornell University Press, 2009. 146.

¹⁸ Sorina BOTIS: Features and advantages of using tax havens. *Bulletin of the Transilvania University of Braşov, Series V: Economic Sciences*, vol. 7., no. 2. 2014. http://webbut.unitbv.ro/BU2013/2014/Series_V/BULETIN%20V/IV-02_BOTIS.pdf

jövedelmet lokális alapon adóztatják meg (a határon átnyúló kereskedelemről származó nyereség adómentes), valamint ahol kedvező elbánásban részesítik az offshore és a holding cégeket. Ezzel szemben Gregory Rawlings más megközelítéssel élve megkülönbözteti az adóparadicsomoktól az olyan államokat, ahol a hazai adóköteles gazdasági tevékenységet élesen elválasztják a nemzetközi, az adott államban illetőséggel nem rendelkező vállalatok beruházásaitól, amelyek adómentességet élveznek. Ez utóbbiakat *non-tax haven*-nek nevezi, ahová szerinte többek között Hollandia, Szingapúr, Luxemburg, Írország és Nagy-Britannia sorolható. Álláspontja szerint ezek az adórendszerek csak bizonyos esetekben viselkednek úgy, mint egy adóparadicsom, de így is az egyik legnagyobb kihívást jelentik a hagyományos adópolitikát folytató országok számára.¹⁹

A fentiek alapján úgy tűnik, hogy az egyes államoknak és a nemzetközi szervezeteknek eltérő gazdasági és politikai érdekeik vannak,²⁰ amelyek megnehezítik egy univerzális definíció elfogadását. Számos ország ugyanis továbbra is arra törekszik, hogy minél több nagyvállalatot vonzzon magához.

Nem meglepő tehát, hogy az Európai Unió 2017-ben, a Panama-akták²¹ nyomán – az Európai Bizottság kezdeményezésére – elfogadott²² első feketelistáját²³ több szervezet is súlyos kritikával illetve annak részrehajlása miatt. Az Oknyomozó Újságírók Nemzetközi Konzorciuma például rávilágított arra, hogy a listáról²⁴ több fontos

¹⁹ RAWLINGS i. m. 656.

²⁰ Például egyes országok az adórendszerük segítségével kívánják tőkét bevonítani, valamint a fejlett országoknak sokkal több bevételük van immateriális javakból, mint a feltörekvőknek. Emellett szintén idetartozik az is, hogy egyes üzleti csoportok – különösen a US Council for International Business – határozottan ellenzik az állandó telephelyre vonatkozó szabályok felülvizsgálását, mivel az szerintük sérti a jogbiztonságot. Így nem véletlen, hogy az USA is gyanakodva figyeli az Európai Bizottság hadjáratát az állami támogatásokkal szemben, amely során már több amerikai vállalat gyakorlatát is jogsértőnek találta a testület. Erről bővebben ld. Corporate tax avoidance by multinational firms, Library Briefing. *Library of the European Parliament*, 23/09/2013., 5. [http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2013/130574/LDM_BRI\(2013\)130574_REV1_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2013/130574/LDM_BRI(2013)130574_REV1_EN.pdf); illetve The European Commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings. *U.S. Department of the Treasury, White Paper*, August 24, 2016. <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>

²¹ Erről részletesen ld. Bastian OBERMAYER – Frederik OBERMAIER: *The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money*. London, Oneworld Publications, 2016.

²² The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Brussels, 5 December 2017 (OR. en), 15429/17, FISC 345 ECOFIN 1088 <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>

²³ A feketelista célja, hogy a tisztességtelen adókedvezményeket és indokolatlan titkosítást alkalmazó országok módosítsák politikájukat az idevonatkozó uniós szabályozásnak megfelelően. Ezzel kapcsolatban érdemes megemlíteni, hogy egy szűrkelista is készült. Ide azok az országok kerültek fel, amelyeket az EU felszólított, hogy változtassanak adópolitikájukon. Erről bővebben ld. Cécile REMEUR: Listing of tax havens by the EU. *European Parliamentary Research Service*, PE621.872–May 2018. <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147412/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>

²⁴ A lista elkészítése során az alábbi kritériumokat vették figyelembe: adózás átláthatósága, tisztességes adójogszabályok és az OECD adóoptimalizálás korlátozására vonatkozó rendelkezéseinek betartása. A listára az alábbi entitások kerültek fel: Amerikai Szamoa, Bahrein, Barbados, Grenada, Guam, Dél-Korea, Makaó (Kína részeként), Marshall-szigetek, Mongólia, Namíbia, Palau, Panama, Saint Lucia, Szamoa, Trinidad és Tobago, Tunézia, Egyesült Arab Emírségek.

offshore központ is hiányzik. Itt elsődlegesen a Brit Tengerentúli Területekről van szó, úgy mint Bermuda, Kajmán-szigetek és a Brit Virgin-szigetek.²⁵ A Tax Justice Network vezérigazgatója, Alex Cobham szerint az Európai Unió komoly lehetőséget hagyott ki, hogy fellépjen a tagországokat fenyegető adóelkerüléssel és adócsalással szemben. Hangsúlyozta továbbá, hogy a lista elkészítése során – az eredeti tervekkel ellentétben – nem az objektivitás volt a döntő, hanem a politikai szempontok. Az Oxfam segélyszervezet viszont ennél is tovább ment: saját feketelistát készített, melyen 35 Európai Unión kívüli ország mellett négy uniós tagállam is felkerült: Írország, Málta, Hollandia és Luxemburg. A kritikák megalapozottságát jól mutatja, hogy Pierre Moscovici uniós biztos is elismerte, hogy habár a lista jelentős előrelépést jelent, de továbbra sem elegendő a világméretű adócsalás elleni fellépéshez.²⁶ Érdekes itt megemlíteni, hogy 2019 márciusában a listát frissítették,²⁷ melynek következtében 7, korábban a sűrke-listán szereplő ország – Aruba, Belize, Vanuatu, Fidzsi-szigetek, Omán és Dominikai Köztársaság – került fel²⁸ a 15 országot tartalmazó feketelistára. Azonban ez továbbra sem tekinthető teljesnek: olyan uniós, a nemzetközi szakirodalomban adóparadicsomnak minősülő ország hiányzik róla, mint Ciprus, Luxemburg, Málta vagy Írország. Ráadásul az új lista a világ öt legrosszabb adóparadicsomának számító országot már nem is tartalmazza: Panamát, Hong Kongot, Man-szigetet, Guernseyt és Jerseyt. Ennek fényében nem meglepő, hogy az Oxfam segélyszervezet ismételten kritikával illette az uniós döntéshozókat és felszólította őket, hogy a jelenleg használt kritériumok és monitoringozási eljárás helyett olyan eljárásra lenne szükség, amely valamennyi létező adóparadicsomot számba tudna venni.²⁹

Másodsorban a kettős adóztatás elleni küzdelem is elősegítheti az adóparadicsomok kialakulását.³⁰ A probléma gyökerei a globalizációhoz, illetve a tőke áramlása előtti akadályok fokozatos megszűnéséhez köthető. A nemzetközi vállalatok ugyanis azzal szembesültek, hogy egyszerre több országban is adófizetési kötelezettségük keletkezik, ami veszélyezteti a nyereségüket, illetve a versenyképességüket. Ez pedig könnyen konfliktusokhoz vezethet az érintett országok között. Éppen ezért az európai országok

²⁵ Utóbbi tekintetében érdemes kiemelni a Mossack Fonseca ügyvédi iroda esetét, ahol az általa 1970 és 2015 között alapított cégek felét a szigeteken jegyeztették be, s a Panama-papírok botrányába is belekeveredett. Az ügy háttéréről részletesen: Will FITZGIBBON: New Panama Papers Leak Reveals Firm's Chaotic Scramble to Identify Clients, Save Business Amid Global Fallout. *International Consortium of Investigative Journalists*, June 20, 2018. <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/new-panama-papers-leak-reveals-mossack-fonsecas-chaotic-scramble/>

²⁶ Cecile S. GALLEGO: But where is Bermuda, Luxembourg? New EU 'blacklist' omits major tax havens. *International Consortium of Investigative Journalists*, December 5, 2017. <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/bermuda-luxembourg-new-eu-blacklist-omits-major-tax-havens/>

²⁷ The revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Brussels, 12 March 2019. (OR. en) 7441/19, FISC 169 ECOFIN 297, <https://www.consilium.europa.eu/media/38450/st07441-en19-eu-list-oop.pdf>

²⁸ Questions and answers on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions. *European Commission – Fact Sheet*, Brussels, 12 March 2019. http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-1629_en.htm

²⁹ EU's tax havens blacklist 'more like a whitewash'. *Oxfam International*, 12 March 2019. <https://www.oxfam.org/en/pressroom/reactions/eus-tax-havens-blacklist-more-whitewash>

³⁰ HENDRIKSEN i. m. 50.

már a 20. század elején kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket kötöttek egymással.

Ennek során arra az alapvető kérdésre kellett választ adni, hogy az adóilletékesség vagy a jövedelem forrása alapján kerüljön-e sor az adófizetési kötelezettség megállapítására. Előbbit a fejlett országok – a rendelkezésre álló tőke mennyiség miatt – szorgalmazták, míg utóbbit a fejlődők. Tekintettel az alapvető érdekellentétekre, a kérdés napjainkra sem dőlt el véglegesen: az adóilletékesség pártján álló OECD Modellegyezmény³¹ szemben megszületett az ENSZ Modellegyezménye,³² amely a fejlődő országok érdekeit szem előtt tartva a jövedelem forrását veszi alapul. Emellett általános szabályként lefektették, hogy amennyiben a jövedelem forrása szerinti ország részben vagy teljes mértékben adóztat, akkor az adóilletékesség szerint államnak mentességet kell biztosítania.

Az egyezmények révén megteremtődtek a kettős adóztatás elleni fellépés lehetőségei, amiből további komparatív előnyök is származtak pl. adminisztratív költségek csökkentése, jogbiztonság, külföldi közvetlen befektetések (FDI) elősegítése, határon átnyúló gazdasági tevékenységek erősítése stb. Ugyanakkor viszont az ellentmondásos nemzeti adójogszabályok, valamint az egyezményekben rejlő kiskapuk megteremtették annak a lehetőségét is, hogy a multinacionális cégek különböző módon kijátszassák a rendszert. Például, amennyiben az adott egyezményben részes felek eltérő adókulcsokat alkalmaznak a jövedelemadó tekintetében, akkor a cég adótervezéssel könnyen elérheti, hogy adóalapját a lehető legalacsonyabb szintre csökkentse.³³ Továbbá az adóoptimalizáció hiánya miatt előfordulhat, hogy határon átnyúló tranzakciók esetében a cégnek egyik államban sem kell adót fizetni. S akkor még nem is beszéltünk a vállalatok bonyolult szervezeti felépítéséről, valamint arról, hogy szabadon eldönthetik azt, hogy hol legyen a székhelyük.³⁴ A helyzetet pedig csak nehezíti, hogy egyes országok kifejezetten olyan egyezségekbe mentek bele a multinacionális vállalatokkal, melynek következtében azok szélsőséges esetekben akár adómentességet is szerzhetnek. E tekintetben Luxemburg élen jár,³⁵ s a későbbiek során elemzésre kerülő McDonalds ügyben majd látni fogjuk, hogy az érintett multinacionális vállalat leányvállalatának gyakorlatilag adót sem kellett fizetnie.

Végezetül a nemzetközi adórendszer hiánya is hozzájárulhat az adóparadicsomok kialakulásához. Ennek az az oka, hogy minden egyes országnak saját adórendszere

³¹ Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital [as they read on 21 November 2017], <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

³² United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

³³ Peter HUBA: The role of double tax conventions in international tax law. *Journal of Interdisciplinary Research*, vol. 3., no. 1. (2013) 50–53. http://www.magnanimitas.cz/ADALTA/0301/papers/A_huba.pdf

³⁴ OTTO et al. i. m. 13–14.

³⁵ Ld. pl. Jim BRUNSDEN: LuxLeaks: Luxembourg's response to an international tax scandal. *Financial Times*, June 23, 2017. <https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3>; illetve Daniel HEMEL: What's the matter with Luxembourg? Review of the hidden wealth of nations: The Scourge of Tax Havens, by Gabriel Zucman, University of Chicago Press, 2015. *The new Rambler*, 13 January 2016. <https://newramblerreview.com/book-reviews/economics/what-s-the-matter-with-luxembourg>

van, amelyen belül eltérő adókulcsokat alkalmaz,³⁶ sokszor arra törekedve, hogy kedvezzen a nagy multinacionális vállalatoknak. Utóbbi kapcsán már a bevezetőben említettük, hogy kíméletlen (adó) verseny folyik a nemzetközi befektetésekért, amelyek a globalizáció és a tőke áramlása előtti akadályok megszűnése következtében nincsenek kötve az adott országhoz: kedvezőtlen feltételek esetén bármikor távozhatnak. Az államok pedig számos alkalommal – a vállalatok mérete és befolyása folytán is³⁷ – fel sem kívánnak lépni a nagyvállalatokkal szemben. Sőt, a pozitív makrogazdasági hatások reményében lemondanak arról, hogy a közteherviselésben való arányos részvételt kikényszerítsék. E tekintetben fontos megemlíteni, hogy 1980 és 2015 között a társasági adó mértéke 40%-ról 25%-ra csökkent, s ha ez a folyamat tovább folytatódik, akkor 2052-ben már nem kell ezt az adónemet megfizetniük a nagyvállalatoknak. Ebben Európa vezető szerepet vállal, egy friss felmérés kimutatta, hogy 12 kormány hajtott végre adócsökkentést a közelmúltban vagy tervez az elkövetkező években.³⁸

Az előbb elmondottak pedig azt eredményezik, hogy a multinacionális vállalatoknak számos lehetőségük nyílik arra, hogy – az adórendszerek alapvető elveivel és céljaival szemben – adóelkerülést vagy akár adócsalást folytassanak. Ennek kapcsán hangsúlyoznunk kell, hogy amíg az előbbi a jog adta kereteken belül törekszik a fizetendő adó összegének csökkentésére (pl. adóoptimalizálás), addig az utóbbi jogellenes magatartásokat takar, így például az adóköteles jövedelmet csak részben vallják be. Azonban sajnos sok esetben nem egyszerű a határvonalat meghúzni: igen széles tehát a szürke zóna.³⁹ Itt olyan tevékenységekre kell gondolni, amelyek olyan jogi ellentmondásokat és kiskapukat igyekeznek kihasználni, amelyekkel a jogalkotó nem is számolt. Ez a terep elsődlegesen az adótanácsadóké és az adószakértőké.⁴⁰ Összességében véve tehát találó John Christensennek, a Tax Justice Network alapítójának és igazgatójának a megfogalmazása:

„Az adóelkerülési gyakorlatok során zömmel joghézagokat használnak ki, amelyek aláássák a jogbiztonságot és a demokráciát. Annak ellenére, hogy ez papíron törvényesnek minősül, nagyon szürke és homályos terület, ami erőteljesen hozzájárul a napjainkban tapasztalható gazdasági egyenlőtlenséghez.”⁴¹

³⁶ Erről bővebben ld. pl. Daniel BUNN: Corporate tax rates around the world. 2018. <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-world-2018/>

³⁷ Erről bővebben ld. pl. John Gerard RUGGIE: Multinationals as global institution: Power, authority and relative autonomy. *Regulation & Governance* vol. 12., no. 3. (2018) 317–333. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/rego.12154>; illetve Ondabu Ibrahim TIRIMBA – George Munene MACHARIA: Economic impact of mncs on development of developing nations. *International Journal of Scientific and Research Publications*, vol. 4., no. 9. (2014) <http://www.ijsrp.org/research-paper-0914/ijsrp-p33105.pdf>

³⁸ *Tax Games* i. m. 8.

³⁹ Erről bővebben ld. Allison CHRISTIANS: Distinguishing tax avoidance and evasion: why and how. *Journal of Tax Administration*, vol 3., no. 2. (2017) <http://jota.website/index.php/JoTA/article/download/141/106>

⁴⁰ OTTO et al. i. m. 13.

⁴¹ HENDRIKSEN i. m. 46–47.

A fentiek nyomán adódik a kérdés: vajon milyen pozitív makrogazdasági hatásokban reménykednek az államok és ezek mennyiben reálisak?

Ennek kapcsán a leggyakrabban hangoztatott érvek közé tartozik a gazdasági növekedés és a külföldi beruházások elősegítése, valamint az adott ország nemzetközi kereskedelemben betöltött szerepének megerősítése. Egyesek szerint például az alacsonyabb adók szükségszerűen magasabb bérekhez és alacsonyabb termékárakhoz vezetnek. Mindez jól mutatja azt, hogy az érintett kormányok abból indulnak ki, hogy a nemzetközi tőke beáramlása hozzájárul a munkahelyek létrejöttéhez, valamint a humántőke fejlődéséhez. Ellenkező esetben viszont, ahogy azt már korábban is említettük, attól tartanak, hogy tőkekiáramlással kell szembenéznük, melynek nyomán az ország gazdasági helyzete megrendülhet vagy akár recesszió is bekövetkezhet.⁴²

Jól látszik tehát az a kettősség, ami a kormányzati célok mögött valójában rejlik. Ez különösen a fejlődő országok tekintetében figyelhető meg, ahol abban bíznak, hogy a bőkezűen nyújtott adókedvezmények fényében a befektetők figyelmen kívül hagyják a politikai instabilitást, a bizonytalan gazdasági környezetet, valamint a gyenge infrastruktúrát. A szubszaharai régióban például 1980-ban még egyetlen speciális gazdasági övezet sem létezett, azonban 2005-re már az érintett országok felében megtalálható volt. Ezzel párhuzamosan 40%-ról 80%-ra nőtt azon országok aránya, ahol a kormányok valamilyen típusú adókedvezményt biztosítottak. Tanzánia például éves jövedelme 10%-áról (672 millió dollárt) mondott le ennek érdekében 2012–2013-ban, ami egyenértékű az ország egészségügyi kiadásával.⁴³ Kenya pedig a letelepedő külföldi vállalatoknak 10 évnyi adómentességet garantál.⁴⁴ Az érintett országok mindezt annak ellenére teszik, hogy az OECD, az ENSZ, az IMF és a Világbank is felhívta a figyelmet az adóverseny káros hatásaira. A Világbank egy 2013-as felmérésében egyenesen arra világított rá, hogy a befektetők 90%-a kedvezmények biztosítása nélkül is beruházott volna Kelet-Afrikában. Ráadásul a magasabb bérekben való reménykedés illúzió csupán: ugyanis hiába fizetnek kevés adót a multinacionális vállalatok, a munkabérek ezzel szemben alacsony szinten maradnak.⁴⁵ Így megállapíthatjuk, hogy önmagukban véve az adókedvezmények nem vonzzák a beruházásokat. Sőt hátrányosabb helyzetbe hozzák a hazai vállalatokat a külföldiekkel szemben,⁴⁶ s arra kényszerítik a kormányokat, hogy a kieső adóbevételeket például a fogyasztókra kivetett áfa emelésével pótolják.⁴⁷

Összességében véve tehát azt mondhatjuk, hogy a fejlődő országoknak az adóparadicsomi lét különösen káros. Éppen ezért fel kellene hagyniuk ezzel a gyakorlattal, s helyette ezeket a pénzüsszegeket infrastruktúrafejlesztésre, valamint a beruházási környezet javítására kellene fordítaniuk. Mindez annál is inkább így van, mivel kimutatták, hogy a fejlődő országok számára kétszer fontosabbak a nemzetközi

⁴² HENDRIKSEN i. m. 51.

⁴³ *Tax avoidance* (2015) i. m. 7.

⁴⁴ HENDRIKSEN i. m. 51.

⁴⁵ *Tax Games* i. m. 15.

⁴⁶ *Tax avoidance* (2015) i. m. 7.

⁴⁷ Erről bővebben ld. HENDRIKSEN i. m. 54., illetve *Tax Games* i. m. 15.

vállalatok megadóztatásából származó bevételek, mint a fejlettek esetében.⁴⁸ Utóbbiaknak tehát jóval kevesebb veszíteni valójuk van, sőt bizonyos esetekben kifejezetten hasznot húzhatnak abból, ha különféle titkos megállapodásokat kötnek a multinacionális vállalatokkal. E tekintetben az európai – azon belül az uniós – országok kiemelkednek.⁴⁹ Ugyanakkor viszont ez közel sem jelenti azt, hogy ezeknek a megállapodásoknak pozitív hatásuk lenne a gazdaságra. Daniela Iuliana Radu például arról ír, hogy ennek kifejezetten negatív hatása van az uniós tagállamok költségvetésére, valamint az Európai Unió saját forrásaira. Többek között sérül a tisztességes és transzparens adóztatás elve, versenytorzító hatással jár, továbbá súlyosan kihat a belső piac működésére is. Számításai szerint az uniós költségvetés éves szinten 250 milliárd eurót veszít, ami több mint az uniós GNP 2%-a.⁵⁰

S hogy mi lehetne a megoldás? Gabriel Zucman szerint egyrészt szigorú szankciókat kellene alkalmazni a pénzügyi bűncselekményeket elkövető vállalatokkal és országokkal szemben. Ennek kapcsán megjegyzi, hogy habár az elmúlt öt év során olyan nagy bankoknak kellett büntetést fizetniük, mint a Credit Suisse vagy a HSBC, mindez nem bizonyult hatékonynak: az érintett pénzügyi óriások ugyanis ezeket az összegeket bekalkulálták a működési költségeikbe. Éppen ezért csak az elrettentő szankciók hozhatnak eredményt, mint például a banki engedélyek visszavonása. Másrészt transzparenciára van szükség, ami egy globális pénzügyi regiszterben ölthetne testet, ahol a multinacionális vállalatok ingatlanjait, illetve pénzügyi biztosítékaikat lehetne nyilvántartani. Később szerinte ez ki kellene terjeszteni a pénzügyi eszközökre is.⁵¹

3. A luxemburgi adóparadicsom

A fentiek fényében üdvözlendőnek és indokoltnak tűnik, hogy az Európai Bizottság vizsgálatot indított a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezményeket illetően. E tekintetben pedig Luxemburgot – különösen a LuxLeaks botrány fényében – kiemelt figyelem övezi. Mindez pedig tanulmányunk szempontjából is fontos, mivel a McDonald's – Luxembourgban adóilletőséggel rendelkező – európai leányvállalatának biztosított feltételes adómegállapítások elleni bizottsági fellépésre éppen az imént említett LuxLeaks botrány után közvetlenül került sor.

Habár Luxemburgot hivatalosan nem sorolják az adóparadicsomok közé,⁵² s az ország vezetése is határozottan cáfolja ezt,⁵³ a nemzetközi szakirodalom jelentős része

⁴⁸ Petr JANSKÝ – Miroslav PALANSKÝ: Estimating the Scale of Profit Shifting and Tax Revenue Losses Related to Foreign Direct Investment. <https://ecpr.eu/Filestore/PaperProposal/6439202f-3956-4bcc-8e43-02733e51280a.pdf>

⁴⁹ *Tax Games* i. m. 17-20.

⁵⁰ Daniela Iuliana RADU: Tax havens impact on the world economy, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol. 62., (2012) 398-402.

⁵¹ Gabriel ZUCMAN: Fueling Inequality. *Süddeutsche Zeitung*, 09 November 2017. <https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/wirtschaft/tax-havens-fuel-inequality-el68550/>

⁵² Ld. pl. a korábban már említett uniós feketelistát.

⁵³ Ezzel kapcsolatban ld. pl. Nikolaj NIELSEN: Luxembourg not a tax haven, claims PM. *EUobserver*, 28 Jun 2017. <https://euobserver.com/justice/138368>; illetve Brendan BAKALA: Luxembourg's ambassador

viszont annak tekinti. Gregory Rawlings például úgy jellemzi az országot, mint az adóparadicsomok archetípusát, ami eddig több száz multinacionális vállalatnak nyújtott adókedvezményt, illetve kötött velük titkos megállapodást, melynek révén ezek nemcsak a 29%-os luxemburgi társasági adó alól mentesültek, hanem az anyaországukban sem kellett adót fizetniük.⁵⁴ Gabriel Zucman hozzáteszi, hogy minden bérként kifizetett euró után a vállalatok Luxemburgban 3,5 euró profitra tesznek szert.⁵⁵ Stephen E. Shay – a Harvard Jogi Egyetem nemzetközi adózást oktató professzora, illetve az amerikai pénzügyminisztérium korábbi adóügyekkel foglalkozó munkatársa – szerint pedig „a Nagyhercegség elképesztő rugalmasságát mutatja, hogy olyan adócsökkentési sémát hozott létre, ami – többek között a feltételes adómegállapítás eszközét is bevetve – egyedülálló. Egy varázslatos tündérország.”⁵⁶ Vajon tényleg megalapozottak ezek az állítások? Az elkövetkezőkben ennek járunk utána.⁵⁷

Előljáróban érdemes kiemelni, hogy Luxemburg – mint offshore pénzügyi központ – sajátos helyzetben van, ami több tényezőnek is köszönhető. Egyrészt Európa legfejlettebb részén található, történelmi hagyományai vannak a politikai stabilitásnak, valamint az Európai Unió alapító tagja is. Másrészt ebből kifolyólag hihetetlenül kedvező hozzáférése van az európai piacokhoz, illetve az európai gazdasági elit – saját érdekénél fogva – is támogatja. Ez utóbbi pedig megvédi az országot az olyan – többnyire külföldi – törekvésektől, amelyek e privilegizált státusz megszüntetését szorgalmazzák. Nem véletlen tehát, hogy a Tax Justice Network sokáig az országot *Hálcsillagnak* nevezte, mivel hosszú időn keresztül ellenállt az európai transzparencia kezdeményezéseknek.

Az adóparadicsomi gyökerek egészen 1929-ig nyúlnak vissza, amikor a hatóságok lehetővé tették, hogy a multinacionális vállalatok úgy alapíthassák meg leányvállalataikat, hogy többek között a tőkenyereségadót sem kell megfizetniük. Habár az ebben rejlő adóelkerülési lehetőséget a vállalatok hamar felismerték, csak az 1960-as években kezdett igazán megerősödni a pénzügyi szektor Luxemburgban, ami a Eurobond kötvényeknek volt köszönhető. Ezt követően pedig az 1981-ben elfogadott banktörvény megszigorította a banktitkot, ami arra kötelezte a bankárokat, hogy az ügyfelekkel kapcsolatos információkat tartsák titokban, formalizálva ezzel a korábban már kialakult gyakorlatot.

Ennek nyomán viszont a pénzügyi szektor a luxemburgi GDP-nek már 1981-re meghatározó elemévé vált, amely lehetővé tette, hogy napjainkra az ország a befektetési alapok második legnagyobb otthona legyen az USA után, aminek közel 3,8 trillió euró az értéke. Mindez pedig finoman szólva sem kis teljesítmény egy olyan országtól,

sends letter to Illinois House leaders. *Illinois Policy*, March 31, 2017. <https://www.illinoispolicy.org/luxembourgs-ambassador-sends-letter-to-illinois-house-leaders/>

⁵⁴ RAWLINGS i. m. 666.

⁵⁵ ZUCMAN i. m.

⁵⁶ Leaked Documents Expose Global Companies' Secret Tax Deals in Luxembourg. *International Consortium of Investigative Journalists*, November 5, 2014. <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg/>

⁵⁷ Itt elsődlegesen az alábbi forrásra támaszkodunk: Financial secrecy index 2018. *Tax Justice Network*, <http://www.financialsecrecyindex.com/PDF/Luxembourg.pdf>

ami kb. akkora, mint Komárom-Esztergom megye és lakosainak száma nem sokkal több mint félmillió fő.⁵⁸ Azonban ez még közel sem minden. Ugyanis Luxemburg az Eurózána legfontosabb magánbanki és vagyonkezelési központja is: 143 bank közel 800 milliárd euró értékben tart itt eszközöket, likviditást biztosítva a – főként külföldi – tulajdonosoknak. Emellett a világ harmadik legnagyobb *hedge fund* központja a Kajmán-szigetek és Delaware (USA) után.

Az eddig elhangzottak fényében igencsak meglepő lenne, ha a pénzügyi szektornak nem lenne befolyása az ország felett. Nos, e tekintetben azt mondhatjuk, hogy az államot valósággal foglyul ejtették: hosszú ideig egyáltalán nem volt a pénzügyi szektornak ellenfele. A politikai szereplők ugyanis sokkal jobban figyeltek a befektetők igényeire, mint a közvéleményre. A helyzetről sokat elmond, hogy a Luxemburgi Bankárok Egyesülete egyik alkalommal egyenes úgy fogalmazott, hogy Luxemburg egyik erőssége, hogy könnyen el lehet jutni a döntéshozókhoz. Mindez pedig azt mutatja, hogy a pénzügyi szektor teljesen összefonódott a politikai szférával (a Keresztény Szocialista Néppárttal), sőt egyes vélemények szerint sokkal mélyebb a beágyazottsága az országban: már az emberek gondolkodására is kihat. Ennek kapcsán érdemes utalni Mike Mathias zöldpárti politikusra, aki szerint az emberek félnek kritikát megfogalmazni a pénzügyi szektorral szemben. Ez utóbbi nem véletlen, hiszen előfordult már, hogy emiatt az illető nehéz helyzetbe került.⁵⁹ Például 2008-ban Arlette Chabotnak, a France 2 információs igazgatójának nyilvános bocsánatkérőlevelet kellett írnia, mivel a televízió egyik programjában kritizálták a Luxemburg által alkalmazott pénzügyi titkosítást. 2009-ben pedig egy civil szervezet egy kritikus hangvételű tanulmányban az ország adóparadicsomi jellegére hívta fel a figyelmet. Az érintettekkel szemben olyan kemény fellépést tanúsított Jean-Claude Juncker, akkori luxemburgi miniszterelnök, hogy még a tanulmányt is kénytelenek voltak visszavonni egy héten belül.

Az elmúlt években azonban változás állt be, amiben jelentős szerepet játszottak a különböző botrányok is, melyek közül az egyik legnagyobb horderejű az ún. LuxLeaks volt.⁶⁰ Ennek következtében az ország 2013 és 2015 között több transzparenencia kezdeményezéshez is csatlakozott. 2017-ben pedig aláírta az OECD BEPS akciótervet,⁶¹ amely kapcsán nem tett sok fenntartást. Ezen kívül módosították a feltételes adómegállapítással kapcsolatos szabályozást, melynek értelmében egy *ruling*⁶² ezután

⁵⁸ Ennek kapcsán érdemes megemlíteni, hogy a munkaképes lakosság 70%-át külföldiek teszik ki, ami szintén jól illeszkedik az ország adóparadicsomi jellegéhez. Részletesen: <http://luxembourg.public.lu/en/le-grand-duche-se-presente/luxembourg-tour-horizon/population-et-multiculturalite/>

⁵⁹ Érdemes ennek kapcsán megemlíteni, hogy a hivatali titok megsértése börtönbüntetéssel jár.

⁶⁰ Ezzel kapcsolatban ld. az 5. sz. lábjegyzetet.

⁶¹ Action plan on base erosion and profit shifting, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

⁶² Feltételes adómegállapítás – másnéven *ruling* – keretében az adóhatóságok – az adózó kérelmére – megerősítő levél formájában egyértelműsítik az adott vállalkozás számára a társasági adó kiszámításának módját vagy bizonyos speciális adóügyi rendelkezések alkalmazását, mely kizárólag jövőbeli tranzakciókra vonatkozhat. Cél a jogbiztonság megteremtése, valamint a beruházások elősegítése. Ugyanakkor ez alkalmas eszköz arra, hogy az adózó csökkentsze az adóterhét valamint arra is, hogy egyes tagállamok kedvezményben részesítsék a multinacionális vállalatokat. Erről részletesen ld. Pulling the plug. How to stop corporate tax dodging in Europe and beyond? *Briefing Note*, March 2015. Oxfam international,

legfeljebb öt évig lesz érvényes, s a multinacionális cégeknek ezentúl meg kell fizetniük az adminisztratív költségeket is. Ugyanakkor viszont a rendszer tartalmaz egy fontos kivételt is: a 2015. január 1-je előtti rülingkérelmekre a régi szabályozás az irányadó.

Mindazonáltal azonban nem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy a helyzet még messze van attól, hogy kijelentsük azt, hogy a pénzügyi szektor elvesztette volna a befolyását. Ennek alátámasztására elegendő hivatkozni a 2016 decemberében elfogadott társasági adóreformra, melynek következtében 2018-ban az adó mértéke 21%-ról 18%-ra csökkent. Emellett 2017 januárjában a luxemburgi parlament indokolt véleményében éles kritikával illette a közös konszolidált társasági adóalapra (CCTB) vonatkozó bizottsági javaslatot,⁶³ rámutatva többek között a megnövekedett adminisztratív költségekre, illetve a tagállami adópolitikával való összeférhetetlenségére.⁶⁴ Ráadásul a nagyvállalatoknak biztosított feltételes adómegállapítások – azon belül is különösen a transzferárazási megállapodások (APA) – száma továbbra is dinamikusan emelkedik: az Európai Bizottság adatai szerint 2016-ban 599 ilyen megállapodás volt érvényben, szemben a 2013-as 119-cel.⁶⁵

Ez utóbbi adat elsöre meglepőnek tűnik, hiszen az elmúlt években több olyan ügy is volt, ahol az Európai Bizottság megállapította, hogy Luxemburg tiltott állami támogatást nyújtott multinacionális vállalatoknak. Ennek kapcsán elegendő csak gondolnunk az Amazonra,⁶⁶ a Fiatra⁶⁷ vagy az Engiere⁶⁸. Mindazonáltal hamarosan látni fogjuk, hogy a luxemburgi hatóságokat nem igazán rengették meg ezek a döntések, hiszen már régóta változatos módszereket alkalmaznak a multinacionális vállalatoknak biztosított adókedvezményeket illetően, szembe menve a tisztességes adózás elvével, gyakran a törvényesség határait is súrolva. Erre jó példa az elkövetkezőkben részletesen is elemzett⁶⁹ McDonald's ügy.

https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/bn-pulling-plugin-corporate-tax-eu-190315-en.pdf

⁶³ Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) COM/2016/0683 final - 2016/0336 (CNS), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf

⁶⁴ *Tax Games* i. m. 106–109.

⁶⁵ Tove Maria RYDING: Tax 'sweetheart deals' between multinationals and EU countries at record high. <https://eurodad.org/files/pdf/1546881-tax-sweetheart-deals-between-multinationals-and-eu-countries-at-record-high.pdf>

⁶⁶ Commission decision of 4.10.2017 on state aid SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) implemented by Luxembourg to Amazon, C(2017) 6740 final, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/254685/254685_1966181_892_4.pdf

⁶⁷ Commission decision of 21.10.2015 on state aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat, C(2015) 7152 final, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1757564_318_2.pdf

⁶⁸ Commission decision of 20.6.2018 on state aid SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) implemented by Luxembourg in favour of Engie, C(2018) 3839 final, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/266094/266094_2009354_271_2.pdf

⁶⁹ Az ügy kapcsán elsődlegesen az Unhappier Meal – Tax avoidance still on the menu at McDonald's c. tanulmányra hivatkozunk. Forrás: https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2018/05/Unhappier-Meal_FINAL.pdf

4. A McDonald's ügy

A konkrét ügy elemzése előtt célszerű annak jogi hátterét is megvizsgálnunk. Ezzel kapcsolatban fontos kiemelni, hogy annak ellenére, hogy az Európai Unióban – a tagállamok ellenállása miatt⁷⁰ – főszabály szerint továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül, s a Szerződéses rendelkezések közül látszólag kevés foglalkozik az adókkal, a tagállamokat ténylegesen több területen (káros adóversenyt generáló adóintézkedések megszüntetésének kötelezettsége, az uniós szabadságok, állami támogatások joga) is korlátozza az adópolitikájuk kialakítása során.⁷¹ Ezek közül a versenyjog egyik pillérének számító állami támogatások joga érdemel különös figyelmet, mivel az EUMSZ 107. (1) cikke általános tilalmat fogalmaz meg, mely alól csak szűk körben (pl. természeti csapások esetén nyújtott támogatások vagy a fejletlen régiók felzárkózását elősegítő támogatások) enged kivételt. A tagállamok helyzetét tovább nehezíti, hogy nincs annak jelentősége, hogy a kérdéses támogatást milyen formában nyújtották: éppen ezért az egyes tagállami adóintézkedések is vizsgálat tárgyává válhatnak. Ráadásul e területen – az EUMSZ 108. cikke alapján – az Európai Bizottságnak kizárólagos hatásköre van, s folyamatosan vizsgálja, hogy vajon a tagállamok által nyújtott támogatások – beleértve a már hatályban lévőket is – nem minősülnek-e tiltottnak.⁷² Ugyanakkor viszont ahhoz, hogy egy adott adóintézkedés állami támogatásnak minősüljön, az alábbi feltételeknek egyidejűleg kell teljesülniük:

- előny;
- államnak vagy állami forráson keresztül biztosítják;
- szelektív;

⁷⁰ Ezzel kapcsolatban ld. pl. ERDŐS Éva: Az európai adóharmonizáció mint a káros adóverseny elleni fellépés eszköze. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica*, Tomus XXX/1. (2012) 256. http://www.matarka.hu/koz/ISSN_08666032/tomus_30_1_2012/ISSN_0866-6032_tomus_30_1_2012_255-270.pdf; CZAKÓ Dezső: Az Európai Unió adóharmonizációs folyamatainak legfontosabb eredményei és néhány aktuális fejleménye. http://publikaciotar.repositorium.uni-bge.hu/216/1/2011_3_06.pdf 95–96.

⁷¹ Erről részletesen ld. 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. [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.; illetve NYIKOS Györgyi (szerk.): Állami támogatások. Budapest, Dialóg Campus, 2018. 131–153.

⁷² Ezzel kapcsolatban érdemes megjegyezni, hogy főszabály szerint az előzetes engedélyeztetési rendszer elve érvényesül, vagyis a tagállamok az Európai Bizottság jóváhagyásáig nem léptethetik életbe az egyes támogatási programjaikat, mivel az tiltottnak minősülne. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a tagállamok a legkisebb kétség esetén is kötelesek bejelentést tenni, melynek során arra kell törekedniük, hogy az teljes körű legyen. A Bizottság eljárása két szakaszból áll: előzetes, illetve hivatalos vizsgálat. Utóbbira akkor kerül sor, ha a Bizottságnak kétségei támadnak az adott támogatás belső piaccal való összeegyeztethetőségét illetően. Az eljárás végén a testület a pozitív, illetve a negatív határozat (ez esetben a már kifizetett támogatásokat visszafizetési kötelezettség terheli, amely felől a tagállamnak kell intézkednie) mellett azt is megállapíthatja, hogy az adott támogatás nem minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti állami támogatásnak vagy feltételes határozatot hoz: csak a feltételek teljesítése esetén lehet a támogatást végrehajtani. Erről részletesen ld. SZABÓ Marcel – LÁNCOS Petra Lea – GYENEY Laura: *Uniós szakpolitikák*. Budapest, Szent István Társulat, 2013. 81–91.

- az intézkedésnek érinti a tagállamok közötti kereskedelmet, valamint
- torzítja a versenyt vagy azzal fenyeget.

Ez utóbbi tény elsősorban némi könnyebbséget jelenthet a tagállamoknak, azonban úgy tűnik, hogy a Bizottság egyes vizsgálati lépései egymást erősítik. Így jóval nagyobb az esély arra, hogy az olyan adóintézkedéseket, amelyek több ponton is sértik az állami támogatásra vonatkozó szabályokat, végül a Bizottság tiltott támogatásnak minősíti. Ezzel kapcsolatban röviden érdemes kiemelni, hogy a testület az előny fogalmát rendkívül szélesen és gyakran a szelektivitással együtt értelmezi, amelyet a szakirodalomban többen is éles kritikával illetnek.⁷³ Éppen ezért nem meglepő, hogy az elmúlt években a Bizottság több határozata⁷⁴ is viták keresztjébe került. Ez alól – ahogy azt a későbbiek során látni fogjuk – a McDonald's ügy sem képezett kivételt.

A konkrét ügy vonatkozásában előjáróban hangsúlyoznunk kell, hogy a McDonald's a világ legnagyobb gyorsétterem lánc. 2017-ben 37 000 üzletet működtetett, amelyek több mint 90 milliárd dollár forgalmat értek el. Emellett a magánszektorban a második legnagyobb munkáltató 1,9 millió munkavállalóval, akik naponta 70 millió ügyfelet szolgálnak ki világszerte. Ebben pedig kulcsszerepe van a vállalat által alkalmazott franchise-modellnek (vagy másnéven jogbérleti modellnek), melynek értelmében átengedi a szellemi tulajdont a jogbérletbe vevőnek ahelyett, hogy az egyes boltokat közvetlenül irányítaná. Ráadásul, mivel a vállalat nagyon könnyen élhet a szerkezetátalakítás eszközével, elérhető számára az is, hogy a jogdíjakból származó bevétel után ne kelljen adót fizetnie.

A McDonald's által alkalmazott gyakorlatra elsőként egy 2015-ben elkészült jelentés⁷⁵ világított rá, melyet néhány hónap múlva egy újabb⁷⁶ követett, ami a vállalat agresszív adótervezésével foglalkozott. A napvilágra került információk nyomán az uniós intézmények, valamint az egyes tagállami adóhatóságok is ostromolni kezdték a vállalatot. Például 2015 novemberében az Európai Parlament egyik adóügyekben illetékes bizottsága meghallgatást tartott a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatairól, ahol többek között a McDonald's-nak is tettek fel kérdéseket. Azonban a vállalat olyan alapvető információkat sem volt hajlandó megadni, mint azok az országok

⁷³ 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) 37.

⁷⁴ Erre jó példát szolgáltat az amerikai pénzügyminisztérium 2016-ban megjelent elemzése, mely több ponton is kritizálja az Európai Bizottság gyakorlatát, úgymint jogbiztonság sérelme, a vonatkozó nemzetközi normák aláásása. Erről részletesen ld. The European Commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings. *U.S. Department of the Treasury, White Paper*, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>. A német pénzügyminisztérium ide vonatkozó elemzése szintén hasonló kritikával él: Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy, *Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*, 03/2017. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?__blob=publicationFile&v=2

⁷⁵ Unhappy Meal: €1 Billion in Tax Avoidance on the Menu at McDonald's. Feb. 25, 2015. <https://www.epso.org/article/unhappy-meal-%E2%82%AC1-billion-tax-avoidance-menu-mcdonalds>

⁷⁶ Golden DODGES: How McDonald's avoids paying its fair share of tax. May 18, 2015. <http://www.iuf.org/w/?q=node/4224>

tényleges adómértéke, ahol a vállalat működik. Mindezek fényében nem meglepő, hogy a McDonald's Luxemburgban adóilletőséggel rendelkező leányvállalatával, a McDonald's Europe Franchising-gal⁷⁷ szemben az Európai Bizottság – a kedvező adó-elbánás miatt – tiltott állami támogatás címén eljárást indított 2014-ben.⁷⁸ Az előzetes vizsgálat⁷⁹ nyomán a testület arra a következtetésre jutott, hogy a luxemburgi hatóságok által 2009-ben kiadott két feltételes adómegállapítás óta a leányvállalat lényegében véve nem fizetett adót.⁸⁰ Az előbbi ugyanis kimondta, hogy a McDonald's-nak nem kell társasági adót fizetnie Luxemburgban, mivel a profit az USA-ban adókötelesnek számít. Erről a vállalatnak viszont minden évben igazolást kellett benyújtania. A második feltételes adómegállapítás megerősítette a luxemburgi adómentességet, azonban már nem követelte meg a vállalatot, hogy bizonyítékokat szolgáltatson az amerikai (és svájci) adókötelezettségek teljesítéséről. Ez utóbbi lépést az Európai Bizottság ugyanakkor úgy ítélte meg, hogy ezzel a luxemburgi hatóságok szelektív előnyt biztosítottak a vállalatnak, mivel tudtak arról, hogy az nem fizet adót az USA-ban. Ezt az elképzelést ráadásul az is alátámaszthatta, hogy a feltételes adómegállapítást közvetlenül azelőtt a nyilvános bejelentés előtt kérte, melyben jelezte, hogy átalakítja a struktúráját. Ennek keretében a vállalat az európai központját Genf-be helyezte át, amellyel kiaknázhatta a svájci adójogszabályok szellemi tulajdonra vonatkozó kedvező rendelkezéseit.⁸¹

A McDonald's – és a luxemburgi hatóságok – a felhozott vádakkal szemben arra hivatkozott, hogy habár az amerikai jog szerint az ottani részleg nem minősül állandó telephelynek, addig a luxemburgi jog szerint igen, ezért a Luxemburg–USA kettős

⁷⁷ A leányvállalatnak 2 részlege van, amelyek közül az egyik az USA-ban, míg a másik Svájcban található. Míg az előbbi szinte semmilyen érdemleges tevékenységet nem végez, még munkavállalói sincsenek, addig az utóbbi korlátozott tevékenységet folytat a *franchise* (jogbérleti)-jogosultságokkal kapcsolatban. Ennek ellenére 2009-ben az anyavállalattól megszerzett jogbérleti jogosultságok rögön az amerikai részleghez lettek csoportosítva. Mindez azt eredményezte, hogy az uniós, orosz és ukrán piacokon működő – jogbérletbe vevő – gyorséttermi láncolatról érkező jogdíjak Luxemburgból a svájci részlegen keresztül az amerikaihoz kerültek.

⁷⁸ Az EUMSZ 107. cikke értelmében ugyanis az állami támogatás bármilyen formában megvalósulhat. Habár az uniós jog továbbra is az adószuverenitás elvét vallja, a tagállamok nem folytathatnak olyan adópolitikát, ami a belső piac integritását veszélyeztetné. A kormányok által biztosított adókedvezmények viszont éppen ezzel mennek szembe, amikor szelektív módon előnyben részesítik a különböző multinacionális vállalatokat. Erről részletesen ld. Isabelle RICHELLE – Wolfgang SCHÖN – Edoardo TRAVERSA: *State Aid Law and Business Taxation*. Berlin Heidelberg, Springer Verlag, 2016.; illetve Kristen Leigh PURCELL: *State Aid: How Economic Development Trumps Tax Revenue*. https://trace.tennessee.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3198&context=utk_chanhonoproj

⁷⁹ Alleged aid to McDonald's, State aid SA. 38945 (2015/C) (ex 2015/NN) – Luxembourg, C(2015) 8343 final http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/261647/261647_1756438_84_2.pdf

⁸⁰ A vállalat pénzügyi számlái arról tanúskodnak, hogy míg 2009-ben közel 31%-kal adózott, addig 2010-ben már csak 8,2%-kal, s az azt követő években ez a szám fokozatosan 1% alá süllyedt. Ezáltal 1,5 milliárd euró adóbevételről estek el az európai kormányok. Erről részletesen ld. Unhappier Meal – Tax avoidance still on the menu at McDonald's. 7–8. https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2018/05/Unhappier-Meal_FINAL.pdf

⁸¹ Julia KOLLEWE: McDonald's to move European head office to Switzerland. *The Guardian*, 13 Jul 2019. <https://www.theguardian.com/business/2009/jul/13/mcdonalds-headquarters-move-geneva>

adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény⁸² értelmében jogszerűen mentesítették azt az adófizetési kötelezettség alól.

Az Európai Bizottság azonban vitatta az egyezmény luxemburgi értelmezését, többek között azt, hogy a luxemburgi jog szerint az amerikai részleg állandó telephelynek minősül. Ehelyett arra mutatott rá, hogy a McDonald's a többi belföldi illetőségűnek minősülő vállalathoz képest hasonló ténybeli és jogi helyzetben van, ennek ellenére mégsem kellett adót fizetnie. Ez pedig szelektív előnyt feltételez.

Az Európai Bizottság továbbá hangsúlyozta, hogy a Luxemburg–USA kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 25. cikke sem ad arra lehetőséget, hogy a hatóságok mentesítsék a McDonald's nyereségét, ha az USA nem él az adóztatás jogával. A Bizottság érvei alátámasztására egyrészt hivatkozott az egyezmény szellemiségére, valamint az OECD Adózási Modellegyezményére és annak Kommentárjára⁸³ is. Mindezt annak ellenére, hogy az érintett egyezményt 1999-ben kötötték meg, míg a Kommentár csak 2000-ben született meg, s nem tartalmazott utalást az elfogadását megelőzően kötött egyezményekből származó anomáliák orvoslására. Ezzel szemben a hatóságok szerint a 25. cikk nem írja elő, hogy a mentesítés attól függ, hogy a bevételeket az USA-ban ténylegesen megadóztatják-e.

A fentiek alapján látszik, hogy a felek között vita robbant ki az egyezmény értelmezése körül. Amíg a luxemburgi hatóságok az egyezmény szó szerinti értelmezése mellett álltak ki, addig a Bizottság a tartalmi/teleologikus szempontokat helyezte előtérbe.

Ennek kapcsán meg kell jegyeznünk, hogy habár a kettős adóztatás elkerülésével kapcsolatos egyezmények megkötése a tagállamok kizárólagos hatáskörébe tartozik, a szakirodalom szerint az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályok erre az esetkörüre is vonatkozhatnak. Luja például úgy véli, hogy előfordulhatnak olyan esetek, amikor tiltott állami támogatás állapítható meg, pl. az adófizetési kötelezettség alóli mentesítés az általános alkalmazás helyett csak bizonyos jövedelmekre vonatkozik. Ezt úgy lehet elkerülni, ha az adott egyezmény kellően részletes és nem hagy számottevő mérlegelési lehetőséget a nemzeti hatóságok számára.⁸⁴

Az eset jelezte, hogy az eddigi gyakorlattal szemben a Bizottság bele kíván szólni a tagállamok által megkötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények értelmezésébe, ami precedens értékű lenne. Habár ez nem számítana szokatlannak, mivel a tagállamoknak az uniós jog tükrében kell értelmezniük a jogszabályokat, azzal járna, hogy tovább csökkenne a tagállamok hatásköre az adóügyek területén.⁸⁵

Mindezek nyomán felgyorsultak az események: 2016 júniusában, néhány hónappal a Bizottság előzetes vizsgálatát követő negatív döntés után bejelentették, hogy tárgya-

⁸² Luxembourg double taxation: taxes on income and property. <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/luxem.pdf>

⁸³ Commentaries on the articles of the model tax convention. <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

⁸⁴ Ezzel kapcsolatban részletesen ld. Raymond H. C. LUJA: Tax Treaties and State Aid: Some thoughts. *European Taxation*, 2014. 234–238.; illetve Raymond H. C. LUJA: Do State Aid Rules Still allow European Union Member State to Claim Fiscal Sovereignty? *EC Tax Review*, vol. 25., no. 5–6. (2016) 312–324.

⁸⁵ Erről bővebben ld. Malin NETTESTAD: Tax Treaties: The EU Tax Dilemma. The relationship between EU State Aid and Tax Treaties. 32–41. <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1157901/FULLTEXT01.pdf>

lások folynak az amerikai pénzügyminisztérium és a luxemburgi illetékes hatóság között, hogy megszüntessék azt az egyezményben levő kiskaput, amellyel a McDonald's is korábban élt. Továbbá ugyanezen a napon a luxemburgi pénzügyminisztérium is kidolgozott egy törvénytervezetet, ami a két ország közötti adóelkerülési lehetőségeket számolná fel. A vállalat pedig – tartva a hivatalos vizsgálat nyomán várható negatív határozattól – szerkezeti átalakítást hajtott végre: 2016 decemberében leányvállalatát – titokban tartva annak nevét – átköltöztette Luxemburgból az Egyesült Királyságba, amely nem sokkal azelőtt népszavazással az EU-ból történő kilépés mellett döntött. Ezzel párhuzamosan a többi leányvállalatának központjait az USA-ba (Delaware-ba) költöztette, meghagyva egy luxemburgi részleget.

E lépések célja az volt, hogy a vállalat kikerüljön az Európai Bizottság hatósugarából. Fontos továbbá megjegyezni, hogy erre közvetlenül azután került sor, hogy a brit kormány bejelentette, hogy 17%-ra csökkenti a társasági adó mértékét, ami az egyik legalacsonyabb Európában.⁸⁶

A fentiek, valamint az ügy sajátosságai miatt a Bizottság döntése hamar az érdeklődés középpontjába került. Az amerikai politikusok és a szakértők tekintélyes része ugyanis már évek óta gyanakodva figyelte az Európai Bizottság fellépését a nagyvállalatok adóelkerülésével szemben, mivel elsősorban amerikai cégek kerültek a terület célkeresztjébe. E tekintetben érdemes megjegyezni, hogy Barack Obama egykori amerikai elnök már 2015-ben éles kritikával illette az Európai Bizottságot, melyben rámutatott, hogy e lépések mögött az a cél húzódik meg, hogy az EU az uniós vállalatokat versenyelőnyhöz juttassa amerikai riválisaikkal szemben. Donald Trump jelenlegi amerikai elnök ennél sokkal keményebben fogalmazott: szerinte Margarethe Vestager uniós versenyjogi biztos kifejezetten utálja az USA-t, s üldözi az amerikai cégeket.⁸⁷ Az amerikai szakértők szerint az uniós adóhatóságok felfigyeltek arra a közel 2 milliárd dollár profitra, melyet az amerikai nagyvállalatok nem hajlandók az USA-ba visszavinni, eleget téve ezzel az adófizetési kötelezettségeiknek. Az amerikai jogalkotók pedig hiába igyekeztek, eddig képtelenek voltak a nagyvállalatok magatartását befolyásolni. Ezt a lehetőséget szeretnék tehát kihasználni az európai országok. Reuven S. Avi-Yonah, a Michigani Egyetem jogászprofesszora szerint ennek hátterében az áll, hogy az európai kormányok súlyos megszorítópolitikát kénytelenek folytatni, s minden pénzre szükségük van. Ennek kapcsán úgy véli, hogy fellépés hiányában az USA elveszti annak lehetőségét, hogy ezen jövedelmek egy részét beszedje.⁸⁸

A nemzetközi szakirodalom azonban inkább megosztott volt az ügy megítélésével kapcsolatban.

⁸⁶ Unhappier Meal – Tax avoidance still on the menu at McDonald's. 5–8. https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2018/05/Unhappier-Meal_FINAL.pdf

⁸⁷ Emre PEKER: McDonald's Avoids Fines as Europe Rules Its Tax Deal Is Legal. *The Wall Street Journal*, Sept. 19, 2018. <https://www.wsj.com/articles/mcdonalds-avoids-fines-as-europe-rules-its-tax-deal-is-legal-1537352124>

⁸⁸ Renae MERLE: Why McDonald's and Google are in trouble in Europe, *The Washington Post*, May 31, 2016. https://www.washingtonpost.com/business/economy/why-mcdonalds-and-google-are-in-trouble-in-europe/2016/05/31/78d091c0-2417-11e6-aa84-42391ba52c91_story.html?utm_term=.854ff99d6508

Egyesek arra az álláspontra helyezkedtek, hogy a Bizottság végül nem a McDonald's ellen fog dönteni. Közéjük tartozott Daniel S. Smit, aki három megközelítést (eltérés a referenciarendszertől, összehasonlító megközelítés és az ún. Rossi-megközelítés) alkalmazva jutott erre következtetésre. Ezzel kapcsolatban a második eshetőséget érdemes kiemelni, mivel itt – hasonlóan az előzetes vizsgálatban látottakhoz –, Smit a referenciarendszertől való eltérést vette alapul. Szerinte itt a Bizottság akkor állapíthatna meg tiltott állami támogatást, ha a Luxemburgban belföldi illetőséggel rendelkező vállalatok adózását venné viszonyítási alpnak. Azonban ez azzal járna, hogy a Bizottság szabná meg, hogy hogyan kell értelmezni az adóegyezményeket a kettős adóztatás alóli mentesítést illetően, ami a tagállamok számára egy rendkívül érzékeny területnek számít. Éppen ezért ezt a lépést a Bizottság valószínűleg nem fogja megtenni.⁸⁹

Mások ugyanakkor viszont támogatták a Bizottságnak az előzetes vizsgálat nyomán hozott döntését. Fadi Shaheen az amerikai pénzügyminisztérium érvelésével⁹⁰ szemben kijelentette, hogy a Bizottság legfrissebb gyakorlata és annak visszamenőleges alkalmazása nem minősül jogsértőnek, mivel az amerikai bíróságok is rendszeresen használnak új érveket, akár olyan adózókkal szemben is, akik még perben állnak. Ezt követően egy hosszas elemzésben – a Bizottság érvelésében szerinte meglévő anomáliákat kiküszöbölve – rámutatott arra, hogy sem a szöveg szó szerinti értelmezése, sem az OECD Modellegyezmény Kommentárjára történő hivatkozás nem teszi lehetővé a luxemburgi hatóságoknak, hogy a McDonald's-ot mentesítsék az adófizetési kötelezettség alól. Ez utóbbi kapcsán pedig hangsúlyozta, hogy abban az esetben is irányadó a Kommentár iránymutatása az érintett kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény értelmezésével kapcsolatban felmerülő vitákra, ha elutasítjuk a kisegítő értelmezés lehetőségét. Ugyanis a Kommentárt az 1999 januárjában elfogadott OECD jelentés egészítette ki ezekkel a rendelkezésekkel, ami megelőzi a vonatkozó egyezmény luxemburgi ratifikációját. Ráadásul ehhez Luxemburg fenntartást sem fűzött.⁹¹ Ez a megállapítás rendkívül fontos, mivel cáfolja azokat az érveket, hogy az Európai Bizottság bele akar szólni a tagállamok által kötött kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmények értelmezésébe.

Mindezek fényében – habár számtalan álláspont fogalmazódott meg az ügy kapcsán – előzetesen az Európai Bizottság eddigi kemény fellépése azt vetítette előre, hogy ezúttal is a nagyvállalat húzza a rövidebbet. Ezzel szemben viszont a Bizottság a McDonald's ügyet úgy zárta le, hogy – elfogadva a vállalat és a luxemburgi hatóságok érveit – nem állapított meg tiltott állami támogatást. Határozatában⁹² többek között kiemelte,

⁸⁹ Daniel S. SMIT: International juridical double non-taxation and state aid, *EC Tax Review* 2016/2, 109–112.

⁹⁰ Erről bővebben lásd: The European Commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings, *U.S. Department of the Treasury, White Paper*, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>

⁹¹ Fadi SHAHEEN: Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation, *Tax Notes International*, vol. 86., no. 4. (2017), <https://ssrn.com/abstract=2971784>

⁹² Commission decision of 19.9.2018 on tax rulings SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) granted by Luxembourg in favour of McDonald's Europe. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cas/es/261647/261647_2033697_264_2.pdf

hogy a vitatott feltételes adómegállapítás – más feltételes adómegállapításokhoz képest – nem biztosított szelektív előnyt a McDonald's számára, s a luxemburgi hatóságok az egyezményt koherens módon értelmezték a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adózók tekintetében. Emellett rámutatott arra, hogy mivel az állandó telephely fogalmával szemben a gazdasági tevékenység fogalmát nem határozza meg az egyezmény, ezért az azt alkalmazó ország joga szerint kell az utóbbit értelmezni. Ennek következtében viszont a McDonald's amerikai részlege a luxemburgi jog szerint állandó telephelynek minősült, így a luxemburgi hatóságoknak mentesíteniük kellett a vállalatot az adófizetési kötelezettség alól. A kettős nem-adózás (*double non-taxation*) abból fakad, hogy az amerikai hatóságok – a gazdasági tevékenység amerikai jog szerinti értelmezése miatt – nem éltek az adóztatás jogával. Az pedig, hogy erről a luxemburgi hatóságoknak ténylegesen tudomásuk lett volna, nincs jelentősége. Végezetül nem áll fenn az egyezmény egyes rendelkezéseinek alkalmazásából fakadó ellentét sem, mivel a felek ugyanazt a rendelkezést értelmezték másképp. E tekintetben viszont fontos hangsúlyozni, hogy az OECD 1999-ben elfogadott jelentése tükrében a letelepedés helye szerinti állam (Luxemburg) nem köteles elfogadni a forrásállam értelmezését. Összességében tehát nem állapítható meg, hogy a luxemburgi hatóságok rosszul alkalmazták volna az egyezményt, így tiltott állami támogatásról sem beszélhetünk.

A Bizottság határozata élénk visszahangot váltott ki mind a nemzetközi élet szereplői, mind a nemzetközi szakirodalom tekintetében. Előbbi kapcsán érdemes kiemelni Molly Scott Catot, az Európai Zöldek/Európai Szabad Szövetség pénzügyekért és gazdasági ügyekért felelős szóvivőjét, aki szerint az eset arra világít rá, hogy a jelenlegi rendszer tele van jogi kiskapukkal, amelyeket a multinacionális vállalatok könnyűszerrel kihasználhatnak. E gyakorlat felszámolására eddig már számos terv született uniós szinten, de ezeknek eddig a tagállamok – mint például Luxemburg – útját állták. Éppen ezért a jövőben arra lenne szükség, hogy a tagállamok – egyéni érdekeiket félretéve – közösen lépjenek fel a multinacionális vállalatok adóelkerülő magatartásával szemben.⁹³ A Közszolgálati Szakszervezetek Európai Szövetsége (EPSU) szerint pedig a Bizottság határozata azt üzeni, hogy a nagyvállalatok büntetlenül folytathatják eddigi gyakorlatukat, megsértve a tisztességes adózás elvét. A szervezet főtitkára ennek kapcsán úgy vélte, hogy a nemzeti hatóságoknak kellene beszédniük a McDonald's által be nem fizetett adókat. A hatékony uniós szintű fellépéshez arra lenne szükség, hogy:

- elfogadásra kerüljön a globális országokénti jelentés,
- közös konszolidált társasági adóalap jöjjön létre minimum 25%-os adómértékkel és
- a tagállami adóelkerülés elleni szabályokat ténylegesen is alkalmazzák.⁹⁴

⁹³ European Commission rule Luxembourg did not give selective tax treatment to McDonald's. <https://www.greens-efa.eu/en/article/press/european-commission-rule-luxembourg-did-not-give-selective-tax-treatment-to-mcdonalds/>

⁹⁴ As Commission closes McDonalds investigation, the company walks away laughing with 1 billion unpaid in taxes. <https://www.epsu.org/article/commission-closes-mcdonalds-investigation-company-walks-away-laughing-1-billion-unpaid-taxes>

A nemzetközi szakirodalom is részletesen foglalkozott a döntéssel, különösen a tekintetben, hogy a Bizottság az előzetes vizsgálat során hozott határozatával szemben foglalt állást a hivatalos eljárást követően. Ehelyütt megemlíthetjük Jérôme Monsenegot, aki szerint a Bizottság határozata több szempontból is zavaros és kérdéseket vet fel, többek között az állami támogatásokra vonatkozó szabályok adóegyezményekre történő alkalmazása, valamint bizonyos nemzetközi adójogszabályok esetében. Mindezt jól mutatja, hogy habár a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a Kommentár nem alkalmazható a kérdéses egyezményre, ezt mégsem a visszamenőleges hatály alkalmazhatóságának hiányából vezette le. Másrészt a döntés nem vizsgálta az előzetes ármegállapítási aspektusokat sem, mint például a befizetésekre vonatkozó feltételeket. Ezek pedig mind-mind olyan kérdések, melyek megértéséhez további esetekre van szükség.⁹⁵

5. Befejezés

Összességében azt mondhatjuk, hogy az adóparadicsomok léte, valamint az ahhoz kapcsolódó multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatok komoly kihatással vannak az egyes országok költségvetéseire. Habár már több elemzés is kimutatta, hogy ez – kifejezetten a fejlődő országok tekintetében – nem feltétlenül eredményezi a beruházások növekedését és új munkahelyek létrejöttét, számos ország számára továbbra is népszerűnek számít. Különösen ez a helyzet az Európai Unióban, ahol több tagállam is részben vagy teljes mértékben adóparadicsomként funkcionál és titkos megállapodások százait kötötte meg a multinacionális vállalatokkal, veszélyeztetve ezzel a belső piac integritását. E tekintetben Luxemburg az élen jár, melyet a fent elemzett McDonald's ügy is jól bizonyít. Annak ellenére, hogy a konkrét ügyben az Európai Bizottság végül nem állapította meg az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megsértését, az eljárás hozott némi részsikert: Luxemburg egy olyan törvénytervezetet dolgozott ki, amely a jogi kiskaput felszámolná. Ugyanakkor ebből, valamint a korábbi – akár jogsértést megállapító – esetekből is jól látszik, hogy az Európai Bizottság által alkalmazott, állami támogatások jogára épülő fellépése nem hozza meg a kívánt eredményt: az e gyakorlatot folytató vállalatok közül az elmúlt évek során csak néhány ellen indult eljárás,⁹⁶ ráadásul a bizottsági határozatok ellen többen is fellebbeztek. Ez utóbbi pedig azzal fenyeget – és ennek már vannak jelei –,⁹⁷ hogy veszélybe kerül az Európai Bizottság értelmezési monopóliuma.

Mindezek kapcsán adódik a kérdés, hogy vajon az Európai Bizottság miért nem élt eddig a jogszabálykezdeményezés lehetőségével, hiszen úgy tűnik, hogy az Európai

⁹⁵ Jérôme MONSENEGO: Fiscal State Aid and Tax Treaty Law: the puzzling decision in the McDonald's Case. *Kluwer Competition Law Blog*, January 7, 2019. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2019/01/07/fiscal-state-aid-and-tax-treaty-law-the-puzzling-decision-in-the-mcdonalds-case/>

⁹⁶ Erről részletesen ld. State Aid, Tax rulings. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html

⁹⁷ Ezzel kapcsolatban ld. a belga többletnyereségadó ügyét, ahol az Európai Törvényszék megsemmisítette az Európai Bizottság határozatát: T-131/16 és T-263/16. sz. Belga Királyság és Magnetrol International kontra Európai Bizottság, [ECLI:EU:T:2019:91].

Parlament ebben partner lenne és a valódi megoldás az egységes fellépésben rejlik? Nos, e tekintetben érdemes visszautalnunk arra a tényre, hogy az Európai Unióban továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül, vagyis az uniós intézmények a nyílt beavatkozás helyett az adóharmonizáció eszközével befolyásolják az egyes tagállami adórendszereket. Ennek két formája van: negatív, illetve pozitív. Az előbbi az Európai Bíróság jogfejlesztő tevékenységén alapszik, míg az utóbbi a Tanács harmonizációs rendelkezéseit jelenti, döntően irányelvek formájában. Ez azonban – különösen a közvetett adók területén⁹⁸ – rendkívül lassan halad, mivel az egyes aktusok elfogadásához különleges jogalkotási eljárásban egyhangúság szükséges. Ez pedig a jelenleg még 28 tagot számláló Európai Unióban nem könnyű, mivel az egységes fellépést nagyban nehezíti, hogy az egyes tagállamoknak eltérő érdekeik vannak, sőt esetenként maguk is érdekelték a jelenlegi helyzet fenntartásában. Ennek kapcsán elegendő csak arra utalnunk, hogy például mind a mai napig nem született meg a közös konszolidált társasági adóalap (CCTB)⁹⁹ vagy a pénzügyi tranzakciós adó¹⁰⁰. Ugyanakkor viszont 2016-ban elfogadásra került az *ATAD-irányelv*, amely az agresszív nemzetközi adótervezés visszaszorítását és a fejlett országok társasági adózásának az összehangolását tűzte zászlajára.¹⁰¹ A jövő egyik nagy kérdése tehát továbbra is az, hogy – az elvi mellett – sikerül-e ténylegesen is közös álláspontot kialakítani a tagállamoknak a multinacionális vállalatok egyre inkább fenyegető gyakorlatával szemben.¹⁰² Mindez különösen aktuális, hiszen az Európai Bizottság – az adóelkerülés és adócsalás elleni küzdelemre hivatkozva – azt javasolja, hogy más uniós szakpolitikai területekhez hasonlóan, az adópolitika esetében is kerüljön bevezetésre a minősített többségi szavazás.¹⁰³ Ez pedig

⁹⁸ Ezzel kapcsolatban ld. pl. CZAKÓ i. m. 95–96.

⁹⁹ COM(2016) 685 final of 25.10.2016. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf

¹⁰⁰ COM(2011) 594 final of 28.9.2011, [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0594/_com_com\(2011\)0594_en.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0594/_com_com(2011)0594_en.pdf); illetve a módosított, megerősített együttműködést szorgalmazó tervezet: COM(2013) 71 final of 14.2.2013. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/com_2013_71_en.pdf

¹⁰¹ Erről részletesen ld. JALSOVSZKY Pál: Az ATAD-ot várni nem kell félnetek jó lesz. <https://www.vg.hu/velemeny/elemzes/az-atad-ot-varni-nem-kell-felnetek-jo-lesz-2-1317973/>

¹⁰² E tekintetben érdemes megemlíteni, hogy az Európai Parlament pénzügyi bűncselekményekkel, adóki-játszással és adókikerüléssel foglalkozó különbizottságának külön jelentését a napokban nagy többséggel fogadták el. A dokumentum szerint hét uniós tagállam, köztük Luxemburg, Hollandia és Írország adóparadicsomszerűen működik és lehetővé teszi az agresszív adótervezést. A jelentés emellett szorgalmazza egy európai pénzügyi rendőrség és pénzügyi információs egység létrehozását, valamint egy európai pénzmosás elleni szervezet felállítását, továbbá az aranyvízum- és aranyútlevél-rendszerek felszámolását. Erről bővebben ld. Az Európai Parlament 2019. március 26-i állásfoglalása a pénzügyi bűncselekményekről, az adóki-játszásról és az adókikerülésről (2018/2121(INI)), <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONGML+TA+P8-TA-2019-0240+0+DOC+PDF+V0//HU>

¹⁰³ Erről bővebben ld. Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy, COM (2019) 8 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communication_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf

azt jelezheti, hogy az Európai Bizottság újfent visszatér ahhoz az elképzeléséhez,¹⁰⁴ hogy az adópolitika területén uniós szinten valódi előrelépésre csak akkor van lehetőség, ha a tagállami vétó intézményét megszüntetjük.

Vajon ez egyben azt is jelenti, hogy az Európai Bizottság fokozatosan feladja vagy háttérbe szorítja az állami támogatások útján való fellépést? Ezt jelen pillanatban még nem tudhatjuk, mivel többek között sok függ attól is, hogy a jelenleg – az Európai Törvényszék, majd vélhetően az Európai Bíróság előtt – folyó fellebbezések hogyan végződnek. Ugyanakkor az nyilvánvaló, hogy a folyamatok – ha lassan is –, de abba az irányba mutatnak, hogy végetér a multinacionális vállalatok aranykora. A kérdés csupán az, hogy erre mi módon fog végül sor kerülni.

¹⁰⁴ Ezzel kapcsolatban ld. pl. Tax policy in the European Union – priorities for the years ahead. *COM (2001) 260 final*, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0260:FIN:EN:PDF>; illetve *Taxation and qualified majority voting, The intergovernmental conference of 2003-2004*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting_en

