

3. FEJEZET

BEVÉTEL VAGY KIVÉTEL? ADÓINTÉZKEDÉSEK ÉS ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK UNIÓS SZABÁLYAI

Bartha Ildikó

Bevezetés

Az uniós jogrendszer mai formájának létrejötte egy meglehetősen bonyolult, számos gazdasági és politikai körülmény által befolyásolt folyamat eredménye. Az Európai Közösség (mai formájában Unió) alapítói a Római Szerződés (jelenleg: Európai Unió Működéséről szóló szerződés, EUMSz.) aláírásával csupán egy gazdasági jellegű, a tagállamok közötti kereskedelem akadályainak lebontását célzó együttműködést kívántak létrehozni. Ennek megvalósítását egy olyan belső határok nélküli térség megteremtésével kívánták elérni, amelyben biztosított az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgása. A közös, illetve a belső piac hatékony működése ugyanakkor a négy alapszabadság elvének érvényesülése mellett a versenyfeltételek minden piaci résztvevő számára való azonosságát, valamint a közös, illetve a belső piac megfelelő működését akadályozó nemzeti jogszabályok léte esetén, azok harmonizációját kívánja meg.

A belső piac hatékony működését gátló nemzeti jogszabályok között szerepet játszanak azok az adójogszabályok, amelyek elsősorban a határokon keresztül történő áru- és szolgáltatás, illetve jövedelem és tőke szabad mozgásának akadályát képezik. A közös piac megfelelő működése további akadályának tekintendő az egyes nemzeti adójogi szabályozási rendszerek közötti számottevő különbség, a külföldről származó jövedelem kettős adóztatása és a külföldi illetőségű adózókat érintő diszkriminatív adószabályozás is (Öry, 2003: 17).

Az Európai Unió Működéséről szóló szerződés 113. cikke kimondja, hogy a négy alapszabadság elvének megvalósításához a tagállamok közötti harmonizációs folyamatot a közvetett adózás területére is ki kell terjeszteni. Ellentétben azonban a közvetett adókkal, a szerződés nem tartalmaz konkrét

célokot a közvetlen adók⁹⁵ harmonizációja érdekében, csak az általános rendelkezések között találunk rájuk vonatkozó utalásokat (Öry, 2003: 271). Ilyen általános rendelkezésnek tekinthető az EUMSZ. 115. cikke, amely szerint: „ [...] a Tanács az Európai Parlamenttel, valamint a Gazdasági és Szociális Bizottsággal folytatott konzultációt követően, különleges jogalkotási eljárás keretében, egyhangúlag irányelveket fogad el a tagállamok olyan törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek közelítésére, amelyek közvetlenül érintik a belső piac megteremtését vagy működését.”

Mindemellett gyengítik a harmonizációra való törekvést a közvetlen adózás területén azok az alapítószerződési előírások, amelyek kifejezetten megengedik a tagállamok számára az uniós jogi kötelezettségeiktől való eltérést a tagállami adószabályozások tekintetében. Így többek között az EUMSZ. 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy a tőke szabad mozgásának alapelvét rögzítő 63. cikk rendelkezései „[...] nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.” A 114. cikk (2) bekezdésének értelmében pedig: „A [...] (a tagállamoknak a belső piac működését érintő jogharmonizációs kötelezettségeire vonatkozó) (1) bekezdés nem vonatkozik az adózásra [...].”

Az eltérő tagállami intézkedések által okozott versenytorzítást a leghatékonyabban a közvetlen adózásra vonatkozó uniós szintű harmonizációs intézkedések kibocsátásával lehetne megszüntetni (Öry, 2003: 207). Láthatjuk azonban, hogy a közvetlen adóintézkedések tekintetében a szerződés nem írja elő kifejezetten a tagállami szabályok harmonizálásának kötelezettségét, így – az egységesítésre való kifejezett tagállami törekvés hiányában – a tagállamok hatásköre marad saját nemzeti adóintézkedéseik meghatározása. A harmonizáció irányába mutató politikai törekvés csekély mértékben valósult meg,⁹⁶ mivel néhány tagállam hivatkozott arra, hogy alapvető jogában áll az adóintézkedések terén a szuverenitásának megőrzésére (Öry, 2003: 207). Az EUMSZ. 115. cikk által előírt egyhangú tanácsi szavazás követelménye, valamint a tőkemozgás

⁹⁵ Közvetlen adó alatt az olyan adót értem, amelyet az adó fizetésére kötelezett nem háríthat tovább, tehát az adó terhét az adófizetésre kötelezett viseli.

⁹⁶ A közvetlen adózás területén eddig megvalósuló harmonizáció eredményei közül a legfontosabbak: az anya-leányvállalati irányelv: a Tanács 90/435/EGK irányelve; az **átalakulási irányelvek**: a Tanács harmadik irányelve és a Tanács hatodik irányelve; **valamint a kamat- és jogdíjirányelv**: a Tanács 2003/49/EK irányelve.

korlátozására vonatkozó kivételek miatt gyors előrelépés ezen a területen nem is várható. Ennélfogva a tagállamok teljes mértékű szabadsággal rendelkeznek abban a tekintetben, hogy a saját gazdaságuk számára az általuk leginkább megfelelőnek vélt adózási rendszert kialakítsák, s ennek a szabadságnak csupán az uniós szabályok hatékony működésének védelme szabhat gátat.

A problémát – amely e tanulmány megírását is inspirálta – azonban nem kizárólag az alapító tagállamok egységesítési szándékának hiánya képezi, hanem a tagállamok és az általuk létrehozott szupranacionális szervezet közötti – adóintézkedések terén megvalósuló – hatáskörmegosztás rendezetlensége is. Az alábbiakban az Európai Unió állami támogatások megítélésére vonatkozó szabályozását vizsgáljuk a tagállami adóintézkedések jogszerűségével és az erre vonatkozó tagállami mozgásterjedelmével összefüggésben.

1. Tagállami adóintézkedések és az Unió állami támogatásra vonatkozó szabályozása

Az EU-tagállamok eredeti elképzelése szerint az adók kivétele az általános költségvetési politika eszközének tekinthető (D'Sa, 1998: 86). Ennélfogva a tagállamok elvileg korlátozás nélkül dönthetnek arról, hogy milyen ügyletekre vetnek ki és milyen mértékű adót.⁹⁷ A tagállamonként különböző adószabályozások azonban hatással lehetnek az uniós versenyszabályok megfelelő működésére. Amennyiben az Unió ezen alapvető céljának megvalósulása veszélybe kerül, rögtön kérdésessé válik a tagállamok adószabályozásra vonatkozó jogalkotói szabadsága. Ugyanakkor jogosan vetődik fel az a kérdés, hogy: a Bizottság ellenőrizhet-e olyan tagállami intézkedést az uniós jognak való megfelelés szempontjából, amelynek kibocsátása a tagállam kompetenciájába tartozik?

A fent vázolt hatásköri probléma eredménye, hogy nehezen különböztethető meg az uniós versenyszabályok értelmében tiltott állami intézkedés a gazdaságba való állami beavatkozás legális formájától. Különösen igaz ez a megállapítás az állami támogatások tekintetében. Már a Római Szerződést előkészítő Spaak Jelentés is megmutatta, hogy igen nehéz egymástól elhatárolni azokat az adóintézkedéseket, amelyek rejtett állami támogatásnak minősülnek, illetve azokat, amelyek az eltérő nemzeti szabályok természetes következményei (Remetei Filep, 2005: 98).

⁹⁷ Az egyetlen kivétel a VAT.

Annak érdekében, hogy valamilyen megoldást találjon a fent vázolt problémára, az Európai Unió tagállamainak üzleti tevékenységéhez kapcsolódó közvetlen adóztatási gyakorlatát egyre gyakrabban és részletesebben vizsgálja az Európai Bizottság, tekintettel ezen intézkedések esetleges állami támogatási tartalmára (Rossi-Maccanico, 2004). A Bizottság megítélése szerint ugyanis a belső piaccal való összeegyeztethetlenség alapelve és az ettől az elvtől való eltérés „bármilyen formájú” támogatásra vonatkozik, beleértve az egyes adóintézkedéseket is. Az állami támogatások lehetséges fajtái közül az adókedvezmény, illetve az adómentesség formájában nyújtott támogatásokra, mint legkevésbé megengedhető intézkedésekre tekint a Bizottság, mert az ilyen jellegű rendelkezések, szabályok általában működési támogatásnak minősülnek, amely tiltott az állami támogatások szabályrendszere szerint (Remetei Filep, 2005: 99).

2. Állami támogatások a belső piacon

Az állami támogatások és az adóztatással kapcsolatos tagállami intézkedések összefüggései tekintetében az EUMSZ. 107. cikkéből kell kiindulnunk, amely meghatározza, hogy mely támogatások minősülnek az uniós versenyjog értelmében tiltott állami támogatásoknak. Előbbi szerint:

„(1) Ha e szerződés másként nem rendelkezik, 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.

(2) A belső piaccal összeegyeztethető:

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

(3) A belső piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető:

- a) *az olyan térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás, ahol rendkívül alacsony az életszínvonal vagy jelentős az alulfoglalkoztatottság;*
- b) *valamely közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósításának előmozdítására vagy egy tagállam gazdaságában bekövetkezett komoly vagy megszüntetésére nyújtott támogatás;*
- c) *az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás, amennyiben az ilyen támogatás nem befolyásolja hátrányosan a kereskedelmi feltételeket a közös érdekekkel ellentétes mértékben;*
- d) *a kultúrát és a kulturális örökség megőrzését előmozdító támogatás, ha az a Közösségen belüli kereskedelmi és versenyfeltételeket nem befolyásolja a közös érdekekkel ellentétes mértékben;*
- e) *a támogatás olyan egyéb fajtái, amelyeket a Tanács a Bizottság javaslata alapján, minősített többséggel hozott határozatával határoz meg.”*

A káros adóverseny leküzdésére irányuló közösségi (uniós) szintű összehangolt fellépés szükségességéről folytatott széles körű megbeszélést követően a Tanács (Ecofin) 1997. december 1-jén több következtetést fogadott el, és állásfoglalást hagyott jóvá a vállalkozások adóztatásának magatartási kódexéről (a továbbiakban: „magatartási kódex”).⁹⁸ A magatartási kódex célja az adók területi átláthatóságának a tagállamok közötti információcsere rendszerén és a benne foglalt adóintézkedések értékelési rendszerén keresztül történő javítása. Ezen célok biztosítása érdekében a Bizottság 1998-ban közleményt bocsátott ki az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról (továbbiakban: Közlemény).

A Közlemény szerint annak megítélése érdekében, hogy egy adóintézkedés állami támogatásnak minősíthető-e vagy sem, az alábbi szempontokat kell figyelembe venni:

⁹⁸ A vállalkozások adózásáról szóló Magatartási Kódex (Code of Conduct on Business Taxation).

- a) *„Először is az intézkedésnek olyan előnyt kell adnia a kedvezményezettek számára, amely mentesíti őket a rendszerint a költségvetésükből fedezett terhek alól.*
- b) *Másodsorban az előnyt vagy az államnak kell adnia, vagy állami forrásból kell azt adni.*
- c) *Harmadsorban az intézkedésnek érintenie kell a tagállamok közötti versenyt és kereskedelmet.*
- d) *Végül pedig az intézkedésnek különlegesnek vagy szelektívnek kell lennie annyiban, hogy „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését” előnyben részesíti.”⁹⁹*

Mindemellett a Közlemény értelmében figyelembe kell venni a tagállamoknak azt a jogkörét, hogy döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön keresztül az adóterheket, ahogy azt célszerűnek vélik.¹⁰⁰

2. Versenyelőny és „állami forrás”

Miért is nehéz az állam által nyújtott támogatásból fakadó előny fogalmát értelmezni az adóintézkedések tekintetében? Wolfgang Schön szerint a 107. cikk szó szerinti olvasata kifejezetten pénz vagy egyéb anyagi eszköz juttatását feltételezi, az állami beavatkozás más módja azonban nem következik közvetlenül e rendelkezésből (Schön, 1999: 911–936). Adóügyekben viszont a szabadpiaci verseny nem biztosítható csupán az állami beavatkozással, épp ellenkezőleg: az állam pozitív intézkedésének kell biztosítania, hogy az adó egyenlő mértékben legyen behajtva mindenkitől, akinek a gazdasági helyzete összehasonlítható más adófizetővel (Schön, 1999: 920). Az állam tehát adott esetben ezt az „egyenlőséget” bármilyen beavatkozással biztosíthatja, melynek eredményeként az adott vállalkozás, illetve vállalkozások egy csoportja valamilyen előnyhöz jut.

A fenti értelmezést az Európai Bíróság joggyakorlata is megerősíti. A Bíróság már egy igen korai, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* ügyben kimondta, hogy *„a támogatás fogalma tágabb jelentéssel bír, mint a szubvenció, mert beleértjük nemcsak azokat a pozitív szolgáltatásokat,*

⁹⁹ Közlemény, 9–12. pontok

¹⁰⁰ Közlemény, 13. pont

amiket maguk a szubvenciók jelentenek, hanem azokat a beavatkozásokat is, amelyek különböző formában megkönnyítik a vállalkozás számára felesleges költségeket, és amelyek, ha nem is támogatások a szó szoros értelmében, hasonló természetűek, és hasonló hatással rendelkeznek.”¹⁰¹

A fenti ítéletben körvonalazott tág értelmezésnek megfelelően határozza meg a Közlemény is az előny fogalmát. A Közlemény szerint: „[...] az előnyt a vállalkozás adóterheinek csökkentésével lehet nyújtani különböző módon, beleértve a következőket:

- a) az adóalap csökkentése (mint pl. különleges levonások, különleges vagy progresszív értékcsökkenési leírás, vagy a tartalékok bevezetése a mérlegbe),
- b) az adó összegének teljes vagy részleges csökkentése (mint pl. mentesség vagy adóhitel),
- c) az adótartozás halasztása, törlése vagy akár különleges átütemezése.”¹⁰²

Az „előny” ilyen módon való tág értelmezéséhez igazodik az állami forrás fogalmának értelmezése is. Az EUMSZ. 107. cikkének megfogalmazásából következően egyrészt a közvetlenül az állam által nyújtott, másrészt pedig a nem az állam által közvetlenül nyújtott, de állami forrásból finanszírozott kedvezmények minősülnek állami támogatásnak (Várnay–Papp, 2016: 741). E rendelkezés azonban nem határozza meg, hogy pontosan milyen támogatásokat ért „állami forrásból finanszírozott kedvezmények” alatt.

A Bizottság – összhangban a Bíróság ítélezési gyakorlatával – szélesen értelmezi az állam, illetve az állami forrás fogalmát, mely szerint „az adóbevétel kiesése ugyanolyan veszteségnek tekinthető az államkincstár számára, mint az állami forrás felhasználása költségvetési kiadások formájában, függetlenül attól, hogy a támogatást regionális vagy helyi szervek nyújtják, illetve, hogy törvényi, rendeleti, közigazgatási jellegű adórendelkezéseken keresztül vagy adóhatósági gyakorlaton keresztül.”¹⁰³

Nem minden esetben egyértelmű viszont, hogy egy adóintézkedés állam által, illetve állami forrásból nyújtott támogatásnak minősíthető-e vagy sem.¹⁰⁴ Az Európai Bíróság ítélezési gyakorlatában számos határesettel

¹⁰¹ C-30/59. sz. De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority of the European Coal and Steel Community ügy.

¹⁰² Közlemény, 9. pont

¹⁰³ Közlemény, 10. pont

¹⁰⁴ Ezek részletesebb bemutatását lásd jelen kötet 4. fejezetében.

találkozhatunk. Összességében viszont azt mondhatjuk, hogy állami támogatásnak minősül minden olyan tagállami adóintézkedés, amelynek következtében egy vállalkozás, illetve a vállalkozások egy csoportja anyagi előnyhöz jut oly módon, hogy ezen előny biztosítása az állami költségvetésből történik. Azonban arra vonatkozóan, hogy milyen közeli, illetve távoli összefüggésnek kell lennie az előny biztosítása és az állami forrásból való juttatás között, sem az EUMSZ nem tartalmaz előírásokat, sem pedig a Közlemény nem ad iránymutatást. A Bizottság, illetve az Európai Bíróság joggyakorlata pedig inkább szűkítő értelmezést látszik követni, de nem egyértelmű ebben a kérdésben. Emiatt sokszor igen nehéz elhatárolni egymástól azokat az eseteket, amikor az állam közvetve egy vállalatot, illetve egy vállalatcsoportot előnyhöz juttat, azoktól az esetektől, amikor az előnyhöz jutás közvetetten sem tudható be a tagállami aktusnak, csupán annak „mellékterméke”, mintegy szükségszerű velejárója.¹⁰⁵ Hasonlóan nehéz megállapítani, hogy valóban a tagállami intézkedés hatása volt-e az előnyhöz juttatás.

3. Szelektív adóintézkedések és átláthatóság

A szelektivitás kérdését illetően számos problémás esettel találkozhatunk. Gyakran jelent gondot annak meghatározása, hogy egy tagállami intézkedés szelektív vagy speciális előnyt jelent-e egy vállalkozásnak. Az eddigi esetek alapján még a mai napig nem világos, hol húzódik pontosan a szelektív és az általános intézkedések közötti határvonal.¹⁰⁶ Éppen ezért a szelektivitás fogalmának meghatározásában különösen fontos szerepet tölt be az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlata, amely iránymutatást ad arról, hogy mely intézkedések tekinthetők egyáltalán szelektívnek, milyen fajtái vannak a szelektív intézkedéseknek, illetve melyek megengedhetők, illetve nem megengedhetők az EUMSZ. 107. cikke alapján.

Azok a tagállami intézkedések, amelyek a tagállam egész területén

¹⁰⁵ Éppen ez teszi lehetővé az adóintézkedésekkel kapcsolatban azt a sajátos szituációt, hogy adott esetben az intézkedések eredményeképpen keletkezett adóbevételek maguk képezik az állami forrást, és szelektív módon történő felhasználási módjuk miatt jelentenek állami támogatást. A Francia Textiladó ügyben a Bíróság az ilyenfajta szituáció eredményeképpen létrejött támogatást „közvetett támogatásnak” nevezi. Ilyen helyzetben az állami támogatás gyakran megvalósítja az EUMSZ. 110. cikk értelmében vett diszkriminatív adóintézkedést is. Az „Állami támogatások és a diszkriminatív adóztatás tilalma” című fejezetben kívánom konkrét példákon keresztül bemutatni, hogy miként eredményezheti egy adóintézkedés közvetett módon az EUMSZ. 87. cikkének megsértését.

¹⁰⁶ Ugyanezt a gondolatot fogalmazza meg O'Brien (O'Brian, 2005: 223).

alkalmazhatók és az egész gazdaságnak nyújtanak kedvezményt, általános intézkedésnek minősülnek, ezért nem tartoznak a 107. cikk tilalma alá (Várnay–Papp, 2016: 754). Ahhoz, hogy az uniós állami támogatási szabályok alapján egy intézkedés általánosnak minősüljön, nemcsak formailag, hanem ténylegesen is általánosnak kell lennie, vagyis szükséges, hogy hatása valamennyi ágazatban, a tagállam egész területén érezhető legyen, és a tagállam egész gazdaságának fejlődését, növekedését szolgálja (Remetei Filep, 2005: 120). Ez azt jelenti, hogy az intézkedéseknek minden vállalkozás számára egyenlő mértékben, ténylegesen nyitva kell állniuk, hatályuk de facto nem csökkenthető például sem az állam ezek nyújtásával kapcsolatos diszkrecionális jogkörén, sem egyéb, gyakorlati hatásukat korlátozó tényezőkön keresztül.¹⁰⁷ Az alábbiakban a szelektív intézkedések különböző típusait tekintjük át.

A megszilárdult gyakorlat és esetjog szerint az az adóintézkedés jelent szelektív előnyt, amely nagymértékben hatással van egy vagy több tevékenységi ágazat előmozdítására. A Közlemény a szelektív intézkedéseknek több csoportját különbözteti meg, így azokat, amelyek bizonyos fajta vállalkozásra, illetve azok funkciójára (csoporton belüli szolgáltatások, közvetítés vagy összehangolás), valamint azokat, amelyek bizonyos áruk termelésére korlátozódnak.

A szelektív intézkedések speciális esetének tekinthető, amikor a vállalkozások jogállásától függően alkalmaznak a tagállamokban különböző adójogszabályokat. Itt a közvállalkozásokat, mint speciális jogállású vállalkozásokat említi példaként a bírósági esetjog, amelyek bizonyos feltételek fennállásakor mentesülhetnek a helyi adó vagy a társasági adó megfizetése alól. Azok a jogszabályok, amelyek a közvállalkozás jogállásával bíró és gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásokat kedvezményes bánásmódban részesítik, szintén állami támogatást valósítanak meg az EUMSz. 107. cikke értelmében. Az EUMSz. 106. cikk (1) bekezdése ugyanis kifejezetten rögzíti, hogy „a közvállalkozások és az olyan vállalkozások esetében, amelyeknek a tagállamok különleges vagy kizárólagos jogokat biztosítanak, a tagállamok nem hozhatnak és nem tarthatnak fenn az [EUMSz-szel], különösen annak [18. és 101–109.] cikkében foglalt szabályokkal ellentétes intézkedéseket.”

Eredetük szerint csoportosítva a szelektív előnyök egyrészt a normatív jogszabályok által biztosított – kivételt engedő – rendelkezésekből, másrészt az adóhatóságok diszkrecionális gyakorlatából származhatnak. Egy hatóság

¹⁰⁷ Közlemény, 13. pont

minél szélesebb diszkrecionális jogkörrel rendelkezik, annál nagyobb a lehetősége annak, hogy eltérően bánik ugyanolyan helyzetben lévő gazdasági szereplőkkel. Egyes adóhatóságok diszkrecionális gyakorlata olyan intézkedésekre adhat alkalmat, amelyeket a 107. cikk érint, ugyanis a gazdasági szereplők diszkrecionális alapon történő kezelése azt eredményezheti, hogy egy általános adóintézkedés egyedi alkalmazása szelektív intézkedés jellegét ölti.¹⁰⁸

3.1 Az adórendszer jellege, általános felépítése

A megszilárdult bizottsági és bírósági esetjog szerint egy intézkedés szelektív jellegét „a rendszer jellege vagy általános felépítése” indokolhatja mind a nyíltan diszkriminatív, mind pedig a közvetetten diszkriminatív hatással járó intézkedések esetében. Itt elsősorban olyan rendelkezésekről van szó, amelyek szükségesek az adórendszer hatékony működéséhez.¹⁰⁹ Gazdasági szükségszerűségük miatt tehát ezek az előírások – habár adott esetben valamely vállalkozás- vagy termékcsoportot előnyben részesíthetnek – kikerülnek a 107. cikk (1) bekezdésében foglalt tilalom alól.

Annak megítélése azonban igen nagy problémát jelent az állami támogatásokkal kapcsolatos esetjogban, hogy mikor igazolható egy tagállami intézkedés az adórendszer természetére és általános felépítésére hivatkozva, és mikor minősül az csupán az adórendszer külső célkitűzését megvalósító intézkedésnek. E kérdés tisztázása pedig különösen fontos, mivel a tagállami adórendszer általános jellegére, sajátos természetére való hivatkozás nyilvánvalóan egy kézenfekvő érv a tagállam részéről a Bizottság kifogásai ellen,¹¹⁰ és a bizottsági vizsgálóbiztosnak igen jól kell ismernie az adott tagállami jogrendszert ahhoz, hogy a „lappangó támogatási szándékot”, illetve a tagállami adórendelkezés és az „előnyhöz jutás”, mint az intézkedés hatása közötti összefüggést, kiderítse.

Az adórendszer jellegéből, általános felépítéséből eredő intézkedések és az adórendszer külső célkitűzését megvalósító szelektív intézkedések elhatárolásának kérdése mögött valójában egy távolabbi probléma is rejtőzik: a tisztességtelen adóverseny meghatározásának problematikája. Az általános jogirodalmi álláspont szerint az adóverseny akkor válik

¹⁰⁸ Közlemény, 12–22. pontok

¹⁰⁹ Közlemény, 23. pont

¹¹⁰ Lásd például C-88/03. sz. Portugália kontra Bizottság (Nazairdis) ítélet.

tisztességtelenné, amikor más tagállamok költségvetésének rovására tisztességtelen pénzügyi előnyök megszerzésére irányul, így például amikor speciális kedvezményekre jogosító rendelkezések kerülnek bevezetésre, azzal a kizárólagos céllal, hogy a külföldi, mobilis vállalkozásokat a tagállamban való letelepedésre ösztönözzék (Remetei Filep, 2005: 111). A tisztességes és a tisztességtelen adóversenyt azonban igen nehéz megkülönböztetni egymástól. Ugyanis, minden tagállam szuverén abban a tekintetben, hogy költségvetésének méretét, annak forrásait és kiadási oldalát meghatározza, s ezek, a tagállam számára kedvező adóintézkedések éppen e költségvetési politika megvalósításának eszközeit jelentik. A költségvetési- és a gazdaságpolitikán alapuló tisztességes verseny tehát nemcsak jogszerű, hanem szükséges is, és az ezt megvalósító intézkedések nyilvánvalóan betudhatók az adórendszer természetéből és általános felépítéséből eredőnek. A költségvetési- és gazdaságpolitika céljainak elérése érdekében szükséges és szükségtelen rendelkezések között azonban igen nehéz a határvonalat megvonni, éppen ezért jelent problémát az adórendszer jellegével és általános felépítésével indokolható intézkedések meghatározása is.

Az adórendszer jellegével és általános felépítésével indokolható intézkedések megvalósulási formái¹¹¹ az alábbiak:

A) Az adókulcs progresszív jellege. A jövedelemadó-kulcs vagy a nyereségadókulcs progresszív jellegét az adó újraelosztó célja indokolja. Az eszközök értékcsökkenési leírásának és a készletértékelési módszereknek a számítása tagállamonként változik, azonban ezek a módszerek elválaszthatatlanok attól az adórendszertől, amelyhez tartoznak. Ugyanígy, az adótartozások beszedésére vonatkozó megállapodások tagállamonként különbözőek lehetnek.

B) Nyereségadó. Nyereségadót nyilvánvalóan nem lehet beszedni, ha nincs nyereség. Ekkor az adórendszer jellegével indokolható, hogy a nonprofit vállalkozások – mint például az alapítványok vagy egyesületek – kifejezetten mentesek a nyereségadótól, mivel ténylegesen nem tudnak nyereséget termelni. Ugyanígy indokolható az adórendszer jellegével az a gyakorlat is, hogy a szövetkezetek, amelyek tagjaik között az összes nyereséget szétosztják, nem szövetkezeti szinten adóznak, amikor az adót tagjaikra vetik ki.

C) A székhely szerinti adózás. Mindegyik vállalkozás csak egyszer köteles adót fizetni, ezért az adórendszer logikájától elválaszthatatlan, hogy

¹¹¹ Közlemény, 44–47. pont

a vállalkozás adózási szempontból számított székhelye szerinti államban fizetett adókat kell figyelembe venni. Nem lehet tehát előnyhöz juttatásnak tekinteni egy olyan vállalkozás adómentességét, amely a székhelye szerinti államban már az adót megfizette. Azonban nem lehet az adórendszer logikájával indokolni azokat az intézkedéseket sem, amelyek a székhelye tekintettel nyújtanak valamilyen kedvezményt bizonyos vállalkozásoknak vagy vállalkozáscsoportoknak. Példaként a Közlemény megemlíti azokat az eseteket, amikor a nem honos vállalkozásokat kedvezőbb bánásmódban részesítik, mint a honosakat; vagy amikor adókedvezményeket nyújtanak a székhelynek vagy azoknak a vállalkozásoknak, amelyek egy vállalkozáscsoporton belül nyújtanak meghatározott szolgáltatásokat (például pénzügyi szolgáltatásokat).

D) Egyéb különleges rendelkezések. A rendszer jellege és általános felépítése indokolhatja azokat a diszkrecionális elemeket nem tartalmazó különleges rendelkezéseket is, amelyek lehetővé teszik azt, hogy az adót általánosan állapítsák meg (például a mezőgazdasági vagy halászati ágazatokban) ott, ahol például a meghatározott ágazatokra jellemző eszközökben különleges számviteli követelményeket vagy a föld jelentőségét veszik számításba. Ezeket a rendelkezéseket előbbiek miatt nem tekintik állami támogatásnak. Végül pedig a kis- és középvállalkozások – beleértve a mezőgazdasági kisvállalkozásokat is – adózására vonatkozó néhány különleges rendelkezés alapjául szolgáló logikát össze lehet hasonlítani az adókulcs progresszivitásának logikájával.

3.2 Megengedett szelektív értékesítések

Azok az intézkedések, amelyek regionális vagy helyi hatályúak néhány vállalkozást előnyben részesíthetnek – azaz „jogszerűen szelektívek” – elsősorban az adott régió gazdasági fejlődésének előmozdítása érdekében. E megállapítás alapját a 107. cikk (3) bekezdésének a) és c) pontjai képezik, melyeknek értelmében *„a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető [...] az olyan térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás, ahol rendkívül alacsony az életszínvonal vagy jelentős az alulfoglalkoztatottság”,* illetve *„az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás, amennyiben az ilyen támogatás nem befolyásolja hátrányosan a kereskedelmi feltételeket a közös érdekekkel ellentétes mértékben.”*

Az állami támogatások fogalmáról szóló 2016-os közlemény szerint a

Bíróság ítélkezési gyakorlata¹¹² alapján a regionális szelektivitás megítélése során három esetet kell megkülönböztetni.¹¹³ Az első értelmében az intézkedés regionális szelektivitását – vagyis a tiltott állami támogatás megállapítását – az eredményezi, hogy valamely tagállam központi kormánya egyoldalúan úgy dönt, hogy egy meghatározott földrajzi területen csökkentett adókulcsot alkalmaz. A második az adóztatási hatáskör szimmetrikus decentralizációjának – az adójogi hatáskörök megosztása olyan modelljének – felel meg, amelyben egy tagállam állami szint alatti, azonos (regionális, körzeti vagy más) szintű hatóságai jogi szempontból egyformán önállóan – a központi kormánytól függetlenül – dönthetnek arról, hogy a vonatkozó illetékességi területükön milyen adókulcsot alkalmaznak. Ebben az esetben az állami szint alatti hatóságok által elfogadott intézkedések nem szelektívek, mivel nem lehet az adókulcs viszonyítási pontot jelentő általános mértékét meghatározni. A harmadik forgatókönyvben – amely az adóztatási hatáskör aszimmetrikus decentralizációját jelenti – csak bizonyos regionális vagy helyi hatóságok fogadhatnak el az illetékességi területükön belül alkalmazandó adóintézkedést. Ebben az esetben a szóban forgó intézkedés szelektív jellegének – vagyis az EUMSZ. 107. cikke szerinti jogszerű vagy jogszerűtlen voltának – értékelése attól függ, hogy az érintett hatóság kellő autonómiával rendelkezik-e a tagállam központi kormányával szemben. Ehhez az autonómia három feltételének: azaz az intézményi, az eljárási, valamint a gazdasági és pénzügyi autonómiának együttesen kell teljesülnie. Amennyiben az autonómia valamennyi említett feltétele teljesül abban az időpontban, amikor a regionális vagy helyi hatóság úgy dönt, hogy kizárólag a saját illetékességi területén alkalmazandó adóintézkedést fogad el, akkor az érintett régió – és nem a tagállam – alkotja a földrajzi viszonyítási keretet.

3.3 Az (át)láthatatlan szelektivitás „jó gyakorlatai”

Az adóintézkedés formájában nyújtott állami támogatások átláthatósága

¹¹² C-88/03. sz. Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet. Lásd még a kérdéshez: C-428/06. és C-434/06. sz. Unión General de Trabajadores de La Rioja ítélet. A regionális szelektivitás kérdéséhez az ítélkezési gyakorlat eddig csupán adóintézkedésekkel foglalkozott. Mivel azonban a regionális szelektivitás általános fogalom, az uniós bíróságok által az adóintézkedések tekintetében megállapított elvek más intézkedéstípusokra is alkalmazandók. (Közlemény 2016, 143. pont)

¹¹³ Közlemény 2016, 144. pont

tekintetében egyre nagyobb kihívást jelent a tagállamok feltételes adómegállapítási gyakorlata. A probléma néhány éve került a Bizottság látóterébe. Az Európai Bizottság sem vitatja, hogy a feltételes adómegállapítások önmagukban véve teljesen jogszerűek. Az adóhatóságok azzal a céllal bocsátanak ki íyet, hogy a társaság számára egyértelművé tegyék a társasági adó kiszámításának módját vagy a különös adózási rendelkezések alkalmazását. Mindazonáltal a feltételes adómegállapítás eszköze lehetőséget ad a tagállamoknak arra, hogy mesterséges és összetett módszereket hagyjanak jóvá a vállalatok adóköteles nyereségének meghatározására. Ezek a módszerek nem tükrözik a gazdasági realitást.¹¹⁴

Konkrét példaként említhetjük az Európai Bizottság két, 2015-ben hozott határozatát, amelyekben megállapította, hogy Luxemburg és Hollandia szelektív adókedvezményeket biztosított a Fiat Finance, illetőleg a Trade and Starbucks részére, és ezzel megsértette az uniós állami támogatási szabályokat. A Fiat és a Starbucks csoporthoz tartozó vállalkozások között értékesített áruk és szolgáltatások esetében olyan árat – úgynevezett belső elszámoló árat – rögzítettek, amely nem felelt meg a piaci feltételeknek. Ennek eredményeként a Starbucks kávépörkölő vállalat nyereségének nagy része külföldre helyeződött ki, ahol a nyereség nem minősült adókötelesnek, míg a Fiat finanszírozásra szakosodott vállalata a tényleges haszon csupán kis része után fizetett adót.

A Bizottság szerint mindez ellentmond az uniós állami támogatási szabályoknak. A feltételes adómegállapítások nem alkalmazhatók olyan módszereket – legyenek azok bármennyire összetettek is – a gazdaságilag indokolatlan belső elszámoló árak megállapítására, amelyek a nyereségek jogellenes kihelyezését eredményezik a társaság által fizetendő adók csökkentése érdekében. Ez az adott vállalkozást tisztességtelen versenylőnyhöz juttatná a többi vállalkozással (jellemzően kkv-kal) szemben, amelyek – mivel az általuk igénybe vett áruk és szolgáltatások után piaci árat fizetnek – a ténylegesen elért nyereség alapján adóznak.

A két eset részletes bemutatására az alább, a feltételes adómegállapítási gyakorlatok kihívásait vizsgáló alfejezetben kerül sor. Mindemellett a Bizottság folytatja az uniós tagállamok által a feltételes adómegállapítások terén alkalmazott gyakorlatok vizsgálatát, ami további, a feltételes adómegállapításokat érintő hivatalos vizsgálatok elindítását jelentheti. Az

¹¹⁴ A Bizottság határozatában az uniós állami támogatási szabályok értelmében jogellenesnek nyilvánította a Fiat számára Luxemburgban, valamint a Starbucks számára Hollandiában biztosított szelektív adókedvezményt (sajtóközlemény, Brüsszel, 2015. október 21.).

állami támogatások fogalmáról szóló új, 2016-os közlemény szintén részletesen vizsgálja a feltételes adómegállapítások kérdését.

További jelentősége e két ügynek, hogy a Bizottság a vizsgálat során elsőként alkalmazta információkérés céljára azokat az új eszközöket, amelyeket 2013 júliusában – az állami támogatási szabályozás korszerűsítésére vonatkozó uniós kezdeményezés részeként – vezetett be egy tanácsi rendelet.¹¹⁵ Az új hatáskörök arra jogosítják fel a Bizottságot, hogy amennyiben az állami támogatásra irányuló vizsgálat által érintett tagállamok által rendelkezésre bocsátott információk nem elegendőek, bármely más tagállamhoz vagy vállalathoz – köztük a támogatási intézkedés kedvezményezettjéhez vagy annak versenytársaihoz – fordulhat azzal a céllal, hogy azok közvetlenül a Bizottság rendelkezésére bocsássák az állami támogatás értékeléséhez szükséges valamennyi piaci információt. Ezek az új eszközök az állami támogatási szabályozás korszerűsítésére a Bizottság által 2012-ben indított kezdeményezés részét képezik, és lehetővé teszik a Bizottság végrehajtási erőfeszítéseinek arra az állami támogatásra való összpontosítását, amely leginkább torzítja a versenyt.

4.1 Állami támogatási szabályok az adócsalás és az adóelkerülés (ösztönzése) elleni küzdelemben

Az adócsalás és a vállalkozásokat terhelő adók kikerülésének európai uniós jelenségét bizonyítékok széles köre támasztja alá, és általánosan elfogadott a vélekedés, hogy emiatt az államháztartások évente sok milliárd euró bevételtől esnek el. Ugyanakkor ezen tevékenységek rejtett jellege miatt, valamint abból kifolyólag, hogy számos tagállam nem rendelkezik az érintett összegek mértékére vonatkozó becsléssel, pontos szám adatok nem állnak rendelkezésre.¹¹⁶

A tagállamok 1997 óta politikailag törekednek a tisztességes adóverseny során a vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódexben meghatározott elvek megvalósítására, belátva a szoros összefüggést ezen elvek és a belső piac működésének hatékonysága között. A tagállamok a magatartási kódexszel foglalkozó csoport keretein belül vizsgálják az adórendszereket, és igyekeznek biztosítani a jó adóügyi kormányzás elveinek érvényesülését a belső piacon.¹¹⁷ A mind a tagállamokra, mind

¹¹⁵ 734/2013/EU rendelet

¹¹⁶ COM(2015) 136.

¹¹⁷ COM(2015) 136.

pedig azok függő és társult területeire érvényes kódex alapján több mint 400 vállalatra vonatkozó adóintézkedést értékelték, és ezek közül több mint százat, melyek károsnak bizonyultak, beszüntették vagy módosították.¹¹⁸

Az adócsalás és az adókijátszás elleni küzdelem az utóbbi néhány évben az Európai Unió, és különösen a Bizottság egyik legfőbb prioritása. Mindez közvetlen eredménye természetesen annak is, hogy a 2008-as pénzügyi és gazdasági válságban a nemzeti költségvetések és adórendszerek nagyobb fenyegetettségnek lettek kitéve, és a nemzetközi adóügyi együttműködés és a közös standardok iránti igény a nemzetközi fórumokon visszatérő kérdéssé váltak.¹¹⁹ 2012-ben a Bizottság az adócsalással és az adókikerüléssel szembeni küzdelem jegyében megfogalmazott és előterjesztett, több mint 30 intézkedést tartalmazó cselekvési tervet. Ezen intézkedések közül több kifejezetten az adózás átláthatóságának és az információcserének a javítására összpontosított. Számottevő eredmények születtek ezen intézkedések megvalósítása terén, és a legfontosabb kezdeményezések egy része már valóra is vált.¹²⁰

A 2012-es intézkedési tervhez kapcsolódó további eredmények közé tartozik az anya- és leányvállalatokról szóló módosított irányelv elfogadása az adózás terén elkövetett egyes visszaélések megelőzésére irányulóan, továbbá a jó adóügyi kormányzással foglalkozó platform létrehozása és a HÉA-fórum elindítása a vállalkozások és az adóhatóságok közötti párbeszéd előmozdítása érdekében. Az adózási átláthatóság javítása végett bizonyos gyakorlati intézkedések is születtek, így például kidolgozták az információcsere formanyomtatványait, valamint a nem pénzügyi jövedelmekkel kapcsolatos információk automatikus cseréjének számítógépes formátumait. Ami a pénzáramok nyomonkövetését illeti, az adó- és vámügyi hatóságok immáron szorosabb együttműködést folytatnak a készpénzügyletekre vonatkozó információk jobb hasznosítása érdekében.¹²¹

A pénzmosás elleni negyedik irányelv ugyancsak hozzájárul a tőkemozgások nagyobb fokú átláthatóságának megteremtéséhez. Bár a tényleges tulajdonosokra vonatkozó információkat tároló, a pénzügyi nyomozó egységek számára Európában bárhol elérhető központi nyilvántartások bevezetése kifejezetten a pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása elleni küzdelem hatékonyabbá tételére irányul, az intézkedés

¹¹⁸ COM(2009) 201.

¹¹⁹ COM(2009) 201.

¹²⁰ COM(2015) 136.

¹²¹ COM(2015) 136.

közvetlenül segíteni fogja az adócsalás elleni küzdelmet is.¹²²

A cselekvési tervnek az adózási átláthatóság fokozására irányuló más kezdeményezéseivel összefüggésben további eredményeként említhető az európai adóazonosító szám (TIN) megvalósíthatóságának folyamatban lévő vizsgálata, mivel a TIN jelentősen megkönnyítené az adóhatóságok számára az adófizetők azonosítását automatikus információcsere céljából. A Bizottság emellett vizsgálja a HÉA-csalásokkal kapcsolatos gyors információcserére szolgáló EUROFISC rendszer közvetlen adózásra való kiterjesztésének lehetőségét. Ez segítséget nyújtana a tagállamoknak ahhoz, hogy észlelni tudják a rendszeresen előforduló csalási módszereket és az agresszív adótervezés tendenciáit, illetve gyorsan tájékoztatni tudják egymást ezekről.¹²³

Fontos lépés volt a közigazgatási együttműködésről szóló irányelvnek a Tanács által 2014 decemberében elfogadott módosítása.¹²⁴ A felülvizsgált irányelv megeremtheti az automatikus információcsere szilárd uniós jogszabályi kereteit, és az Európai Unió egészében véglegesen megszünteti az adóügyi információk banktitokként történő kezelésének lehetőségét. Az irányelv alapján – és az OECD, illetve G20-ak által a joghatóságok közötti automatikus információcserére vonatkozóan újonnan elfogadott globális standardokkal összhangban – a tagállamoknak pénzügyi információk széles körére vonatkozóan automatikus információcserét kell folytatniuk egymással.¹²⁵

2015 júniusában a Bizottság további kezdeményezéseket is indított az adókikerülés megakadályozása, a fenntartható adóbevételek biztosítása, és az egységes piac vállalkozások számára való biztosítása érdekében. A javasolt intézkedések a méltányos és hatékony adózásra vonatkozó bizottsági cselekvési terv részét képezik, melynek célja a társasági adózás környezetének jelentős javítása, annak méltányosabbá, hatékonyabbá és növekedésbarátabbá tétele révén. A legfontosabb intézkedések közé tartoznak a hatékony adózást a nyereség keletkezésének helyén biztosító keretelvek, valamint a közös konszolidált társaságiadó-alap (KKTA) ismételt bevezetését célzó stratégia.¹²⁶

¹²² COM(2015) 136.

¹²³ COM(2015) 136.

¹²⁴ 2014/107/EU irányelv

¹²⁵ COM(2015) 136.

¹²⁶ A cselekvési terv számos kezdeményezést tartalmaz az adókikerülés visszaszorítására, a fenntartható bevételek biztosítására és az egységes piac megerősítésére a vállalkozások számára, elsősorban a társasági adózás átláthatóságának javítása érdekében.

A Bizottság 2015-ös adózási átláthatósági csomagjának további eredménye, hogy a tagállamok csupán hét hónapnyi tárgyalást követően politikai megállapodásra jutottak a feltételes adómegállapításra vonatkozó automatikus információcseréről.¹²⁷

Az EU tevékeny szerepet vállalt az OECD-ben és a G20-csoport szintjén az átláthatóságra vonatkozó standardok felülvizsgálata és az adózás területén elkövetett visszaélésekkel szembeni fellépés kapcsán folytatott munkában is.¹²⁸

A belső piaci versenyt torzító állami támogatásokkal szembeni eredményes fellépés –közvetlen vagy közvetett módon – szintén hozzájárulhat az adócsalás, illetve adóelkerülés elleni küzdelemhez. Míg az állami támogatások uniós jogi tilalma az Unió területén gazdasági tevékenységet végző vállalkozások tisztességes versenyének közpénz-felhasználás eszközével történő torzítását kívánja megakadályozni, addig az adócsalás, illetve adóelkerülés elleni uniós és általában mindenfajta kormányzási/együttműködési szint által folytatott küzdelem a közpénzek jogszerűtlen felhasználásának megakadályozására fókuszál – a versenyszempontok pedig csak hozzáadódnak e fő célhoz.

A két cél viszont egyértelműen összefügg egymással. Remekül szemlélteti e kapcsolatot az adóügyek terén előmozdítandó jó kormányzásról szóló 2009-es bizottsági közlemény is, amely szerint „*az EU adópolitikai vonatkozásban is alkalmazott, állami támogatásokkal kapcsolatos politikája hozzájárult az egyes tagállamok által bevezetett, vállalatokra vonatkozó egyéni adórendszerekből eredő versenytorzulások orvoslásához.*”¹²⁹ A két szabályozási területet tehát egymással összefüggésben kell kezelni és alakítani, kérdés, hogy ez az „egymásra építkezés” valóban működik-e a gyakorlatban. Annyi bizonyos, hogy az összefüggéseknek egészen konkrét példáit látjuk mostanában, ahogy azt a következő alfejezetben bemutatandó esetek is példázzák.

Érdekes kérdéseket vet fel az állami támogatási szabályok alkalmazhatósága, illetve relevanciája szempontjából a káros adóverseny fogalma, egészen pontosan a fogalmi határok meghúzása. A vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódex szerint a káros adóintézkedések olyan intézkedések – ideértve a közigazgatási gyakorlatokat is –, amelyek jelentősen befolyásolhatják, hogy a vállalatok tevékenysége hol

¹²⁷ Fiat és Starbucks sajtóközlemény (Európai Bizottság, 2015).

¹²⁸ COM(2015) 136.

¹²⁹ COM(2009) 201.

összpontosul az Unióban. „Vonzerejük” abban rejlik, hogy a tagállamokban általában érvényes adószintnél sokkal alacsonyabb adószintet szabnak meg. Vajon az állami támogatások fogalmának, konkrétan az „előny” fogalmi elemnek, az értelmezését miként befolyásolja a „káros adóverseny” terén az uniós megközelítés alakulása?

4.2 A feltételes adómegállapítási gyakorlatok kihívásai

Mint erre már korábban utaltunk, a feltételes adómegállapítás az utóbbi években vált érdekessé állami támogatási szempontból. A Bizottság 2013 júniusa óta vizsgálja a tagállamok feltételes adómegállapításra vonatkozó gyakorlatát, 2014 decemberében pedig valamennyi tagállamra kiterjesztette az ezzel kapcsolatos információkérést. A Bizottság továbbá három folyamatban lévő ún. mélyreható vizsgálat esetében adott hangot azzal kapcsolatos aggodalmának, hogy a feltételes adómegállapításokon keresztül állami támogatás nyújtására került sor (Apple, Írország; Amazon, Luxemburg, s egy belga adórendelkezés).¹³⁰ Az alábbiakban három példán keresztül – Fiat, Starbucks, Suez GDF – mutatjuk be a Bizottság állami támogatási eljárását, mint közpénzvédelmi eszközt.

4.2.1 A Fiat-ügy

A luxemburgi székhelyű Fiat Finance and Trade¹³¹ pénzügyi szolgáltatásokat végez, így csoporton belüli hiteleket nyújt a Fiat csoporthoz tartozó egyéb gépjárműgyártóknak. A leányvállalat számos különböző ügyletet bonyolít a Fiathoz tartozó más vállalkozásokkal Európában.

A Bizottság vizsgálata kimutatta, hogy a luxemburgi hatóságok által 2012-ben kibocsátott feltételes adómegállapítás szelektív előnyhöz juttatta a Fiat and Trade vállalatot, amely így 2012 óta 20–30 millió euróval csökkentette adóterheit indokolatlanul. Figyelemmel arra, hogy a Fiat Finance and Trade – tevékenységeit tekintve – egy bankra hasonlít, a vállalat adóköteles nyereségét egy bankhoz hasonlóan, a társaság által végzett pénzügyi tevékenység által elért tőkemegtérülés kiszámításával kell meghatározni. Mindazonáltal a feltételes adómegállapítással olyan mesterséges és rendkívül összetett módszertant hagytak jóvá, amely nem alkalmas a piaci feltételeket tükröző adóköteles nyereség kiszámítására. A

¹³⁰ Fiat és Starbucks sajtóközlemény (Európai Bizottság, 2015).

¹³¹ 2016/2326/EU Decision

Fiat and Trade által fizetett adók mesterséges csökkentésére különösen az alábbi két módon került sor a Bizottság szerint:

- a) Számos, gazdaságilag megalapozatlan feltevés és adó/tőkealap csökkentését eredményező korrekció eredményeként a feltételes adómegállapításban becsült tőkealap lényegesen alacsonyabb volt, mint a vállalat tényleges saját tőkéje.
- b) Az adózási célok miatt már így is sokkal alacsonyabb mértékben megállapított saját tőkére alkalmazott ellentételezés szintén jóval elmaradt a piaci mértéktől.

Ennek következtében a Fiat and Trade tényleges számviteli tőkéjének csupán kis része, valamint egy igen alacsony mértékű ellentételezés után fizetett adót. Főszabály szerint, amennyiben az adóköteles nyereséget a tőke alapján számítják ki, a vállalaton belüli tőkésítés szintjének összhangban kell állnia a pénzügyi ágazat által alkalmazott alapelvekkel. Ezen kívül az alkalmazott ellentételezésnek meg kell felelnie a piaci feltételeknek. A Bizottság értékelése a Fiat and Trade esetében azt mutatta, hogy amennyiben a tőkére és az ellentételezésre alkalmazott becslések megfeleltek volna a piaci feltételeknek, a Luxemburgban bevallott adóköteles nyereség húszszor magasabb lett volna.

4.2.2 A Starbucks-ügy

A hollandiai székhelyű Starbucks Manufacturing EMEA BV (a továbbiakban: Starbucks Manufacturing)¹³² a Starbucks csoport egyetlen európai kávépörkölő vállalata. Pörkölt kávé és a kávéhoz köthető termékeket (pl. csészéket, csomagolt élelmiszert, cukrászati termékeket) értékesít és forgalmaz a Starbucks európai, közel-keleti és afrikai üzleteiben.

A Bizottság vizsgálata kimutatta, hogy a holland hatóságok által 2008-ban kibocsátott feltételes adómegállapítás szelektív előnyhöz juttatta a Starbucks Manufacturing vállalatot, amely így 2008 óta 20–30 millió euróval csökkentette adóterheit indokolatlanul. A feltételes adómegállapítás különösen az alábbi két módon csökkentette mesterségesen a Starbucks Manufacturing által fizetett adókat:

¹³² Fiat és Starbucks sajtóközlemény (Európai Bizottság, 2015) és 2017/502/EU Decision

- a) A Starbucks Manufacturing igen jelentős jogdíjat fizetett az Alkinak (a Starbucks csoport egyesült királyságbeli vállalatának) a kávépörkölés know-howjáért.
- b) Továbbá felemelt árat fizetett a zöld kávébabért a svájci székhelyű Starbucks Coffee Trading SARL részére.

A bizottsági vizsgálat megállapította, hogy a Starbucks Manufacturing által az Alki részére fizetett jogdíj nem indokolható, mivel nem tükrözi megfelelően a piaci értéket. Valójában csak a Starbucks Manufacturing köteles a know-how használatát megfizetni; nem valamely másik, a Starbucks csoporthoz tartozó vállalat vagy valamely független kávépörkölő, amelyhez kiszervezésre került a pörkölés. Előbbiek nem kötelesek – egy alapvetően azonos helyzetben – jogdíjat fizetni ugyanazért a know-howért. A Starbucks Manufacturing esetében azonban a jogdíj megléte és szintje azt jelenti, hogy a vállalat nyereségének jelentős részét jogtalanul kihelyezik az Alkihoz, amely sem az Egyesült Királyságban, sem pedig Hollandiában nem köteles a társasági adó megfizetésére.

Ezen kívül a vizsgálat arra is fényt derített, hogy a Starbucks Manufacturing adóalapját indokolatlanul csökkentették azzal a jelentősen felemelt árral is, amelyet a vállalat a zöld kávébabért egy svájci vállalatnak, a Starbucks Coffee Trading SARL-nak fizetett. Valójában az árkülönbség a bab tekintetében 2011 óta több mint háromszorosára nőtt. Ennek – a kávépörkölés szempontjából meghatározó – tényezőnek az áremelkedése miatt a Starbucks Manufacturing kávépörkölő tevékenysége önmagában nem termelt volna elegendő nyereséget a kávépörköléshez kapcsolódó know-how jogdíjának az Alki számára történő megfizetéséhez. A jogdíj ezért főként arra szolgált, hogy a Starbucks üzleteiben értékesített, a Starbucks Manufacturing forgalmának legnagyobb részét kitevő más termékek (pl. tea, cukrászati termékek és csészék) eladásából származó nyereség kihelyeződjön az Alkihoz.

A Bizottság két határozatában rögzítette a Fiat és a Starbucks által kihasznált jogosulatlan versenyelőny értékének, vagyis a vállalat által ténylegesen fizetett és a vállalat által a feltételes adómegállapítás nélkül fizetendő összegek közötti különbség kiszámításának módszerét. Ez az összeg mind a Fiat, mind a Starbucks esetében 20–30 millió EUR, de a visszafizetendő adó pontos összegét a luxemburgi és a holland adóhatóságok fogják megállapítani a Bizottság javaslatában meghatározott módszertan alapján.

4.2.3 A GDF Suez-ügy

2013-ban a Bizottság levelet intézett Luxemburghoz, amelyben információt kért az ország feltételes adómegállapítással kapcsolatban alkalmazott gyakorlatáról. 2015-ben kiegészítő információkat kért Luxemburgtól, immár kifejezetten – több más vállalat mellett – a GDF Suez (jelenleg Engie)¹³³ csoporttal kapcsolatban.

Ezt követően a Bizottság vizsgálata két – egy 2008-ban és egy 2010-ben hozott –, a GDF Suez számára kedvező adómegállapítással foglalkozott. A 2010-es adómegállapítás a GDF Suez egy luxemburgi székhelyű vállalkozásfinanszírozási vállalatára (a továbbiakban: a hitelfeltevő) vonatkozott, amely holdingtársaságától (a továbbiakban: a holdingtársaság) eszközöket és kötelezettségeket kapott. Egy harmadik vállalat, amely szintén a holdingtársaság tulajdonában volt (a továbbiakban: a hitelező), kamatmentes, kötelezően átváltoztatandó – ún. „ZORA” – kölcsönt nyújtott a hitelfeltevőnek. A 2008-as adómegállapítás egy cseppfolyósított földgázzal kereskedő luxemburgi székhelyű vállalat (hitelfeltevő) esetében alkalmazott, a fentihez hasonló struktúrára vonatkozott, amelyben egy hitelező szintén ZORA kölcsönt nyújtott a kereskedő vállalatnak.

A ZORA eszköz egy kamatmentes, kötelezően átváltoztatandó kölcsön. Az átváltoztatással a hitelező vállalatok a hitelfeltevő vállalatok részvényeseivé válnak. Az ügyben szereplő hitelező vállalatok beleegyeztek, hogy részvényeiket azonnal átruházzák a holdingtársaságokra.

Az adómegállapítások egyrészt megerősítették, hogy a hitelfeltevő vállalatokat a döntéshozatal iránti kérelemben meghatározott, rögzített árrés alapján kellett adóztatni. Az adómegállapítások másrészt azt is megerősítették, hogy a hitelfeltevő vállalatok által termelt nyereség és a rögzített árrés közötti különbséget a hitelfeltevő vállalatok levonhatták az adóalapjukból. Az adómegállapítások harmadrészt azt is alátámasztották, hogy a luxemburgi jövedelemadó-törvény (a továbbiakban: LIR) azon rendelkezésének alkalmazása révén, amely adósemlegességet nyújt az adósságok saját tőkévé történő átváltoztatása során keletkező nyereségre, az így levont – majd a ZORA kölcsönök átváltoztatásakor a részvények értékébe beépülő – összegekre a hitelező vállalatok szintjén nem nyereségként vetették ki adót. Mivel azonban a hitelező vállalatok azonnal

¹³³ 2017/C 036/03 Hirdetmény

átruházták a részvényeket a holdingtársaságokra, a holdingtársaságok a részvényekhez és – ismét adómentesen – a felhalmozódott teljes nyereséghez is hozzájutottak, mert az ilyen részvényekből keletkező esetleges árfolyamnyereségre a luxemburgi adótörvényben foglalt részesedési adómentesség vonatkozik.

A Bizottság úgy ítélte meg, hogy – összevetve a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplőkkel – a két adómegállapítás szelektív előnyt biztosíthat a GDF Suez vállalatainak. A támogatás fogalmáról szóló közlemény értelmében az az adóhatósági döntés, mely helytelenül alkalmazza a nemzeti adószabályokat, és alacsonyabb adóösszeget eredményez, szelektív előnyt biztosít címzettjei javára.

Egyrészt, a Bizottság kételkedik abban, hogy a levonásnak a hitelfelvevő vállalatok szintjén történő engedélyezésével a luxemburgi adóhatóság helyesen alkalmazta a nemzeti adószabályokat, mivel a ZORA kölcsönök inkább tűnnek saját tőkének, mint adósságnak. Másrészt, a Bizottság kétségbe vonja, hogy a luxemburgi adóhatóság következetesen cselekedett, amikor a levont összegek jövedelemadó-mentességét is elfogadta a hitelező vállalatok vagy a holdingtársaságok szintjén. Úgy tűnik, hogy az említett levonások és az azoknak megfelelő bevétel adóztatásának elmaradása nincs összhangban a luxemburgi adórendszer azon céljával, mely szerint minden vállalatnak adóznia kell nyeresége után. Következésképpen, mivel az adómegállapítások értelmében a GDF Suez Luxemburgban keletkezett nyereségének egy részére nem vetettek ki adót, azok prima facie szelektív előnyt biztosítottak a fenti vállalatoknak.

A Bizottság nem látta indokoltnak a referenciarendszertől való ilyen jellegű eltéréseket, ezért úgy vélte, hogy az adómegállapítások és azok alkalmazása az éves adóbevallásokban az EUMSz. 107. cikkének (1) bekezdése értelmében esetleg a GDF Suez részére nyújtott állami támogatásnak minősülhetnek.

Az uniós jog alapvetően tagállami hatáskörben hagyja az adóztatási politikák és jogi előírások meghatározását. A harmonizáció irányába mutató politikai törekvés csekély mértékben valósult meg, mivel a tagállamok jellemzően ragaszkodnak az adóintézkedések terén a szuverenitásuk megőrzéséhez. Az adóintézkedések formájában hozott szubvenciók uniós állami támogatási jog szerinti megfelelőségének vizsgálata során is hangsúlyt kap a tagállami adórendszerek jellegzetessége, az ezekben

kifejeződő tagállami prooritások.

Alapvető problémát jelent azonban, hogy épp az adóztatás átláthatóságának biztosításában keletkezett rés eredményezheti a tagállami adóintézkedés "láthatatlan szelektivitását", vagyis az uniós jog által tiltott, versenytorzító jellegét, amelyre nem is feltétlenül vagy csak igen későn derül fény. Az utóbbi években az Európai Unió a versenyszabályozási eszköztárában hangsúlyozottan szigorítani kívánja az átláthatósági követelményeket, a tagállamok adóintézkedéseivel összefüggésben is (mint azt a feltételes adómegállapítással kapcsolatos esetek is mutatták). Kérdés, hogy mindez mennyire lehet sikeres, különösen, ha figyelembe vesszük az uniós politikák és jogalkotás alakulása terén megfigyelhető párhuzamos folyamatokat – ami már további kutatások tárgya lehet.

Felhasznált irodalom

- D'Sa, Rose M. (1998): *European Community Law on State Aid*. London: Sweet and Maxwell.
- Kelyn Bacon (1997): *State Aids and General Measures*. In: *Yearbook of European Law*. Vol 17., No. , pp. 269–321.
- O'Brien, Martha (2005): *Company taxation, State aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced co-operation?* In: *E.L.Rev.* Vol. 30., No. 2. April, pp. 209–233.
- Óry Tamás (szerk.) (2003): *Az Európai Unió adójoga*. Budapest: KJK–KERSZÖV.
- Remetei Filep Zsuzsanna (2005): *Adózás és állami támogatás*. In: Tóth Tihamér (szerk.): *A versenyjog aktuális kérdései*. Budapest: Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Jog- és Allamtudományi Iskola.
- Rossi-Maccanico, Pierpablo (2004): *State aid review of Member States' measures relating to direct business taxation*. In: *EStAL*. Vol. 2., No. 3., p. 229.
- Schön, Wolfgang (1999): *Taxation and state aid law in the European Union*. In: *CMLRev.* Vol. 36., No. 5., pp. 911–936.
- Várnay Ernő–Papp Mónika (2016): *Az Európai Unió Joga*. Budapest: Wolters Kluwer

Felhasznált jogszabályok, bírósági ítéletek és egyéb források

- A Tanács harmadik irányelve (1978. október 9.) a Szerződés 54.(jelenleg 45.) cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján a részvénytársaságok egyesüléséről, HL L 295., 1978.10.20., 36–49. o.
- A Tanács hatodik irányelve (1982. december 17.) a Szerződés 54. (jelenleg 45.)

- cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján a részvénytársaságok szétválásáról, HL L 378., 1982.12.31., 47–57. o.
- A Tanács 90/435/EGK (1990. július 23.) irányelve a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adózattatás közös rendszeréről, HL 1990 L 225., 1990.8.20., 147–150. o.
- A Tanács 2003/49/EK irányelve (2003. június 3.) a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről, HL L 157., 2003.6.26., 380–385. o.
- A Tanács 734/2013/EU rendelete (2013. július 22.) az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet módosításáról, HL L 204., 2013.7.31., 15–22. o.
- A Tanács 2014/107/EU irányelve (2014. december 9.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról, HL L 359., 2014.12.16., 1–29. o.
- A Bizottság 98/C 384/03 közleménye (1998. december 10.) az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, HL C 384., 1998.12.10., 277–283. o.
- A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és a Gazdasági- és Szociális Bizottságnak az adóügyekben való jó kormányzás előmozdításáról. COM(2009) 201 végleges. Brüsszel, 2009.04.28.
- A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelmet szolgáló adózási átláthatóságról. COM (2015) 136. végleges. Brüsszel, 2015.3.18.
- A Bizottság 2016/C 262/01 közleménye (2016. július 19.) az Európai Unió *működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról*, HL C 262., 2016.7.19., 1–50. o.
- Commission Decision 2016/2326/EU (21. October 2015.) on State aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat, HL L 351., 2016.12.22., 1–67. o.
- Commission Decision 2017/502/EU of (21. October 2015.) on State aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks. HL L 83., 2017.3.29., 38–115. o.
- 2017/C 036/03 Hirdetmény. Állami támogatás – Luxemburg SA. 44888. (2016/NN.) (korábbi 2016/EO.) számú állami támogatás – Luxemburg. A GDF Suez számára nyújtott lehetséges állami támogatás – Felhívás észrevételek benyújtására az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének (2) bekezdésének értelmében, HL C 36., 2017.2.3., 13–49. o.
- Council Conclusion of ECOFIN Council meeting (1. December 1997.) concerning taxation policy. Annex I. Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council on the code of conduct on business taxation, HL C 2., 6.1.1998., pp. 1–5.

SZABÁLYOZÁSI KERETEK

- C-30/59. sz. De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority of the European Coal and Steel Community ügyben 1960. február 18-án hozott ítélet (ECLI:EU:C:1961:2)
- C-72/91. and C-73/91. sz. Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG v Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG ügyben 1993. március 17-én hozott ítélet (ECLI:EU:C:1993:97)
- C-379/98. sz. Preussen Elektra AG v. Schhleswag AG and Land Schleswig-Holstein ügyben 2001. március 13-én hozott ítélet (ECLI:EU:C:2001:160)
- C-61/79. sz. Amministrazione delle finanze dello Stato kontra Denkavit italiana Srl. ügyben 1980. március 17-én hozott ítélet (ECLI:EU:C:1980:100)
- C-206/06. sz. Essent Netwerk Noord ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet (ECLI:EU:C:2008:413)
- C-83/98. P. sz. Franciaország kontra Ladbroke Racing Ltd és Bizottság ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet (ECLI:EU:C:2000:248)
- C-173/73. sz. Olaszország kontra Bizottság ügyben 1974. július 2-án hozott ítélet (ECLI:EU:C:1974:71.)
- C-78/90. és C-83/90. sz. Compagnie Commerciale de l'Ouest egyesített ügyekben 1992. március 11-én hozott ítélet (ECLI:EU:C:1992:118)
- C-206/06. sz. Essent Netwerk Noord ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet (ECLI:EU:C:2008:413)
- C-88/03. sz. Portugália kontra Bizottság ügyben 2006. szeptember 6-án hozott ítélet (ECLI:EU:C:2006:511)
- C-428/06. és C-434/06. sz. Unión General de Trabajadores de La Rioja egyesített ügyekben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet (ECLI:EU:C:2008:488)
- T-358/94. sz. Air France kontra Bizottság ügyben 1996. december 12-én hozott ítélet (ECLI:EU:T:1996:194)