

# AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK JOGÁN ALAPULÓ VIZSGÁLATAINAK ÉRTÉKELÉSE A LEGFRISSEBB UNIÓS BÍRÓSÁGI ÍTÉLETEK TÜKRÉBEN

Wágner Tamás Zoltán\*

## 1. Bevezetés

Az Európai Bizottság 2013-2014-ben első látásra némiképp váratlanul kemény fellépést hirdetett meg a multinacionális vállalatok agresszív adótervezési és adó-elkerülési gyakorlataival szemben, melynek során az állami támogatások jogára támaszkodva számos vizsgálatot indított meg a tagállamok (azon belül is főként a Benelux államok és Írország) által a multinacionális vállalatoknak kibocsátott feltételes adómegállapításokra fókuszálva. A vizsgálatok viszont egyáltalán nem voltak ad hoc jellegűek: egy jól megtervezett cselekvéssorozatról volt szó, amely a „gyökerénél” kívánta kezelni a problémát. A vizsgálatok háttérében számos ok állt, melyek közül a legfontosabbak az agresszív adótervezési gyakorlatokkal szembeni, a jogalkotás útján való uniós szintű fellépés nehézségei, a pénzügyi botrányok nyomán megerősödő társadalmi elégedetlenség a multinacionális vállalatok jelentős költségvetési bevételek kiesését okozó agresszív adótervezési gyakorlatai miatt, az amerikai cégek versenylőnye, valamint a feltételes adómegállapításokkal való visszaélés lehetőségei voltak. Mindazonáltal a bizottsági fellépést a kezdetektől fogva komoly kritikák érték nemcsak a tagállamok, hanem a szakértők oldaláról is. Utóbbiak, noha alapjában véve üdvözölték a vizsgálatokat, rámutattak arra, hogy az Európai Bizottság lépései a gyakorlatban tiltott adóharmonizációhoz vezethetnek a közvetlen adók tekintetében, a jövőben jelentősen korlátozva a tagállamok mozgásterét egy olyan területen, ahol a Lisszaboni Szerződések értelmében még autonómiát élveznek, ráadásul a szokásos piaci ár elve nem része az uniós jognak, hanem az OECD ajánlása és nincs kötelező jogérvénye. Nem meglepő tehát, hogy a szakértők különösen a szokásos piaci ár elvé-

---

\* Jogász.



nek bizottsági értelmezését, valamint az önálló és integrált vállalatok<sup>1</sup> hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítését illették éles kritikával. Éppen ezért már az eljárások kezdetén felmerült, hogy vajon az Európai Bizottság alkalmas eszközt választott-e a célkitűzése megvalósításához. A kérdés súlyát pedig csak növelte, hogy a negatív bizottsági határozatokkal<sup>2</sup> szemben a tagállamok rendre fellebbezéseket nyújtottak be, amelyek mára eljutottak az Európai Törvényszékre, illetve az Európai Bíróságra is.<sup>3</sup>

Jelen tanulmányban<sup>4</sup> nem kívánunk részletesen foglalkozni a bizottsági fellépés háttérében rejlő okokkal, ehelyett a fókuszunk inkább a lezajlott bizottsági vizsgálatok értékelésére helyezük. Éppen ezért a tanulmány érdemi része 3 nagyobb fejezetre tagolódik, melyeken belül további alfejezetek találhatók. Elsőként a bizottsági vizsgálatok azon vitatott pontjait (szelektív előny, referenciarendszer, szokásos piaci ár elve) vizsgáljuk meg, amelyeket a későbbiek során a szakértők a leginkább kritizáltak. Az egyes vitatott pontokkal kapcsolatos kritikákat – a bizottsági érvelés bemutatását követően – külön-külön elemezzük, melyet egy rövid összegzés követ a fejezet végén. Hasonló logikát követtünk a törvényszéki ítéletek értékelésekor is. Ezzel szemben a harmadik fejezet felépítése, melyben az Európai Bíróságnak a Fiat ügyben hozott ítéletét vettük górcső alá a vitatott pontok tekintetében, eltér: mindössze két alfejezetből áll. Ezek

<sup>1</sup> A szokásos piaci ár bizottsági értelmezése kapcsán előjáróban fontos kiemelnünk, hogy az Európai Bizottság az OECD gyakorlattal szemben nem a kapcsolatos vállalkozások fogalmát használja, hanem bevezeti az integrált vállalkozások fogalmát. Érdemes tehát a két fogalom közötti különbségeket röviden megvizsgálni. Előbbi tekintetében célszerű az OECD Modellegetymény 9. cikkére utalni, melynek értelmében két vállalkozás akkor kapcsolatos vállalkozás, ha az egyik vállalkozás közvetlenül, vagy közvetve a másik vállalkozás üzletvezetésében, ellenőrzésében, tőkéjében érdekeltséggel rendelkezik, vagy ugyanazok a személyek rendelkeznek érdekeltséggel az érintett vállalkozások ellenőrzésében, üzletvezetésében, illetve a tőkéjében. Az integrált vállalkozásoknál viszont ez a „kapcsolat” sokkal szorosabb: az érintett vállalkozásoknak csak egy funkciójuk marad, a kockázatot is elveszik tőlük (pl. *limited risk distributor, toll manufacturer* stb.) és egy központi vállalatához helyezik át. Innentől kezdve az integrált vállalatcsoport tagvállalata önmagában nem életképes, mert a funkcióinak egy részét (pl. beszerzés) más specializált vállalatcsoport tag látja el. Ennek kapcsán ld. részletesen: Békés Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban – A tagállami jogok harmonizációja és versenye*. Budapest, Wolters Kluwer, 2019. 223–225. <https://doi.org/10.55413/9789632959320> Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital. Article 9 [as they read on 21 November 2017], <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>; Czoboly Gergely – Erdős Éva: *Adózási és adótervezési ismeretek*. Budapest, HVG-ORAC, 2021. 352.

<sup>2</sup> A McDonald’s ügyet leszámítva az Európai Bizottság minden ügyben tiltott állami támogatást állapított meg határozataiban.

<sup>3</sup> E tekintetben fontos kiemelni, hogy tagállamok főszabály szerint kötelesek valamennyi támogatási intézkedést bejelenteni a Bizottságnak, amelyek a bizottsági jóváhagyásig nem léptethetők hatályba. A Bizottság határozataival szemben a tagállamok elsődlegesen a Törvényszékhez, majd másodfokon a Bírósághoz fordulhatnak. Fontos viszont kiemelni, hogy a Bíróság – noha az értelmezési jogköre vitathatatlan – nem helyettesítheti a hatáskörrel rendelkező hatóság értékelését saját értékelésével, hanem csak annak vizsgálatára szorítkozhat, hogy az előbbi értékelés során nyilvánvaló hiba vagy hatáskörrel való visszaélés történt-e. Továbbá, amennyiben a tagállam nem hajítja végre a bizottsági határozatban foglaltakat, a Bizottság az ügyet a Bíróság elé terjesztheti.

<sup>4</sup> A tanulmány a Young Leaders Fellowship Found – Fiatall Vezetők Ösztöndíja Alapítvány által nyújtott ösztöndíj keretében született meg.

közül az első az Európai Bíróság álláspontjával, míg a második az ítélet gyakorlati következményeivel foglalkozik.

Összességében véve a jelen vizsgálatok alkalmával alkalmazott bizottsági felfogást a korábbi – bizottsági, illetve bírósági – esetjoggal összevetve látni fogjuk, hogy az Európai Bizottság érvelésével szemben itt – a tisztességes adózás alapelveire támaszkodva – egy új gyakorlat felépítéséről van szó, amely szakít a korábbi időszak piaci alapú megközelítésével. Utóbbi tükrében érthetővé válnak a legfontosabb szakértői kritikák, amelyeket ezt követően fogunk áttekinteni. Habár az Európai Bizottság súlyos kritikákat kapott a szakértőktől, mégis győztesnek érezhette magát a törvényszéki ítéleteket követően: a vitás pontok (szokásos piaci ár elve, referenciarendszer stb.) tekintetében az Európai Törvényszék – ugyan megkötésekkel – elfogadta a bizottsági érvelést. Az Európai Bizottság számára kedvező helyzetben viszont gyökeres változás állt be a Fiat ítéletet<sup>5</sup> követően, amely a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiájának megerősítésén túl kétségesse teszi a jelenlegi bizottsági irányvonal tarthatóságát is. Jelen tanulmány éppen ezért részletesen is foglalkozunk ezzel az ítélettel, melynek során választ keresünk arra a kérdésre, hogy vajon létezik-e alternatív út az Európai Bizottság számára vagy vissza kell térnie a jogalkotás útján való fellépéshez.

## 2. A bizottsági vizsgálatok vitatott pontjai az esetjog és a szakértői vélemények tükrében

### 2.1. A bizottsági vizsgálatok háttérben rejlő okok, avagy miért éppen az állami támogatások jogán alapuló fellépést választotta az Európai Bizottság?

Az Európai Bizottság – ahogy imént említettük – első látásra némiképp váratlanul indította meg kemény fellépését, amelynek háttérben azonban számos ok húzódott meg. Habár számtalan más eszköz (pl. uniós jogalkotási kezdeményezés, kötelezettség-szegési eljárás indítása) állt rendelkezésére, végül az állami támogatásokra vonatkozó szabályokra támaszkodva kezdődtek meg vizsgálatok. Az eleinte néhány tagállam adómegállapítási gyakorlatára fókuszáló vizsgálatot csakhamar az összes tagállamra kiterjesztette és több mint 1000 feltételes adómegállapítást tanulmányozott, melyek közül 600 kötődött az elhíresült LuxLeaks botrányhoz.<sup>6</sup> Ennek során elsősorban a Benelux államok, valamint Írország került a célkeresztbe: az e tagállamok kedvező adóügyi elbánását kihasználó számos multinacionális vállalatnak (pl. Apple, Amazon, Starbucks) nyújtott támogatás esetében állapított meg tiltott állami támogatást.

Az Európai Bizottság választásában döntő jelentősége volt annak a ténynek, hogy a 2010-es évek elejére a közvetlen adózás területén a tagállami ellenállás<sup>7</sup> miatt rendkí-

<sup>5</sup> C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyek Fiat Chrysler Finance Europe kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2022:859].

<sup>6</sup> Cleary Gottlieb: Three Years of EU State Aid Review of Tax Rulings: Taking Stock. *Alert Memorandum*, July 29, 2016. 2. <https://tinyurl.com/s3mavcua>

<sup>7</sup> Az adózás területén főszabály szerint nem a Lisszaboni Szerződések elfogadása óta általánossá vált minősített többségi szavazás keretében kerül sor, hanem különleges jogalkotási eljárásban, ahol az Európai Unió Tanácsa egyhangúsággal fogadhat el harmonizációs rendelkezéseket, döntően irányelvek

vül megnehezült a jogalkotás. E tekintetben érdemes kiemelni a 2001 óta<sup>8</sup> napirenden lévő közös konszolidált társasági adóalap kérdését, amelyre vonatkozóan az Európai Bizottság 2011-ben javaslatot<sup>9</sup> dolgozott ki, azonban az erős tagállami ellenállás (elsősorban a Benelux államok és Írország) miatt elbukott ez a kezdeményezés.<sup>10</sup> Szintén erre a sorsra jutott a pénzügyi tranzakciós adóval kapcsolatos bizottsági javaslat<sup>11</sup> is. Ezekben az években tehát egyre inkább látszott, hogy jogalkotás útján nem, vagy csak nagyon nehezen lehet érdemi eredményeket elérni. Nyilvánvalóvá vált többek között, hogy:

- a tagállamok ragaszkodnak az egyhangúság követelményéhez a jogalkotási eljárás során és elutasítják a minősített többségi szavazásra való áttérést (holott számos esetben ezzel a saját mozgásterüket korlátozzák);<sup>12</sup>
- az egyhangúság követelménye miatt viszont akár egyetlen tagállam is megakaszthat egy kezdeményezést, amellyel hosszú évek munkája veszhet kárba;
- ugyanakkor a tagállamok hiába vállalták a jogi kötőerővel nem rendelkező Magatartási Kódexben<sup>13</sup> foglaltak teljesítését, a belső piac integritását fenyegető káros gyakorlatokat nem sikerült teljesen kiküszöbölni, mivel a tagállamok egy jelentős része ebben érdekelt (gondoljunk csak a multinacionális vállalatoknak nyújtott különböző adókedvezményekre);
- e tekintetben annak sem volt foganatja, hogy az Európai Bizottság egy, az adóintézkedések és az állami támogatások kapcsolatát elemző Közleményben<sup>14</sup> sietett a tagállamok segítségére, melynek alapján már 2001-ben egyértelműsítette, hogy szükség esetén kész ezen az úton is fellépni a káros gyakorlatok ellen;

---

formájában. Ez pedig rendkívül megnehezíti és lelassítja a döntéshozatalt, mivel 27 tagállam érdekeit kell összehangolni. Ennek következtében viszont nagyon lassan halad a harmonizáció, különösen a közvetlen adók területén.

<sup>8</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582.

<sup>9</sup> Javaslat az Európai Unió Tanácsa irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1–87. o.

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

<sup>11</sup> Javaslat az Európai Unió Tanácsa irányelve a pénzügyi tranzakciós adó közös rendszeréről és a 2008/7/EK irányelv módosításáról, COM (2011) 594 végleges, 2011.9.28., 1–33. o.

<sup>12</sup> Hiába biztosítja az egyhangúság követelménye azt, hogy minden tagállam megvédheti az érdekeit, ugyanis a későbbiek során ez bizonyos esetekben akadályt is képezhet (pl. az érintett tagállamban megváltozik a politikai felfogás), ugyanakkor a többi tagállam nem járul hozzá a konkrét jogszabály módosításához. Emiatt viszont összességében a tagállamok tartanak a nagy uniós reformoktól és inkább a legkisebb közös nevező elérésére törekcsenek. Erről részletesen ld. Jussi Jaakkola: A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*, Vol. 20., No. 5. (2019) 675–677. <https://doi.org/10.1017/glj.2019.55>

<sup>13</sup> Üzleti Adózásra Vonatkozó Magatartási Szabályok Gyűjteménye (*Code of Conduct for Business Taxation*). ECOFIN, 1997.12.01, CELEX No. 398Z0106 (01).

<sup>14</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10.

- a negatív harmonizáció<sup>15</sup> terén – köszönhetően az Európai Bíróság jogfejlesztő tevékenységének – habár jelentős az előrehaladás, azonban ez a folyamat lassú és az ítéletek csak aszimmetrikusan érvényesülhetnek (mivel vitatott, hogy az egyik tagállam adójogát érintő döntés mennyiben értelmezhető egy másikra).<sup>16</sup>

Mindezek fényében az Európai Bizottság fokozatosan belátta, hogy a hagyományos út nem járható és elkezdett gondolkodni az alternatív megoldásokon. Ezek közül az állami támogatások jogán alapuló fellépés mellett döntött, mivel:

- az Európai Unió már hosszú ideje elkötelezett az indokolatlan támogatások viszszaeszközítésére,
- az EUMSZ 107. cikke csak szűk körben enged kivételeket;
- az állami támogatás bármilyen formában – akár adókedvezmények révén is – meg tud valósulni, szélesre tárva ezzel a bizottsági fellépés lehetőségét;
- a tagállamok által kibocsátott feltételes adómegállapítások – mivel adóintézkedésnek minősülnek – esetében is irányadó az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás és tiltott állami támogatás gyanúja merülhet fel, ha a tagállami adóhatóságok olyan adókedvezményeket biztosítanak a kérelmezőknek, amelyek mások számára nem elérhetők vagy nem alkalmazhatók;
- az adó versenyjogi fogalma lényegesen szélesebb a hagyományos értelmezésnél;
- az EUMSZ 108. cikke alapján e területen az Európai Bizottság speciális jogosítványokkal bír;
- tiltott állami támogatásra hivatkozva az Európai Bizottság sokkal gyorsabban – akár hónapok alatt is – tud fellépni a „renitens” tagállammal szemben, mint a sokszor hosszú évekig is eltartó kötelezettségsgzési eljárás segítségével.<sup>17</sup>

<sup>15</sup> Tekintettel arra, hogy az Európai Unióban főszabály szerint továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül, az uniós intézmények az adóharmonizáció segítségével igyekeznek az egyes adórendszereket befolyásolni. A szakirodalomban pozitív és negatív harmonizációról beszélnek. Előbbi esetben az Európai Unió Tanácsa harmonizációs rendelkezéseket fogad el különleges jogalkotási eljárásban egyhangúság mellett, ami döntően irányelvek formájában valósul meg. Figyelembe véve azt a tényt, hogy ez – különösen a közvetlen adózás – rendkívül érzékeny terület a tagállamok számára, ezért nagyon lassan halad előre az egyes tagállami adórendszerek közelítése. Ennek következtében előtérbe kerül a negatív harmonizáció, ahol az Európai Bíróságra hárul a feladat, hogy jogfejlesztő tevékenységével, ítéletein keresztül kijelölje a tagállamok mozgásterét. Az Európai Bíróság elsősorban az alapelvek betartására, valamint a belföldi és külföldi adóalanyok diszkriminációjának megelőzésére törekszik. Az Európai Bíróság számos alkalommal (gondoljunk csak a Costa v. ENEL ügyre, ahol kimondta, hogy az uniós jog elsőbbséget élvez a tagállami joggal szemben) bizonyította már, hogy képes az uniós jognak új irányokat szabni, így ez az eszköz alkalmas lehet a belső piac integritásának védelmére. Ezzel kapcsolatban részletesen ld. Czákó Dezső: Az Európai Unió adóharmonizációs folyamatának legfontosabb eredményei és néhány aktuális fejleménye. *EU Working Papers*, 3/2011. 95–96.; Margarita F. Safonova – Dmitry S Reznichenko – Marina V. Melnichuk – Alan K. Karaev – Svetlana F. Litvinova: Taxes Harmonization Features in the European Union Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 6., No. 8. (2016) 154–159.; Békés (2019) i. m. 27–30.

<sup>16</sup> Békés (2019) i. m. 42–43.

<sup>17</sup> Wágner Tamás Zoltán: A lengyel kiskereskedelmi adó és a progresszív adózás jövője. *Iustum Aequum Salutare*, 2020/3. 196.

Összességében véve tehát az Európai Bizottság felismerte a versenypolitika, azon belül is az állami támogatások joga területén meglévő jogköreiben rejlő potenciált, valamint azt, hogy az adóintézkedések állami támogatási szempontból történő értékelésének elvi alapjait az Európai Bíróság már a 70-es években<sup>18</sup> kialakította.<sup>19</sup> Ez pedig jól mutatja, hogy olyan területen – a közvetlen adók – is fel lehet lépni az uniós jogra hivatkozva, amely alapvetően tagállami kompetenciába tartozik.

Figyelembe véve a bizottsági vizsgálatok komplexitását, valamint a jelen tanulmány fókuszát, az elkövetkezőkben a részletes elemzés helyett csak azokat a vitás pontokat fogjuk áttekinteni, amelyeket később a szakértők élesen kritizáltak, valamint a bírósági szakaszban is meghatározó jelentőséggel bírtak. E tekintetben különösen az alábbiakat érdemes megvizsgálnunk:

- az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata („szelektív előny”);
- szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása (általános társasági adórendszer, az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetének minősítése);
- a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése („hibrid konstrukció”).

## 2.2. Szelektív előny

A fentiek közül elsőként célszerű az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata kapcsán kiobbant vitával kezdenünk. A fogalomelhatárolás kapcsán fontos kiemelni, hogy előbbi esetben olyan gazdasági előnyről van szó, amelyet egy adott vállalkozás rendes piaci körülmények között nem tudott volna megszerezni.<sup>20</sup> Az uniós bíróságok, valamint az Európai Bizottság is rendszeresen hangsúlyozza, hogy előnynek nemcsak a pozitív juttatások minősülnek, hanem azok az intézkedések is, amelyek enyhítik a rendes körülmények között a vállalkozás költségvetésében megjelenő terheket: vagyis az intézkedés által pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe kerülnek a vállalkozások, míg az állam számára bevételkiesést eredményez.<sup>21</sup> A szelektivitás pedig azt a célt szolgálja, hogy ne kelljen folyamatosan az adott tagállam jogszabályait más tagállamok

<sup>18</sup> Ez utóbbival kapcsolatban elegendő arra utalnunk, hogy az Európai Bíróság már egy 1961-es ítéletében, a *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* ügyben (C-30/59. sz. ügy *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont) kimondta, hogy „az állami támogatás fogalma mindazonáltal tágabb jelentéssel bír, mint a szubvenció, mivel ez nemcsak a pozitív juttatásokat öleli fel, mint amelyeket maguk a szubvenciók jelentenek, hanem azok az intézkedések is ideértendők, melyek különböző formában, de csökkentik a vállalkozások azon költségeit, amelyek normál esetben a saját költségvetésüket terhelné, és amelyek anélkül, hogy szigorú értelemben szubvencióknak minősülnének, hasonló természetűek és ugyanolyan hatásuk van”.

<sup>19</sup> Staviczky Péter: *Adózás és állami támogatások – az indokolt szelektivitás. Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 2010/3. 133.

<sup>20</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 15. o.

<sup>21</sup> Edouard Fort: *EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach. European Taxation*, Vol 57., No. 9. (2017) 376. <https://doi.org/10.59403/386n1ka>

jogszabályaival összevetni.<sup>22</sup> A szelektivitás megállapításához az érintett támogatásnak bizonyos vállalkozásokat, gazdasági ágazatokat vagy bizonyos áruk termelését kell előnyben részesítenie. Ez számtalan módon megvalósulhat, többek között akár a vállalkozások mérete, székhelye vagy a tevékenysége alapján. A szelektivitás megállapítása szempontjából nincs jelentősége annak, hogy a kedvezményezett vállalkozások ténylegesen igénybe vették-e és ha igen, milyen arányban a támogatásokat, valamint, hogy az abból nem részesülőknek a tagállam más kedvezményeket biztosít-e.<sup>23</sup>

A probléma hátterében az állt, hogy az Európai Bizottság a gazdasági előny fogalmát meglehetősen szélesen értelmezi és ez az elmúlt időszakban oda vezetett, hogy lényegében véve összemosta a két elemet (szelektív előny), melynek következtében nemcsak az EUMSZ 107. szakaszával, hanem az esetjoggal is szembemegy.<sup>24</sup> Itt érdemes külön is megemlíteni a MOL-ügyet, ahol az Európai Bíróság kimondta, hogy mind az előny, mind a szelektivitás vonatkozásában szükség van független vizsgálatra: hiszen nem elegendő csupán az előny fennállását igazolni, hanem azt is bizonyítani kell, hogy a kérdéses intézkedés egy vagy több vállalkozásnak kedvez.<sup>25</sup> Tehát nem lehet a két feltételt együttesen kezelni. Ennek ellenére ez a gyakorlat él, s különösen a feltételes adómegállapítások állami támogatási szempontú vizsgálata esetében figyelhető meg. Ennek kapcsán fontos itt röviden megjegyeznünk, hogy habár a feltételes adómegállapítás legális eszköznek számít, az adóhatóság diszkrecionális jogköre azt eredményezheti, hogy a kérelmező olyan adókedvezményben részesül, amely más adózó számára nem elérhető (multinacionális vállalatok esetében ennek tipikus példája az ún. *sweetheart deals*)<sup>26</sup> és – tekintettel arra, hogy itt is tagállami adóintézkedésről beszélhetünk – az Európai Bizottság az állami támogatások jogára támaszkodva fel léphet az azt kibocsátó tagállammal szemben. Az Európai Bizottság szerint a MOL-ügyben az Európai Bíróság az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatát is elismerte azzal, amikor kimondta, hogy az egyedi támogatások vonatkozásában önmagában már az előny azonosítása lehetővé teszi a szelektivitás vélelmezését.<sup>27</sup> Mindez jelentősen megnöveli az Európai Bizottság mozgásterét, még akkor is, ha az előny létét neki kell bizonyítania. Ezzel szemben a tagállamok nagyon nehéz helyzetbe kerülnek, ha az adóintézkedéseiket akarják megvédeni, mivel az előny és a szelektivitás vizsgálatának összemossa következtében a többi feltétel teljesülése rendszerint könnyen megállapí-

<sup>22</sup> Jakub Kociubiński: Selectivity criterion in state aid control. *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics*, Vol. 2., No. 1. (2012) 4. <https://doi.org/10.2478/wrlae-2013-0016>

<sup>23</sup> Staviczky Péter: Szelektivitás az állami támogatásokra vonatkozó uniós joggyakorlatban. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 2010/1. 38.

<sup>24</sup> Liza Lovdahl Gormsen: EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga. *Journal of European Competition Law & Practice*, Vol. 7., No. 6. (2016) 370. <https://doi.org/10.1093/jecplap/lpw040>.

<sup>25</sup> C-15/14 P. sz. ügy Európai Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 59. pont.

<sup>26</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen lásd például: Wojciech Morawski: Will the European Union put an end to the “golden age” of tax ruling? *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica*, Vol. 66., No. 3. (2020) 54–56. <https://doi.org/10.14712/23366478.2020.25>

<sup>27</sup> C-15/14 P. sz. ügy Európai Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 60. pont.

tásra kerül.<sup>28</sup> Nem véletlen, hogy nemrégiben Juliane Kokott főtanácsnok is kijelentette, hogy óvatosan kell eljárni ebben a kérdésben és csak akkor lehet feltételezni a szelektivitást, ha a szabályozás egy vagy több egyenként azonosítható ágazatot érint, amelyek gazdasági tevékenységük alapján elhatárolhatók.<sup>29</sup> A mostani vizsgálatok során az Európai Bizottság követte az imént említett gyakorlatot és a két fogalmat „megkülönböztető előny”<sup>30</sup> vagy „szelektív előny”<sup>31</sup> formájában együttesen kezelte.<sup>32</sup> Ezzel pedig már rögtön az elején jelezte, hogy – kihasználva az esetjogban rejlő kiskaput – egyszerűsítéshez folyamodik. Habár – mint láttuk – vitatható ez az irányvonal, az Európai Bizottság mégis élt ezzel a lehetőséggel és arra hivatkozott, hogy a feltételes adómegállapítások esetében feltételezni lehet a szelektivitást.<sup>33</sup> Megítélése szerint ugyanis ezeket a hatóságok a multinacionális vállalatok számára egyedi jelleggel biztosítják és egyenként kötik meg a kérdéses vállalattal. Tehát itt ténylegesen egyedi intézkedésekről van szó. Így, ha az adott feltételes adómegállapítás előnyt valósít meg a kedvezményezett számára, akkor nem szükséges a szelektivitást külön is bizonyítani.<sup>34</sup>

Amennyiben értékelni kívánjuk az Európai Bizottság gyakorlatát, akkor mindenképpen érdemes kiemelni, hogy az Európai Bizottság mind az 1998-as,<sup>35</sup> mind a 2016-os Közleményében<sup>36</sup> következetesen a szelektív előny fogalmát használja<sup>37</sup> és a koráb-

<sup>28</sup> Gormsen i. m. 374.; Alexandra Miladinovic: *Selectivity and the Arm's Length Principle in EU State Aid Law*. (European and International Tax Law and Policy Series) Amsterdam, IBFD, 2022. 2. <https://doi.org/10.59403/hme6dd>

<sup>29</sup> C-66/14. sz. ügy Juliane Kokott főtanácsnok indítványa: Finanzamt Linz kontra Bundesfinanzgericht [ECLI:EU:C:2015:242] 114–115. pont.

<sup>30</sup> Ennek kapcsán ld. pl. a 2016/2326/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 7.2. fejezet.

<sup>31</sup> Ennek kapcsán ld. a 2017/502/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 9.2. fejezet.

<sup>32</sup> Ez alól némiképp kivételt képez az Amazon ügy, ahol, habár külön pontokban vizsgálta az előny és szelektivitás kérdését, viszont a vizsgálata elején – az EUMSZ 107. cikke feltételrendszerének értelmezése során – egyértelműen hangsúlyozta, hogy a tiltott állami támogatás megállapításához többek között szükség van a kedvezményezett számára biztosított szelektív előnyre is. Utóbbi tehát arra enged következtetni minket, hogy ténylegesen itt is együtt kezelte a fogalmakat. Ezzel kapcsolatban ld. 2018/859/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 392–605. pont.

<sup>33</sup> Gormsen i. m. 370.

<sup>34</sup> Nihal Özkardeş: Multinational enterprises and selectivity criterion in state aid cases. *Dokuz Eylul University Law Review*, Vol. 23., No. 1 (2021) 800. <https://doi.org/10.33717/deuhfd.899950>

<sup>35</sup> A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10.

<sup>36</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01). <https://tinyurl.com/2f7yvym7>

<sup>37</sup> Ennek kapcsán ld. pl.: A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277–283. o. 12. pont; illetve Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 170–171. pont. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ%3AC%3A2016%3A262%3AFULL>

bi bizottsági gyakorlatból felhozhatók olyan egyedi adóintézkedésekkel kapcsolatos határozatok,<sup>38</sup> amikor nem folytatott le külön vizsgálatot a két feltétel vonatkozásában. A bírósági esetjogban ugyanakkor a MOL ügy előtt nem nagyon található olyan ítélet, amely a szelektív előny kifejezést használná,<sup>39</sup> viszont az említett ügyet követően több ítéletben is megtalálható ez a kifejezés, függetlenül attól, hogy támogatási programról vagy egyedi intézkedésről van szó.<sup>40</sup> Ennek alapján nem könnyű állást foglalni, hogy az Európai Bizottság jelen vizsgálatok során alkalmazott, az előnyt és a szelektivitást együttesen vizsgáló gyakorlata ténylegesen jogsértőnek minősül-e.

Nem meglepő tehát, hogy a szakértők körében sem alakult ki egységes álláspont. A legerősebb kritikákat az amerikai szakértők fogalmazták meg, amelyek közül kiemelkedik a korábban már többször emlegetett, az amerikai pénzügyminisztérium által kiadott, ún. „White Paper”.<sup>41</sup> A dokumentum szerint a két fogalom együttes kezelésével az Európai Bizottságnak lehetősége nyílt arra, hogy – a többi feltétel teljesülése esetén – pusztán azon az alapon állapítson meg tiltott állami támogatást, hogy az nem felel meg a szokásos piaci ár elve bizottsági értelmezésének.<sup>42</sup> Ezzel gyakorlatilag az Európai Bizottság egy szupranacionális adóhatósággá vált.<sup>43</sup> Több szakértő is hasonló jellegű kritikát fogalmazott meg:

- az Európai Bizottság vizsgálati módszere azt eredményezi, hogy az APA-k vonatkozásában lényegében véve arra szűkül le a vizsgálat, hogy a szokásos piaci ár megfelelően lett-e alkalmazva;
- a szelektivitás vélemezése esetén sem lesz a két fogalomból egy: továbbra is indokolt marad a külön vizsgálat;

<sup>38</sup> Ennek kapcsán ld. pl.: 2010/3/EK határozat: Az Európai Bizottság határozata a Lengyelország által a Stocznia Szczećińska javára nyújtott C 19/05 (korábbi N 203/05) sz. állami támogatásról (az értesítés a C(2008) 6770. számú dokumentummal történt), HL L 5., 2010.1.8., 1–41. o. 217. pont; State Aid No. NN 67/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Bitė GSM”. European Commission, C (2007) 134, Brussels, 24.I.2007. 42. pont; State Aid No. NN 68/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Omnitel”. European Commission, C (2007) 142, Brussels, 24.I.2007. 42. pont.

<sup>39</sup> E tekintetben például kivételt képez az alábbi ügy: C-106/09 P. sz. ügy Európai Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]. 70–110. pont.

<sup>40</sup> Ennek kapcsán ld. pl.: C-270/15. P. sz. ügy Belga Királyság kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2016:489] 31–42. pont.; C-660/15. P. sz. ügy Viasat Broadcasting UK Ltd kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2017:178] 21–39. pont.; C-150/16. sz. ügy Fondul Proprietatea SA kontra Complexul Energetic Oltenia SA [ECLI:EU:C:2017:388] 22–27. pont.; C-706/17. sz. ügy Achema AB és társai kontra Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija (VKEKK) [ECLI:EU:C:2019:407] 81–98. pont.

<sup>41</sup> The European Commission’s recent state aid investigations of transfer pricing rulings. *U.S. Department of the Treasury, White Paper*, August 24, 2016. <https://tinyurl.com/y3999rcs>

<sup>42</sup> A szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének kérdését és annak hátterét részletesen vizsgáljuk a 11-14. oldalon.

<sup>43</sup> The European Commission’s recent state aid investigations of transfer pricing rulings, *U.S. Department of the Treasury, White Paper*, August 24, 2016. 5–9. <https://tinyurl.com/y3999rcs>

- az előny meglétéből nem következik egyből a szelektivitás is: előfordulhat, hogy az adott feltételes adómegállapítások által biztosított kedvezmények valamennyi hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalat számára elérhetők.<sup>44</sup>

Más szakértők viszont árnyaltabb megközelítést alkalmaztak.<sup>45</sup> Többek között rámutattak arra, hogy noha az előny és a szelektivitás kétségtelenül külön fogalom, ez – tekintettel arra, hogy szorosan összefüggenek egymással – azonban nem akadályozza meg azt, hogy az állami támogatások vizsgálata során együttesen kezeljék a két feltételt. Másrészt az Európai Bizottság és az Európai Bíróság gyakorlata éppen az ellenkezőjét támasztja alá a kritikáknak. E tekintetben fontos kiemelni, hogy már az Európai Bizottság 1998-as Közleményében is szerepel a szelektív előny fogalma, melyet azt követően több határozatában<sup>46</sup> is használt az Európai Bizottság, ráadásul nem csak adóügyekben.<sup>47</sup> Az Európai Bíróság pedig a *World Duty Free Group* ügyben<sup>48</sup> – hasonlóan az Európai Bizottsághoz – szintén szelektív előnyről beszél, elutasítva az Európai Törvényszék azon álláspontját,<sup>49</sup> hogy a szelektivitás megállapításához az Európai Bizottságnak először a kedvezményben részesített vállalkozásokat kell azonosítania.<sup>50</sup> Ebből kifolyólag a szakértői véleményekből kiindulva sem lehet egyértelműen megmondani, hogy a bizottsági gyakorlat jogsértő-e. A tagállamok alapvetően abba kapaszkodhattak, hogy a bírósági esetjogban a MOL ügy előtt nem nagyon található olyan ítélet, amely a szelektív előny kifejezést használná.

<sup>44</sup> Ezzel kapcsolatban ld. részletesen: Gormsen i. m. 370., 374–375.; Dimitrios A. Kyriazis: From soft law to soft law through hard law: the Commission’s approach to the state aid assessment of tax rulings. *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 15., No. 3. (2016) 432–433. <https://doi.org/10.21552/estal/2016/3/10>, Anna Gunn-Joris Luts: Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues. *EC Tax Review*, Vol. 24., No. 2. (2015) 121–122. <https://doi.org/10.54648/ECTA2015012>

<sup>45</sup> Ennek kapcsán ld. pl. Leopoldo Parada: Between Apples and Oranges: The EU General Court’s Decision in the ‘Apple Case’. *EC Tax Review*, Vol. 30., No. 2. (2021) 56–57. <https://doi.org/10.54648/ECTA2021007>; Amadeo Arena: State Aids and Tax Rulings: An assessment of the Commission’s recent decisional practice. *Market and Competition Law Review*, Vol. 1., No. 1. (2017) 64–66. <https://doi.org/10.7559/mclawreview.2017.308>; Giulio Allevato: Judicial Review of the State Aid Decisions on Advance Tax Rulings: A Last Resort to Safeguard the Rule of Law. *European Taxation*, Vol. 62., No. 2. (2022) 6–9. <https://doi.org/10.59403/238pb0p>

<sup>46</sup> Ennek kapcsán ld. pl. 2002/14/EK határozat: Az Európai Bizottság határozata a Franciaország által a Scott Paper SA Kimberly-Clark részére nyújtott állami támogatásról (az értesítésre a C (2000) 2183 számú dokumentummal került sor), HL L 12, 2002.1.15., 1–32. o. 92., 135., 149. és 193. pontok.

<sup>47</sup> Ennek kapcsán ld. pl. 2013/84/EU határozat: SA.32014. (2011/C), SA.32015. (2011/C), SA.32016. (2011/C) sz. állami támogatás – Olaszország, Állami támogatás a korábbi Tirrenia csoport vállalkozásai és felvásárlói számára, HL L 84, 2013.3.22., 58–87. 218. pont.

<sup>48</sup> C-20/15 P. és C-21/15. P. sz. egyesített ügyek Európai Bizottság kontra *World Duty Free Group SA* és társai [ECLI:EU:C:2016:981] 53. pont.

<sup>49</sup> Uo. 94. pont.

<sup>50</sup> Arena i. m. 64–66.

### 2.3. Referenciarendszer

Ennél komolyabb vitát okozott az Európai Bizottság azon vizsgálati módszere, melynek keretében a referenciarendszert<sup>51</sup> szélesen meghatározva folytatta le a háromlépcsős szelektivitási tesztet az egyes ügyekben.

Mielőtt az Európai Bizottság vizsgálati módszerét részletesen értékelnénk, célszerű a szelektivitási teszt kérdéseire röviden kitérnünk. A teszt első lépése a referenciarendszer azonosítása, majd ezt követően azt kell megállapítani, hogy az adott intézkedés eltér-e a referenciarendszertől, vagyis különbséget tesz-e az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben levő vállalkozások között. A harmadik és egyben utolsó lépés keretében az Európai Bizottságnak pedig azt kell megvizsgálnia, hogy az eltérést alátámasztja-e a rendszer természete vagy általános felépítése.<sup>52</sup> Habár a teszt döntő részében (kivéve az utolsó lépést) a bizonyítási teher az Európai Bizottságon van, a gyakorlatban a tagállamok nehéz helyzetben vannak a vizsgálat során, mivel az Európai Bizottság nagyon könnyen minősíthet egy tagállami adóintézkedés szelektívnek.<sup>53</sup> Ráadásul már rögtön a teszt első lépésének, a referenciarendszer meghatározásának döntő jelentősége van a vizsgálat eredményére nézve, ugyanis:

- a referenciarendszer jelenti azt a mércét, amelyhez a Bizottság viszonyítja a kérdéses tagállami intézkedést;
- emellett a referenciarendszer meghatározásától függ az is, hogy mely vállalatokat tekint az Európai Bizottság hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévőnek, továbbá melyek ezek közül azok, amelyek kedvezőbb adójogi elbánásban részesülnek a kérdéses tagállami intézkedés következtében;

<sup>51</sup> A referenciarendszer fogalmát az Európai Bizottság 2016-os Közleménye a következőképp definiálja: „olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell. Az említett szabályok jellemzően nem csak a rendszer hatályát, hanem egyúttal a rendszer alkalmazásának feltételeit, a hatálya alá tartozó vállalkozások jogait és kötelezettségeit, valamint a rendszer működésének gyakorlati szabályait is meghatározzák”. Ennek kapcsán ld.: Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 133. pont. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ%3AC%3A2016%3A262%3AFULL>

<sup>52</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen ld. Békés (2019) i. m. 201–203.

<sup>53</sup> E tekintetben érdemes például megemlíteni, hogy az Európai Bizottság csak nagyon szűk körben tartotta alkalmazhatónak a progresszív adókulcsok alkalmazását. Ezzel kapcsolatban ld.: 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38–49. o.; 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbévetel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről, HL L 49, 2017.2.25., 36–49. o.; 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63–74. o. Érdeklenség, hogy az Európai Bíróság viszont más állásponton volt és az adószuverenitás elvére figyelemmel többek között kimondta, hogy „a Bizottság álláspontjával ellentétben, az árbevétel képezheti progresszív adóztatás alapját, mivel egyrészt az árbevétel összege semleges megkülönböztető ismérvenk minősül, másrészt pedig az adóalanyok teherviselési képességét illetően releváns mutatónak tekinthető”. Erről részletesen ld.: C-323/18. sz. ügy Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ECLI:EU:C:2020:140] 70. pont.

- végezetül *prima facie* diszkrimináció esetén a referenciarendszer alapját képező cél tükrében lehet megállapítani, hogy a kérdéses diszkrimináció objektíve igazolható.

Éppen ezért egyáltalán nem mindegy, hogy az Európai Bizottság szűken (pl. transzferárképzésre vonatkozó szabályok) vagy szélesen (pl. általános társasági adórendszer) határozza meg a referenciarendszert egy adott ügyben. Utóbbi esetben a tagállamoknak sokkal nehezebb dolguk van, ha meg akarják védeni a kérdéses intézkedést, hiszen sokkal nagyobb azon vállalatok köre, melyeket az Európai Bizottság hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősíthet.<sup>54</sup>

Az Európai Bizottság a jelen ügyekben referenciarendszernek az általános társasági adórendszert tekintette, amelybe a független és az integrált vállalatok egyaránt beletartoznak.<sup>55</sup> Ezzel a lépésével az Európai Bizottság jelentősen megnehezítette a tagállamok védekezését. A tagállamok – valamint a multinacionális vállalatok – és az Európai Bizottság között tehát alapvető felfogásbeli különbség uralkodott. Előbbiek többek között arra hivatkoztak, hogy hogy az integrált és az önálló vállalatok nem lehetnek hasonló ténybeli és jogi helyzetben és az Európai Bizottságnak a szelektivitást a többi integrált vállalathoz képest kellene vizsgálnia. Ennek alátámasztására egy korábbi határozatra („*groepsrentebox* rendszer”) hivatkoztak, melyben az Európai Bizottság elismerte, hogy az adósságfinanszírozási tevékenység tekintetében ezen vállalkozások jogi és ténybeli helyzete nem hasonlítható össze.<sup>56</sup> Apple ezen túlmenően arra is rámutatott, hogy a vállalatcsoporton belüli ügyletek nem olyan verseny- és gazdasági logika szerint működnek, mint az önálló vállalatok esetében, ezért indokolható az eltérő adóügyi elbánás.<sup>57</sup> Érdemes ugyanakkor itt megemlíteni, hogy az Engie ügyben a felek elfogadták a referenciarendszert, azonban azt vitatták, hogy azt pusztán a céljai alapján meg lehetne határozni. Ehelyett azt hangoztatták, hogy a törvényesség elvének értelmében az adózásra vonatkozó szabályokat törvényben kell lefektetni, amelyek szigorúan értelmezendők, vagyis a jogalkotó hallgatása esetén nem lehet adókötelezettséget megállapítani.<sup>58</sup> A gazdasági logikai érvekkel szemben viszont az Európai Bizottság a társasági adórendszer céljaira utalva többek között kijelentette, hogy az önálló és

<sup>54</sup> Steven Verschuur – Melina Stroungi: State Aid and Tax Rulings – the Commission’s Approach to Virtual Payments. *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 16., No. 4. (2017) 600–602. <https://doi.org/10.21552/estal/2017/4/9>.

<sup>55</sup> Özkardeş i. m. 801.

<sup>56</sup> Ezzel kapcsolatban ld. pl. 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 178., 201. pontok; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 185., 238. pontok; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 231. pont.

<sup>57</sup> 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 231. pont.

<sup>58</sup> 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE-nek nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 180. pont.

az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, függetlenül attól, hogy adóköteles nyereségüket eltérően állapítják meg, mivel a társasági adórendszerek mindkét esetben a nyereség megadóztatására törekszenek.<sup>59</sup> A nyereség meghatározása közötti különbség tehát pusztán egy eszköz, amely az egyenlő bánásmód alapján történő adózást szolgálja az általános társasági adójogszabályok szerint.<sup>60</sup> Ráadásul az integrált vállalatoknak nem kell mindig igénybe venniük a transzferár-képzést az adóköteles jövedelmük meghatározásához, csak akkor, ha egy másik csoportbeli vállalattal folytatnak le egy ügyletet. Minden más esetben a nyereség a piacon kialakult árakat tükrözi. A vállalatok, függetlenül attól, hogy önállóak vagy integráltak, azonos módon – a nyereség keletkezése alapján – adóznak, ami szintén indokolatlanná teszi a megkülönböztetést. Ellenkező esetben ugyanis a tagállamokat arra ösztönöznék, hogy olyan adóintézkedéseket fogadjanak el, amelyek az integrált vállalatoknak kedvezne.<sup>61</sup> Az ilyen jellegű intézkedések viszont önmagukban véve szelektívnek minősülnének, hiszen mindez az általános szabályok alól való mentesítést jelentené olyan vállalatok vonatkozásában, amelyek hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak a nem mentesítettekkel.<sup>62</sup> Az Európai Bizottság továbbá elutasította a tagállamoknak és a multinacionális vállalatoknak a korábbi gyakorlatával való szembekerülés vádját is: nem köti a saját döntéshozatali gyakorlata, az egyes támogatási intézkedéseket objektív kritériumok alapján kell értékelni, a felek helytelen következtetést vontak le az érintett ügyből.<sup>63</sup> Végezetül érdekesség, hogy az Európai Bizottság több ügyben is lefolytatott egy alternatív vizsgálatot (másodlagos érvelés) is, melynek keretében – a tagállami érveket elfogadva – a referenciarendszert sokkal szűkebben határozta meg (2001. évi holland transzferárázási rendelet, illetve luxemburgi társasági adótörvény 164. cikk 3. bekezdése). Az Európai Bizottság viszont ezt a vizsgálatot is az elsődleges érvelésének megerősítésére használta fel: egy különálló, az általános társasági adórendszertől eltérő, csak az integrált vállalatokra irányadó rendszer alkalmazása önmagában szelektív.<sup>64</sup>

<sup>59</sup> 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 197–199. pontok.

<sup>60</sup> 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 228–230. pont.

<sup>61</sup> 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 587–596. pont.

<sup>62</sup> 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 250–251. pont.

<sup>63</sup> Ezzel kapcsolatban lásd például: 2016/2326/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 202–209. pont; 2017/502/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 239–244. pont; 2017/1283/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 231–235. pont.

<sup>64</sup> 2017/502/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 245–251. pont, illetve 2018/859/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata a Luxemburg által az Ama-

Tulajdonképpen az Európai Bizottság kihasználta azt, hogy az esetjogban nincsen általánosan elfogadott teszt arra nézve, hogy a vállalkozások mikor vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben.<sup>65</sup> Habár az Európai Bizottság elutasította a korábbi gyakorlatával való szembekerülés vádját, érvelése több szempontból is vitatható. Számos határozatában – ugyan nem általános jelleggel – is kimondta, hogy az önálló és az integrált vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben.<sup>66</sup> Ráadásul a 2013–2014-ben elindult bizottsági vizsgálatokat megelőzően az Európai Törvényszék is foglalkozott az önálló és integrált vállalatok összehasonlíthatóságának kérdésével és több ítéletben is állást foglalt. Ennek kapcsán pedig kimondta, hogy az olyan tagállami intézkedések, amelyek csak az integrált vállalatok számára voltak elérhetőek, pusztán ezen különbség miatt, nem minősülnek szelektívnek.<sup>67</sup>

A szakértők körében kiemelten foglalkoztak az összehasonlíthatóság kérdésével és habár az általános társasági adórendszer alapul vételét érdemi kritika nem kísérte,<sup>68</sup> addig a független és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítését annál többen bírálták, amelynek során a szakértők gazdasági logikái, esetjogi és uniós jogszabályi ellenérveket hoztak fel az Európai Bizottság álláspontjával szemben. Többek között kiemelték, hogy a multinacionális csoporton belüli és a nyílt piaci ügyletek – az Európai Bizottság érvelésével ellentétben – határozott különbségeket mutatnak: a multinacionális csoporthoz tartozó vállalatok egymás között nem feltétlenül piaci árakat alkalmaznak, mivel a csoport érdeke megelőzi az egyes vállalatok saját érdekeit, szemben a független vállalatokkal. Ez a tény tükröződik a tagállamok jogrendszerei-

---

zonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 600–602. pont.

<sup>65</sup> Bordács Bálint: A digitális szolgáltatási adó állami támogatás jellegének kérdése. *Versenytükör*, 2019/2. 7.

<sup>66</sup> Ennek kapcsán ld. pl. 2009/809/EK határozat: Az Európai Bizottság határozata a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C (2009) 4511. számú dokumentummal történt), HL L 288, 2009.11.4., 26–39. o. 91., 103. pontok; 2010/95/EK határozat: Az Európai Bizottság határozata a Magyarország által a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonása érdekében végrehajtott C 10/07 (ex NN 13/07) számú állami támogatásról (az értesítés a C (2009) 8130. számú dokumentummal történt), HL L 42, 2010.2.17., 3–19. o. 111. pont; State aid N 354/2004 – Ireland Company Holding Regime. European Commission, C(2004)3498 fin, Brussels, 22.IX.2004. 16. pont.

<sup>67</sup> T-219/10. sz. ügy Autogrill España kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2014:939] 55–57. pont.

<sup>68</sup> Ennek kapcsán ld. pl. Jérôme Monsenego: The Engie case: some open questions on the EU State aid rules and the prevention of tax avoidance. *Kluwer Competition Law Blog*, September 10, 2018. <https://tinyurl.com/2c5esz9m>; Han Verhagen: State Aid and Tax Rulings – An Assessment of the Selectivity Criterion of Article 107(1) of the TFEU in Relation to Recent Commission Transfer Pricing Decisions. *European Taxation*, Vol. 57., No. 7. (2017) 283. <https://doi.org/10.59403/3brhlye>; Phedon Nicolaidis: State Aid Rules and Tax Rulings. *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 15., No. 3. (2016) 424–425. <https://doi.org/10.21552/estal/2016/3/9>; Rita Szudoczky: Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments. In: Isabelle Richelle – Wolfgang Schön-Edoardo Traversa (eds.): *State Aid Law and Business Taxation*. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol 6. Berlin–Heidelberg, Springer, 2016. 173. [https://doi.org/10.1007/978-3-662-53055-9\\_9](https://doi.org/10.1007/978-3-662-53055-9_9). Többen is azon az állásponton vannak, hogy az Európai Bíróság a Paint Graphos ítéletben kimondott tétele a feltételes adómegállapítások vonatkozásában is megállja a helyét, vagyis a referenciarendszernek az általános társasági adórendszert kell tekinteni, amennyiben az érintett vállalatok adóalapját ugyanazon módon határozzák meg.

ben is, ahol speciális, transzferárazásra vonatkozó jogszabályok szabályozzák a csoporton belüli ügyleteket. Az ilyen jogszabályok léte önmagában cáfolja azt a bizottsági állítást, hogy az integrált és a független vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.<sup>69</sup> Ugyanakkor kétséges, hogy a jelen bizottsági gyakorlat nem kerül-e szembe az uniós jogszabályokkal.

#### 2.4. Szokásos piaci ár bizottsági értelmezése

A legnagyobb vitát a tagállamok – valamint a multinacionális vállalatok – és az Európai Bizottság között a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése váltotta ki. Ennek háttérében az állt, hogy az Európai Bizottság az eljárások megindulásának kezdetére – köszönhetően a szakirodalomban folyó vitáknak, valamint a médiában megjelenő leleplező cikkeknek – kritikussá vált az APA-kal, valamint a szokásos piaci ár meghatározásainak módszereivel kapcsolatban, mivel úgy vélte, hogy a tagállamok ennek segítségével több esetben is szelektív előnyben részesíthetnek bizonyos multinacionális vállalatokat.<sup>70</sup> Ez alól pedig egyre inkább a világszerte népszerű OECD Transzfer-irányelvek<sup>71</sup> által ajánlott módszerek sem voltak kivételek, annak ellenére sem, hogy az irányelveket számos ország – köztük uniós tagállamok – is beépítette a jogrendjébe.<sup>72</sup> Az Európai Bizottság éppen ezért a szokásos piaci ár saját értelmezését dolgozta ki. Jogalapként az Európai Bíróság Belgium és Forum 187 ASBL ügyben<sup>73</sup> született ítéletet hozta fel. Ebben az ügyben az Európai Bíróság kimondta, hogy Belgium gazdasági előnyt biztosított a koordinációs központok számára, mivel adóköteles jövedelmük meghatározására szolgáló költségek közül kizárta a személyi kiadásokat, valamint a pénzgazdálkodási vagy finanszírozási tevékenységhez kapcsolódó finanszírozási költségeket, amellyel megakadályozta a szabad verseny körülményei között alkalmazott árakhoz közeli transzferárak elérését.<sup>74</sup> Habár az ítélet nem támasztotta alá egyértelműen a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését és az Európai Bizottság még a mostani vizsgálatok nyitó döntéseiben is – a Transzferár-irányelvekre támaszkodva – az OECD standardokat követte,<sup>75</sup> hivatkozással szolgált számára az ítélet, hogy eltérjen

<sup>69</sup> Özkardes i. m. 808–812.; Allevato i. m. 7.

<sup>70</sup> Gormsen i. m. 369.

<sup>71</sup> Itt fontos megemlítenünk, hogy míg az uniós irányelvek jogi kötőerővel rendelkeznek, addig az OECD Transzferár-irányelvek egy nemzetközi *soft law* dokumentum, amelynek jogi kötőereje nincs: alapelveket és ajánlásokat ad az alkalmazható törvényekkel összhangban álló helyes gyakorlat kialakításához. Ennél fogva, nem jogszabályi formában ugyan, de a jogértelmezés szakmai-módszertani háttéranyagaként hivatkozási alapként szolgál a gyakorlatban. Ennek kapcsán ld. Császárné BALOGH Dóra: A menedzsmentdíj és a transzferár. *Jogászvilág Online*, 2019. február 1. <https://tinyurl.com/4ew8ues9>

<sup>72</sup> Ezzel kapcsolatban ld. pl. Transfer pricing Country profiles. *OECD (online)*, <https://tinyurl.com/36uemjva>

<sup>73</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

<sup>74</sup> Uo. 96–97. pont.

<sup>75</sup> Ennek kapcsán ld. pl. State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands Alleged aid to Starbucks, C (2014) 3626 final, 12. pont; State aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg – Alleged aid to FFT, C (2014) 3627 final, 14. pont.

az eddigi gyakorlatától és a Transzferár-irányelveket továbbra is felhasználva, ugyanakkor az OECD standardoktól eltérve, saját értelmezést alakítson ki. Ennek kapcsán érdemes megemlíteni, hogy az Európai Bizottság többek között az integrált vállalkozások fogalmát használja a kapcsolt vállalkozások fogalma helyett, továbbá a szokásos piaci ár alkalmazása során – szemben az OECD standardokkal – pontos eredményt követel meg, noha a gyakorlatban csak közelítő értékeket kaphatunk.<sup>76</sup> Az Európai Bizottság továbbá explicite kijelentette, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése szerinti bizottsági értékelés részét képezi, amelyet nem az OECD Transzfer-irányelveken alapul, hanem az egyenlő adójogi elbánásnak az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésének alkalmazási körébe tartozó általános elvén. Az elv célja, hogy az integrált és az önálló vállalatok egyenlő adójogi elbánása biztosítva legyen, vagyis az integrált vállalatok ne kerüljenek kedvezőbb helyzetbe az adóköteles nyereségük meghatározásakor a rendes társasági adórendszer keretein belül. Amennyiben a kérdéses adóintézkedés olyan módszert támogat, amely eltér a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől, az szelektív előnyt eredményez. A szokásos piaci ár elve kötelező erejű és nincs annak jelentősége, hogy az beépítésre került-e a nemzeti jogrendbe.<sup>77</sup> Ezzel a lépéssel az Európai Bizottság egyrészt látszólag<sup>78</sup> hivatkozhatott arra, hogy a továbbiakban nem tesz kötelezővé a tagállamok számára egy nemzetközi *soft law* dokumentumot (OECD Transzferár-irányelvek),<sup>79</sup> másrészt viszont a szokásos piaci ár saját értelmezésének kialakításával lényegében véve felülírja a tagállamok által használt fogalmat és veszélyezteti a jogbiztonságot úgy, hogy az EUMSZ 107. cikke még utalás szintjén sem tartalmazza ezt az elvet.<sup>80</sup> Ráadásul az OECD Transzferár-irányelvek alkalmazása egyfajta kiszámíthatóságot jelentett a tagállamok számára: hiszen amennyiben ezt implementálták a saját jogrendjükbe és az adóhatóságaik az APA-k kibocsátásakor az OECD standardok alapján jártak el, akkor nem kellett attól tartaniuk, hogy tiltott álla-

<sup>76</sup> Ezzel kapcsolatban részletesen ld. Gormsen i. m. 381.; Lisa Lovdahl Gormsen – Clement Mifsud-Bonnici: Legitimate Expectation of Consistent Interpretation of EU State Aid Law: Recovery in State Aid Cases Involving Advanced Pricing Agreements on Tax. *Journal of European Competition Law & Practice*, Vol. 8., No. 6. (2017) 14–16. <https://doi.org/10.1093/jeclap/lpx028>; Saturnina Moreno González: State aid, tax competition and BEPS: comments on the European Commission’s decisions on transfer pricing rulings. *University of Leicester School of Law Research Paper*, No. 17/00. (2017) 17. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2947870](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2947870); Anja Taferner – Jurjan Wouda Kuipers: Tax Rulings: In Line with OECD Transfer Pricing Guidelines, but Contrary to EU State Aid Rules? *European Taxation*, Vol. 56., No. 4. (2016) 139–140. <https://doi.org/10.59403/1tn5qtq>; Békés (2019) i. m. 223–226.

<sup>77</sup> Ennek kapcsán ld. 2016/2326/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 225–228. pont; 2017/502/EU határozat: Az Európai Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 258–264. pont.

<sup>78</sup> A későbbiek során látni fogjuk, hogy a gyakorlatban ez messze nincs így.

<sup>79</sup> González (2017) i. m. 10.

<sup>80</sup> Békés (2019) i. m. 225.

mi támogatás kerül megállapításra.<sup>81</sup> A jogbizonytalanságot az Európai Bizottság azzal sem enyhíti, hogy a 2016-os Közleményében külön kiemeli, hogy a vizsgálatai során esetlegesen figyelembe veszi az OECD Transzferár-irányelveket és amennyiben egy adómegállapítás ezzel összhangban áll, akkor az valószínűleg nem eredményez állami támogatást.<sup>82</sup> Hiszen ezzel azt jelzi, hogy a szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezése tulajdonképpen egy hibrid konstrukció: egyrészt tartalmazza azt az invenciót, amelyet a belga koordinációs központok ügyéből vezetett le, másrészt továbbra is magában foglalja a „régí” gyakorlatot, melynek kiindulópontja az OECD Transzferár-irányelvekre támaszkodva az OECD standardok alapján lefolytatott vizsgálat volt. Éppen ezért a tagállamok helyzete rendkívül megnehezül, mivel az Európai Bizottság a továbbiakban nemcsak arra kötelezi őket, hogy a *soft law* jellegű irányelveket építsék be a jogrendjükbe, hanem arra is, hogy azokat a bizottsági felfogás alapján értelmezzék és alkalmazzák.<sup>83</sup> Ez a kettősség viszont nagyon könnyen jogbizonytalansághoz vezethet, mivel az állami támogatások joga és az OECD Transzferár-irányelvek teljesen más alapokon nyugszanak.<sup>84</sup> Ugyanis míg az előbbi a hangsúlyt az adózók adott tagállamon belüli adóügyi elbánására helyezi, addig az utóbbi a kettős adóztatás és a nyereségátcsoportosítás megakadályozását célozza.<sup>85</sup>

Mindezek fényében nem véletlen, hogy a szakértők is éles kritikákat fogalmaztak meg, mivel az Európai Bizottság a szokásos piaci ár saját értelmezésének kidolgozásával megkerüli az adópolitika területén fennálló tagállami vétó intézményét, úgy, hogy ez az értelmezés bizonytalan jogi alapokon nyugszik. Ennek kapcsán többek között kiemelték, hogy – az Európai Bizottság érvelésével szemben – az Európai Bíróság az ominózus ügyben a Belgium által alkalmazott „*cost-plus*” módszert vizsgálta és ha el is fogadnánk, hogy az Európai Bíróság ténylegesen helyt adott annak, hogy a szokásos piaci ár az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi, akkor is legfeljebb csak az OECD Transzferár-irányelvekben meghatározott szokásos piaci árról lehet szó. Ráadásul az ügy előzményének tekinthető bizottsági határozatban is az OECD Transzferár-irányelvek alapján folyt a vizsgálat és az egyetlen vitatott értelmezésű bírósági ítéleten kívül az Európai Bizottság semmilyen más ügyet nem tud felhozni érvelése igazolására.<sup>86</sup> Vagyis az Európai Bizottság önkényesen egészíti ki az ítéletet és ebből következően pedig az is vitatható, hogy a független és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak-e.<sup>87</sup> Az Európai Bizottság ezzel a lépésével tehát álcázott adóharmonizációt hajt végre, amely azzal jár, hogy csökken a

<sup>81</sup> González (2017) i. m. 10.

<sup>82</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 173. pont.

<sup>83</sup> González (2017) i. m. 12.

<sup>84</sup> Békés (2019) i. m. 226.

<sup>85</sup> Alexandra Miladinovic – Raffaele Petrucci: The recent decisions of the European Commission on fiscal state aid: an analysis from a transfer pricing perspective. *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 26., No. 4. (2019) 246. <https://doi.org/10.59403/se4qbh>

<sup>86</sup> Kyriazis (2016) i. m. 434–436.

<sup>87</sup> Raymond H. C. Luja: Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty? *EC Tax Review*, Vol. 25., No. 5–6. (2016) 323. <https://doi.org/10.54648/ECTA2016031>

tagállami szuverenitás a közvetlen adózás területén.<sup>88</sup> Ugyancsak vitatható – ahogy az több szakértő is megjegyzi<sup>89</sup> –, hogy az Európai Bizottság a szokásos piaci ár alkalmazása során – szemben az OECD standardokkal – pontos eredményt követel meg, noha a gyakorlatban csak közelítő értékeket kaphatunk. Ez a merev értelmezés figyelmen kívül hagyja azt a tényt, hogy a multinacionális vállalatcsoport tagjai közötti ügyletek értékelése során egy hipotézisről van szó: hasonló körülmények fennállása esetén hogyan járnának el a független vállalatok egymás között. Végezetül az a veszély is fennáll, hogy ha a tagállamok a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését követik, akkor a belső piac szabályait sérthetik meg (különösen a letelepedés és a tőke mozgásának szabadságát). Ugyanis az említett szabadságjogok kapcsán már számos ügy<sup>90</sup> eljutott az Európai Bíróságra, ahol a tagállamok sikeresen hivatkoztak az OECD által alkalmazott szokásos piaci ár elvére.<sup>91</sup> Ezzel pedig az Európai Bíróság közvetetten jóváhagyta az OECD Transzferár-irányelvekben szereplő és a tagállamok által a saját jogrendjükbe implementált szokásos piaci ár elvét is.

Összességében véve azt mondhatjuk, hogy az Európai Bizottság a 2010-es évek eleji nehéz helyzetéből (jogalkotási kezdeményezései megakadtak a tagállamok ellenállásán) az állami támogatások jogára támaszkodva sikeresen ki tudott törni és innovatív szemléletével komoly kihívás elé állította a közvetlen adózás területén egyébként továbbra is autonómiát élvező tagállamokat. Különösen a széles referenciarendszer alkalmazásával, valamint a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének megalkotásával olyan lépésre szánta el magát, melynek segítségével jelentősen növelni tudta a saját mozgásterét a tagállamokkal szemben. E lépés viszont a bizonytalan jogi alapok, valamint a korábbi bizottsági és bírósági gyakorlattal való szembemenetel miatt komoly kritikákat váltott ki a szakértők körében. Éppen ezért fokozott érdeklődés övezte azt, hogy az Európai Törvényszék, majd az Európai Bíróság hogyan fogja értékelni a bizottsági innovációt. Hiszen amennyiben jóváhagyják a jelen vizsgálatok során alkalmazott bizottsági irányvonalat, akkor a jövőben jelentősen csökkenni fog a tagállamok mozgásterére egy olyan területen, ahol még mindig autonómiával rendelkeznek.

### 3. A bizottsági vizsgálatok vitatott pontjai a törvényszéki ítéletek tükrében

A tagállamok – és a multinacionális vállalatok – az Európai Bizottság vizsgálati szakaszát követően abban bízhattak, hogy az uniós bíróságok is magukévá teszik azokat a kritikákat, amelyeket a szakértők fogalmaztak meg. E téren reménnyel tölthette el őket, hogy a legfontosabb „vádponatok” tekintetében (szélesen meghatározott referenciarendszer, szokásos piaci ár bizottsági értelmezése) szinte teljes egyetértés alakult ki

<sup>88</sup> Kyriazis (2016) I. m. 436–439.

<sup>89</sup> Ennek kapcsán ld. pl. Gormsen i. m. 381.; Gormsen–Mifsud-Bonnici i. m. 14–16.; González (2017) i. m. 17.; Taferner–Kuipers i. m. 139–140.

<sup>90</sup> Ennek kapcsán ld. pl. C-311/08. sz. ügy Société de Gestion Industrielle (SGI) kontra belga  llam [ECLI:EU:C:2010:26] 60–64. pont; C-382/16. sz. ügy Hornbach-Baumarkt-AG kontra Finanzamt Landau [ECLI:EU:C:2018:366] 47. pont; C-282/12. sz. ügy Itelcar – Autom veis de Aluguer Lda kontra Fazenda P blica [ECLI:EU:C:2013:629] 31. pont.

<sup>91</sup> Békés (2019) i. m. 226–227.

a szakértők körében. Ennek ellenére majd látni fogjuk, hogy az Európai Bizottság nem alaptalanul bízott abban, hogy sikerrel járhat: a törvényszéki ítéletek – bizonyos megkötésekkel – jóváhagyták a bizottsági vizsgálatok vitatott pontjait. Az elkövetkezőkben részletes is áttekintjük, hogy az Európai Törvényszék milyen álláspontot alakított ki ezekben a vitatott kérdésekben.

### 3.1. Szelektív előny

A szelektív előny kapcsán korábban megjegyeztük, hogy ellentmondás figyelhető meg a bizottsági, illetve a bírósági gyakorlat között, amely megnehezíti a bizottsági határozatok megtámadását. Ugyanakkor az már joggal vitatható, hogy ha két külön fogalomról beszélünk, akkor az hogyan egyeztethető össze mégis az együttes vizsgálattal. Az Európai Törvényszék végül is ez utóbbi kérdésben állást foglalva<sup>92</sup> oldotta fel ezt a dilemmát. Megerősítette a tényt, hogy itt valóban két fogalomról van szó, viszont ez még nem zárja ki az együttes vizsgálat lehetőségét. Ennek feltétele, hogy az Európai Bizottság által végzett vizsgálatból kitűnjön egyrészt, hogy a szóban forgó intézkedés gazdasági előnyt biztosít a kedvezményezettjének, másrészt pedig, hogy ebből az előnyből az összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások nem részesülnek. Különösen adóintézkedések vonatkozásában lehet ez a módszer indokolt, ahol az előny és a szelektivitás vizsgálata egybeesik egymással. Ráadásul az Európai Törvényszék érvelése szerint a Belgium kontra Európai Bizottság ügy<sup>93</sup> – megismételve a MOL-ügyben kimondottakat – is alátámasztja a bizottsági gyakorlatot. Az Európai Törvényszék ezzel a döntéssel az Európai Bizottság pozícióit erősíti a tagállamokkal szemben, kifejezetten az APA-k tekintetében: lényegében véve itt arra szűkül le a vizsgálat, hogy a szokásos piaci ár megfelelően lett-e alkalmazva a kérdéses ügyben.

Figyelembe véve a MOL-ügyet követő bírósági gyakorlatot,<sup>94</sup> a törvényszéki érvelést egyáltalán nem tartjuk meglepőnek, mivel a bírósági gyakorlat lehetővé teszi az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatát azzal, hogy utóbbit egyedi tagállami intézkedés esetén a gazdasági előny azonosításával vélelmezni lehet. A szoros kapcsolat pedig igazolhatja az együttes vizsgálatot. Érdekesség, hogy – szemben a bizottsági szakasszal – a szakértők ezúttal szinte alig foglalkoztak a szelektív előny kérdésével. Ez egyrészt betudható annak, hogy a törvényszéki ítéletek nyomán kevesebben állították

<sup>92</sup> T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 133–139. pont; T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 238–241. pont.

<sup>93</sup> Ennek kapcsán ld. pl. C-270/15 P. sz. ügy Belgium kontra Európai Bizottság [EU:C:2016:489] 32., 48–49. pont.

<sup>94</sup> Ennek kapcsán ld. pl. C-270/15. P. sz. ügy Belga Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2016:489] 31–42. pont; C-660/15. P. sz. ügy Viasat Broadcasting UK Ltd kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2017:178] 21–39. pont; C-150/16. sz. ügy Fondul Proprietatea SA kontra Complexul Energetic Oltenia SA [ECLI:EU:C:2017:388] 22–27. pont; C-706/17. sz. ügy Achema AB és társai kontra Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija (VKEKK) [ECLI:EU:C:2019:407] 81–98. pont.

már a bizottsági irányvonal újszerűségét, másrészt a szelektivitás és az előny együttes vizsgálatát pusztá formalitásként kezelték, amelynek gyakorlati jelentősége nincs.<sup>95</sup>

### 3.2. Referenciarendszer

Az egyik legerősebb kritika az Európai Bizottság referenciarendszerével kapcsolatban fogalmazódott meg, amelyben szinte teljes egyetértés volt a tagállamok és a multinacionális vállalatok, valamint a szakértők között. Itt előzetesen arra lehetett számítani, hogy az Európai Törvényszék ezen a ponton elutasítja a bizottsági érvelést. Az Európai Törvényszék azonban másképp döntött. Először is hangsúlyozta, hogy a megfelelő referenciarendszer meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az előny meglétét csak a normál adórendszerhez képest lehet megállapítani, amely egyúttal kiindulópontja a szelektivitás értékelése keretében elvégzendő összehasonlító vizsgálatnak is. Főszabály szerint a referenciarendszer alapjául az általános társasági adórendszer szolgál.<sup>96</sup> Nem fogadható el, ha a referenciarendszer szűkítése érdekében egyes adórendelkezéseket mesterségesen kiemelnek a tágabb jogi keretek közül, noha azok ténylegesen elválaszthatatlanok az utóbbtól.<sup>97</sup> Ez alól viszont kivételt képez az az eset, ha a kérdéses adórendelkezések egyértelműen elválaszthatók az általános társasági adórendszertől, mivel ilyenkor akár az említett rendelkezések is képezhetik a referenciarendszert. Ennek feltétele, hogy önálló jogi logikát kövessen és ezen kívül ne lehessen meghatározni más koherens szabályösszességet.<sup>98</sup> Másodsorban az Európai Törvényszék rámutatott arra, hogy az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, amennyiben a tagállami adójog nem tesz különbséget a két vállalatípus között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából. Ebből következik, hogy mindkét esetben a gazdasági tevékenységükből származó nyereséget azonos módon kívánja adóztatni, vagyis az Európai Bizottság helyesen járt el, amikor a két vállalatípust hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette. Egyébként az Európai Bizottság érvelését a Belgium és Forum 187 ASBL ügy<sup>99</sup> is alátámasztja, amely szintén kimondta, hogy az önálló és az integrált vállalatokat ugyanolyan feltételek szerint kell kezelni.<sup>100</sup>

<sup>95</sup> Parada i. m. 56–57.

<sup>96</sup> Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1–50. o. 132–134. pont.

<sup>97</sup> T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 63–68. pont.

<sup>98</sup> Uo. 68. pont.

<sup>99</sup> C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 95. pont.

<sup>100</sup> T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 148–150. pont; T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 140–142. pont; T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 153–165. pont; T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 117–119. pont.

Érvelésével az Európai Törvényszék az Európai Bizottság oldalára állt a referenciarendszer meghatározásának kérdésében. Habár lehetőséget biztosított az általános társasági adórendszer, mint referenciarendszer főszabály alóli kivételére, ezt nagyon szigorú feltételekhez kötötte. Ráadásul ezt a jelen vizsgálatok során éppen az Európai Bizottság használta ki a maga javára. További nehézséget jelent a tagállamok számára, hogy hasonlóan az Európai Bizottsághoz, az Európai Törvényszék is – igaz csak feltételeken – hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette az önálló és integrált vállalatokat, elutasítva a gazdasági logikai érveket a társasági adó céljára hivatkozva.

A törvényszéki érvelés fényében nem meglepő, hogy a szakértők körében továbbra is a kritikus szemlélet volt az uralkodó a referenciarendszer meghatározásával kapcsolatban. E tekintetben többek között kiemelték, hogy az Európai Törvényszék érdemben nem vizsgálta a független és integrált vállalatok összehasonlíthatóságát,<sup>101</sup> amely így további jogviták tárgya lesz.<sup>102</sup> Ugyanakkor megjelentek olyan hangok is, amelyek implicite elfogadták a két vállalatípus összehasonlíthatóságát. Ebben szerepet játszhat, hogy az Európai Törvényszék csak feltételeken engedi meg az összehasonlíthatóságot: ha a nemzeti jog nem tesz különbséget az adóztatás kapcsán. Az uniós jog szupremáciájából mindemellett következik, hogy az állami támogatások joga felülírja a nemzeti jogot, ha egy olyan rendelkezésről van szó, amely torzítja a versenyt a belső piacon. Az integrált vállalatok jellegzetessége (csoporton belüli ügyleteket nem a piac határozza meg) megkívánja az összehasonlíthatóságot az előny megállapításához.<sup>103</sup>

### 3.3. Szokásos piaci ár bizottsági értelmezése

A legtöbb kritika viszont, mind a tagállamok és multinacionális vállalatok, mind a szakértők részéről a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését érte. Ennek megfelelően fokozott várakozás övezte az Európai Törvényszék ítéleteit. Az Európai Törvényszék a kérdéssel elsősorban a Fiat,<sup>104</sup> a Starbucks,<sup>105</sup> illetve az Apple<sup>106</sup> ügyekben foglalkozott.

<sup>101</sup> Ivan Lazarov – Svitlana Buriak: Is Fiat's Tank Half-Full or Half Empty? The General Court's Decision in Luxembourg v. Commission (T-755/15). *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 27., No. 1. (2020) 73. <https://doi.org/10.59403/7fwff8>

<sup>102</sup> Békés (2019) i. m. 232–233.

<sup>103</sup> Ennek kapcsán ld. pl. Ruth Mason: State Aid Enforcement After Amazon. *Tax Notes International*, Vol. 102. (May 31, 2021) 1172. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3857806>; Cees Peters: Critical Analysis of the General Court's 'EU Arm's Length Tool': Beware of the Reflexivity of Transfer Pricing Law! *EC Tax Review*, Vol. 31., No. 1. (2022) 34. <https://doi.org/10.54648/ECTA2022004>; Cees Peters: The Starbucks decision of the General Court (Cases T-760/15 and T-636/16): Stepping stone towards a sustainable solution? In: Michael Lang – Pasquale Pistone – Alexander Rust – Josef Schuch – Claus Staringer – Alfred Storck (eds.): *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2019*. (Series on International Tax Law, Volume 119.) Vienna, Linde, 2020. 1–10.

<sup>104</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 126–169. pont.

<sup>105</sup> T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 131–172. pont.

<sup>106</sup> T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 192–225. pont.

Itt elvi élel kimondásra került, hogy a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely része az EUMSZ 107. cikk alapján végzett vizsgálatnak, függetlenül attól, hogy ezt az elvet az adott tagállam jogrendje tartalmazza vagy sem (az Apple ügyben hiába hivatkozott arra Írország, hogy formálisan nem építette be ezt az elvet a jogrendjébe, az Európai Törvényszék szerint az ír közigazgatási gyakorlat mégis alkalmazta ezt az elvet).<sup>107</sup> Célja annak biztosítása, hogy a csoporton belüli ügyleteket adózási szempontból azon nyereség összegéhez képest kezeljék, amelyet akkor értek volna el, ha az ügyletet független vállalkozások kötötték volna. Az Apple ügyben<sup>108</sup> az Európai Törvényszék továbbá kijelentette, hogy az Európai Bizottság alkalmazhatja a szokásos piaci ár elvét a nyereségnek a társaságon belüli fióktelephez történő allokálás vonatkozásában is, mivel az allokációra – hasonlóan a cégcsoporton belüli ügyletekhez – nem piaci feltételek mellett kerül sor. Ennek azonban az a feltétele, hogy a tagállami adójog a külföldi illetőségű vállalkozások fióktelepeinek tevékenységéből származó nyereséget úgy kívánja adóztatni, mintha az a piaci feltételek mellett működő önálló vállalkozások gazdasági tevékenységéből származna. Az Európai Törvényszék ugyanakkor megjegyezte, hogy az Európai Bizottság a vizsgálat során nem követelhet meg pontos eredményt az alkalmazott transzferár-meghatározási módszer vonatkozásában a tagállamtól, csak akkor állapíthatja meg az előny létét, ha az meghaladja az ezzel járó szükségszerű pontatlanságokat. Megfelelő indoklás esetén viszont az Európai Bizottságnak lehetősége van arra, hogy más transzferár-meghatározási módszert alkalmazzon a kérdéses intézkedés részét képező ügylet vagy ügyletek árszintjének vizsgálata céljából, mint az érintett tagállam. Itt érdemes még megemlíteni, hogy az Európai Törvényszék foglalkozott a bizonyítási teher problematikájával is. E tekintetben leszögezte, hogy a transzferárak meghatározásával kapcsolatos módszertani hiba megállapítása önmagában nem elegendő annak bizonyításához, hogy a vitatott adóintézkedés a kedvezményezett számára előnyt biztosított volna. Az Európai Bizottságnak azt is bizonyítania kell, hogy az említett módszertani hibák a kedvezményezett által viselt adóteher csökkenéséhez vezettek, ahhoz képest, amelyet az adóintézkedések hiányában az általános adózási szabályok szerint viselt volna.<sup>109</sup> Végezetül az az állítólagos vád, hogy az Európai Bizottság a nyitóhatározataiban az OECD Transzferár-irányelvek alapján végezte el a kérdéses adóintézkedés értékelését, nem állja meg a helyét, mivel a határozatokból ez nem tűnik ki: csak iránymutatásnak tekintik ezeket a dokumentumokat, amely gyakorlat nem tér el a záró határozatokban alkalmazottól.<sup>110</sup> Az Európai Bizottság ennek ellenére támaszkodhat az OECD Transzferár-irányelvekre a vizsgálatait során, noha formálisan nem kötelezik őt.<sup>111</sup> Mindazonáltal

<sup>107</sup> Uo. 218–220. pont.

<sup>108</sup> Uo. 206–207. pont.

<sup>109</sup> T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 319. pont; T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 123. pont; T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 201. pont.

<sup>110</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 164–169. pont.

<sup>111</sup> T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 147. pont; T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Európai

– ahogy azt az Amazon ügyben részletezte<sup>112</sup> – nem használhatja fel az adott feltételes adómegállapítás kibocsátása után elfogadott OECD Transzferár-irányelv változatait az elemzésében, kivéve, ha azok – érdemi kiegészítéseket nem tartalmazva – pusztán apróbb pontosítást jelentenek a korábbi szabályozáshoz képest.

Az Európai Törvényszék tehát a számos kritika ellenére lényegében véve jóváhagyta az Európai Bizottság szokásos piaci ár elvével kapcsolatos értelmezését, mindössze néhány esetben szabott gátat a bizottsági törekvéseknek. Ezek azonban inkább apróbb megkötéseknek tűnnek, melyekhez az Európai Bizottság fokozatosan alkalmazkodni tud, anélkül, hogy az irányvonalán érdemben változtatnia kellene.

Ennek megfelelően a szakértők döntő többsége számos kritikát fogalmazott meg az Európai Törvényszék érvelésével szemben. Többek között kiemelték, hogy az Európai Törvényszék megsértette a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját és teret engedett az álcázott adóharmonizációnak a közvetlen adózás területén, a feltételes adómegállapítás intézménye is veszélybe kerülhet, a szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének alkalmazhatóságát az Európai Bíróságnak éppen ezért felül kell majd bírálnia.<sup>113</sup> Ugyanakkor a törvényszéki ítéleteket követően megjelentek olyan hangok is, amelyek alapvetően elfogadták azt a tényt, hogy az EUMSZ 107. cikkének immanens részét képezi a szokásos piaci ár elve, mindössze annak gyakorlati alkalmazásával, illetve a tartalmi hiányosságokkal kapcsolatban fogalmaztak meg bírálókat. Gazdasági logikailag igazolható, mivel egy vállalatcsoport – szemben a független vállalattal – piaci ár alatt is köthet ügyleteket a leányvállalataival, míg a független vállalatok csak piaci áron tehetik meg ezt. Mindez azt eredményezi, hogy az integrált vállalatoknak kisebb nyereséget kell jelenteniük, amely alacsonyabb adófizetési kötelezettséggel jár és így versenyelőnyre tesznek szert a független vállalatokkal szemben. Az Európai Bíróságnak éppen ezért nem az a feladata, hogy hatályon kívül helyezze a törvényszéki ítéleteket, hanem az, hogy a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését pontosítsa, különös tekintettel az alkalmazott mércére, a bizonyítási teherre, valamint a velejáró pontatlanságok kritériumra.<sup>114</sup>

Összességében véve az Európai Bizottság a törvényszéki ítéleteknek a leginkább vitatott pontokban (szelektív előny, széles referenciarendszer, szokásos piaci ár) történő kedvező állásfoglalásai alapján úgy érezhette, hogy – a korábbi kritikák ellenére – sikerrel járhat a multinacionális vállalatok agresszív adótervezési gyakorlatai ellen indított vizsgálataival. Habár a számos elbukott ügy miatt több szakértő is inkább kudarcról beszélt (az Európai Bizottság az Európai Törvényszék elé kerülő hét ügyből papíron

---

Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 155. pont.

<sup>112</sup> T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 146–155. pont.

<sup>113</sup> Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Parada I. M. 57.; BÉKÉS (2019) I. M. 225–226., 232–233.; MASON (2021) I. M. 1176–1178.; LAZAROV–BURIÁK I. M. 72.

<sup>114</sup> Ezzel kapcsolatban ld. részletesen: Dionysios Pelekis: The Burden and Standard of Proof in the Tax Ruling Cases: A Practical Limit to the EU's Arm's Length Principle? *Journal of European Competition Law & Practice*, Vol. 12., No. 9. (2021) 4–6. <https://doi.org/10.1093/jeclap/lpab038>; David G. Chamberlain: Apple, State Aid, and Arm's Length: EU General Court's Failure of Imagination. *Tax Notes Federal*, Vol. 168. (August 31, 2020) 1628–1631., illetve 1633.; Peters (2022) i. m. 30–49.

mindössze a Fiat, Engie és a brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyben nyert),<sup>115</sup> azonban ez a törvényszéki ítéletek tükrében nem állta meg a helyét: az Európai Törvényszék az Európai Bizottságnak az eljárások során a referenciarendszer és a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése tekintetében – ugyan megkötésekkel, de – igazat adott, egyedül a szelektív előny bizonyításánál merültek fel számítási problémák. Utóbbi az Európai Bizottság úgy is értékelhette, hogy ha módosítja a transzferár-meghatározással kapcsolatos módszertanát, akkor csökkenhet annak veszélye, hogy egy ügyet emiatt elveszítsen. E téren pedig sokat segíthet majd, ha az Európai Bíróság, különösen a szokásos piaci ár elve bizottsági értelmezése tekintetében, megfelelő útmutatást nyújt a gyakorlati alkalmazás vonatkozásában és pótolja a tartalmi hiányosságokat, megkönynyítve ezzel a tagállami jogalkalmazás helyzetét, valamint egyúttal a vizsgálatokat is.

#### 4. A Fiat ügyben hozott EUB ítélet és annak gyakorlati következményei

A törvényszéki ítéleteket követően a tagállamok nagyon nehéz helyzetbe kerültek, mivel – igaz megkötésekkel, de – az Európai Törvényszék elfogadta a bizottsági érvelést a fent említett vitás pontokban, melynek következtében a tagállamoknak többek között azzal kellett számolniuk, hogy a transzferárazásra vonatkozó szabályozást egyre inkább az uniós jog fogja meghatározni és a tagállamok által a saját jogrendjükbe implementált fogalom helyett a szokásos piaci ár bizonytalan jogi alapú, valamint jelenleg kevés lényegi tartalommal bíró bizottsági értelmezését kell alkalmazniuk a továbbiakban. Ez alól pedig az az esetkör sem képez kivételt, ha korábban a tagállami jogrend egyáltalán nem ismerte a szokásos piaci ár elvét. Az Európai Bíróságra tehát komoly teher hárult, hiszen ítéletével teret engedhetett volna az Európai Bizottság innovatív elképzeléseinek, amely a tagállami mozgástér szűkülésével járt volna a közvetlen adózás területén. Ehelyett azonban – mint látni fogjuk – megvédte a tagállami szuverenitást és érvelésével lényegében véve kizárta azt a lehetőséget, hogy az Európai Bizottság egy másik kiskapun keresztül folytatni tudja a jelen gyakorlatát. Az elkövetkezőkben ezt fogjuk részletesen is kifejteni, melynek során arra is választ keresünk, hogy az Európai Bizottságnak milyen irányban érdemes továbbindulnia.

##### 4.1. Vitatott pontok a Fiat ítélet tükrében

Előjáróban fontosnak tartjuk kiemelni, hogy a konkrét ügyben megszületett főtanácsnoki indítványok<sup>116</sup> már előrevetítették az Európai Bizottság számára kedvezőtlen végkifejletet. Ezt követően az Európai Bíróság is kiemelten foglalkozott a bizottsági vizsgálatok vitatott pontjaival, különös tekintettel a szokásos piaci ár bizottsági ér-

<sup>115</sup> Ennek kapcsán lásd például: Parada i.m., Mason (2021) i. m. 1171-1178., Beckett Cantley-Geoffrey Dietrich: *Apple v. European Commission: Losing the War on Corporate International Transfer Pricing*. *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review*, Vol. 45., No. 1. (2022).

<sup>116</sup> C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028], illetve C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029].

telmezésére és a referenciarendszerre. Ennek során megerősítette ítéletében,<sup>117</sup> hogy a szokásos piaci ár elve a tagállami jogban gyökerezik és nem vezethető le az EUMSZ 107. cikkéből. Az Európai Bizottság által felhozott Forum 187 ABSL ügyben hozott ítéletet – szemben az Európai Törvényszék álláspontjával – nem lehet úgy értelmezni, hogy a szokásos piaci ár elvének alkalmazását – függetlenül attól, hogy ezt az elvet beépítették-e a nemzeti jogba – megalapozza az a tény, ha a nemzeti adójog az integrált társaságok és a független társaságok azonos módon történő adóztatását célozza. A referenciarendszer meghatározásának vonatkozásában pedig hangsúlyozta, hogy nem lehet az érintett tagállam adórendszerének feltételezett céljára hivatkozni, hanem konkrét jogszabályhelyeket kell megjelölni. Vagyis csak abban az esetben alkalmazható a szokásos piaci ár elve, ha azt ténylegesen is (tagállami közigazgatási/bírói gyakorlatra való pusztán hivatkozás nem elegendő!) beépítették az általános adóztatást jelentő és referenciarendszerként szolgáló nemzeti adórendszerbe. Hasonlóan a főtanácsnokhoz, az Európai Bíróság is azon az állásponton volt, hogy az OECD Transzferár-irányelvek – noha számos uniós tagállam implementálta azt a saját jogrendjébe és a nemzetközi adózásban létezik bizonyos mértékű egyetértés a szokásos piaci ár elvével kapcsolatban – a transzferárak meghatározására szolgáló módszerek alkalmazásában meglévő jelentős különbségek miatt nem szolgálhatnak referenciarendszerként, arra egyedül csak a nemzeti adórendszer alkalmas (ugyanakkor a nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok figyelembe vehetők, ha azokra a nemzeti adórendszer kifejezetten utal). Egyéb esetekben tehát tiltott adóharmonizációról beszélhetünk, mivel az Európai Bizottság az uniós integráció jelenlegi fázisában nem rendelkezik olyan hatáskörrel, amely lehetővé tenné számára, hogy önállóan határozza meg az integrált társaság úgynevezett normál adóztatását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól. Tekintettel arra, hogy – az Európai Törvényszék megállapításával szemben – az Európai Bizottság a jelen ügyben helytelenül határozta meg a referenciarendszert, ezért az ahhoz kapcsolódó elemzése is hibás, ami maga után vonja a törvényszéki ítélet hatályon kívül helyezését.

#### 4.2. A Fiat ítélet gyakorlati következményei

Az Európai Bíróság Fiat ügyben hozott ítélete tükrében azok a korábbi, még a bizottsági vizsgálatok szakaszában megfogalmazódott általános szakértői vélemények, amelyek a széles referenciarendszert és a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését súlyos kritikával illették, lényegében véve megerősítést nyertek. Az Európai Bizottság számára az ítélet összességében véve rendkívül kedvezőtlen, mivel ezentúl nemcsak a transzferár-meghatározási módszerekkel kapcsolatban elkövetett számítási hibákkal (amelyekhez egyébként a jövőben jó eséllyel könnyen alkalmazkodhatott volna), hanem a szelektivitásra vonatkozó elemzések egészének megsemmisítésével is számolnia kell majd. Utóbbi pedig könnyen azzal járhat, hogy – hasonlóan a Fiat ügghöz – az Európai Törvényszéken megnyert további ügyeit már a szelektivitási feltétel vizsgálata rész-

<sup>117</sup> C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyek Fiat Chrysler Finance Europe kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2022:859] 65–113. pont.

nél elveszíti az Európai Bíróság előtt, míg a vesztes ügyek esetében nem lesz érdemi esélye azok megnyerésére. A Fiat ügyben hozott ítélet egyúttal azt is eredményezheti, hogy a jövőben – a fenti megkötések miatt – lényegesen korlátozottabban tudja majd használni az állami támogatások jogát a multinacionális vállalatok agresszív adótervezési gyakorlatai és adóelkerülése elleni fellépés érdekében – pl. az érintett tagállam sikeresen érvelhet a szűkebb referenciarendszer mellett –, ha az Európai Bizottság az adórendszer céljaira hivatkozik a konkrét jogszabályi rendelkezések helyett. A tagállamok viszont az ítéletet úgy értékelhetik, hogy a hosszú jogi küzdelem végén végül – a korábbi kedvezőtlen előjelek dacára – az Európai Bíróság mégiscsak nekik adott igazat a vitatott kérdésekben, fellépett a túlzott bizottsági aktivizmus ellen és megvédte a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját.

A Fiat ítélet nyomán felmerül tehát a kérdés, hogy vajon van-e alternatív út az Európai Bizottság számára vagy inkább célszerűbb visszatérnie a hagyományos jogalkotási úthoz? A szakértők alapvetően egyetértettek abban, hogy az Európai Bizottság gyakorlatilag elvesztette a jogi küzdelmet, melyet az állami támogatások jogára alapozva a multinacionális vállalatok ellen indított, mivel, ha kizárólag a tagállami adórendszer képezheti a referenciarendszert, akkor az jelentősen csökkenti a fellépés hatékonyságát. Egyedül csak abban volt vita, hogy létezik-e alternatív út az Európai Bizottság számára. E tekintetben viszont megoszlottak az álláspontok. A szakértők leginkább abban látták a lehetőséget, hogy ha az Európai Bizottság egy adott tagállam egész transzferár-szabályozását veszi vizsgálat alá.<sup>118</sup> Azonban ez az út sem feltétlenül tűnik járhatóbbnak, mint a mostani,<sup>119</sup> ráadásul a Fiat ítéletet alapul véve könnyen lehet, hogy az Európai Bizottság itt is belefutna a tiltott adóharmonizációba, ha a kemény fellépés érdekében túlságosan innovatív módszerekhez folyamodna. Éppen ezért inkább úgy látjuk, hogy a Fiat ítélet tükrében az állami támogatások jogára alapozott fellépés a jövőben nem lesz főirány, hanem csak kiegészítő szerepet fog betölteni az uniós jogalkotás mellett. Ez utóbbi tény rámutat arra, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályozást csak korlátozottan lehet alkalmazni a káros adóverseny és az adóalap erőzítőval szemben, mivel annak a nemzeti adórendszerek belső koherenciája és nem az egyes adórendszerek közötti eltérések a fókusza.<sup>120</sup>

Ugyanakkor ez egyáltalán nem jelenti azt, hogy a bizottsági fellépés teljesen eredménytelen lett volna: a preferenciális adórezsimeket működtető uniós tagállamok az adórendszerük legkírívóbb kiskapuit bezárták<sup>121</sup> és – a korábbi évek vétóival ellen-

<sup>118</sup> Ennek kapcsán ld. pl. Ryan Finley: The Fiat State Aid Judgment: Clarity or More Confusion? *Tax Notes International*, Vol. 108 (Dec 5, 2022) 1189.; Ryan Finley: Fiat and the Rejection of External Transfer Pricing Parameters. *Tax Notes International*, Vol. 108 (Dec 12, 2022) 1354.; Pierre-Antoine Klethi – Peter Adriaansen: The Fiat EU state aid case: swansong or phoenix reborn? *Tax Journal*, December 9, 2022. 17–18.; Robert Goulder: CJEU to the Rescue: As Goes Fiat, So Goes Apple. *Tax Notes*, December 2, 2022. <https://tinyurl.com/2yakvvh7>; Ruth Mason: Ding-Dong! The EU Arm's-Length Standard Is Dead. *Tax Notes International*, Vol. 108. (Dec 5, 2022) 1251–1256.

<sup>119</sup> Fort i. m. 373.

<sup>120</sup> González (2017) 20–21.

<sup>121</sup> Ennek kapcsán ld. pl. Erdős Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle*, 2019/2. különszám, 1. kötet, 237–239.; Lisa O'Carroll

tétben – hozzájárultak olyan uniós jogszabályok elfogadásához, amelyek fokozatosan csökkenteni fogják annak lehetőségét, hogy a multinacionális vállalatok agresszív adótervezési technikákat tudjanak használni. Utóbbi kapcsán elegendő csak megemlítenünk a globális minimumadó uniós jogi implementációját,<sup>122</sup> amelynél a tagállamoknak – a bizottsági vizsgálatokat megelőző időszakhoz képest – sikerült viszonylag gyorsan megegyezniük a szabályozás tartalmáról. Végezetül fontos még kiemelni, hogy habár az Európai Bizottság alkalmatlan eszközt választott a fellépéshez, ez mégis hozzájárult ahhoz, hogy az agresszív adótervezést megvalósító struktúrákat az ATAD-irányelv<sup>123</sup> – melynek célja a belső piacon történő adóalap-erózió és a belső piacról kifelé irányuló nyereségátcsoportosítás megakadályozása – és különösen annak 2017-es módosítása<sup>124</sup> – amely kiterjeszti a hibrid struktúrákra vonatkozó szabályozást harmadik országokra is, ha az egyik fél tagállami társasági jog hatálya alá tartozó adózó – segítségével ellehetlenítsék.<sup>125</sup>

---

– Richard Partington: What does the Irish tax deal mean for multinationals? *The Guardian*, 7 Oct 2021. <https://www.theguardian.com/world/2021/oct/07/why-is-ireland-key-to-taxing-multinationals>; Ruud De Mooij – Dinar Prihardini – Antje Pflugbeil – Emil Stavrev: International Taxation and Luxembourg's Economy. *IMF Working Paper*, WP/20/264. 8–11. <https://doi.org/10.5089/9781513560922.001>; Hélène Crepin: Tax controversy evolution continues apace in Luxembourg. *EY Luxembourg International Tax Services Partner*, 25 May 2022. <https://tinyurl.com/bpa7t3ct>

<sup>122</sup> Az Európai Unió Tanácsa 2022/2523/EU irányelve (2022. december 14.) az Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó globális minimumadósint biztosításáról. HL L 328., 2022.12.22., 1–58. o.

<sup>123</sup> A Tanács 2016/1164/EU irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról. HL L 193, 2016.7.19., 1–14. o.

<sup>124</sup> A Tanács (EU) 2017/952 irányelve (2017. május 29.) az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó diszkrepanciák tekintetében történő módosításáról. HL L 144., 2017.6.7., 1–11. o.

<sup>125</sup> Az ATAD irányelvről részletesen lásd: Békés (2019) i. m. 76–87.

