Állami támogatások joga

39 (2023/2)

Miniszterelnökség
– Támogatásokat Vizsgáló
Iroda és az Andersen Zrt.
periodikája

MINISZTERELNÖKSÉG

ANDERSEN

FELELŐS SZERKESZTŐ

Dobos Edina

SZERKESZTŐBIZOTTSÁG

Dobos Edina
Gyürkés Anita
Hargita Eszter
Radnai Károly

FŐSZERKESZTŐ

Hargita Eszter

SZERKESZTŐ

Macsuka Nikolett

TECHNIKAI SZERKESZTŐ

Kriston Melinda

A SZERKESZTŐSÉG CÍME

Andersen Adótanácsadó Zrt.
1124 Budapest, Csörsz utca 43
Telefon: +36 1 920 6800
https://hu.andersen.com/hu/
E-mail: info@hu.Andersen.com

A projekt az Európai Unió támogatásával valósult meg. (KÖFOP-3.2.6-16-2016-00001 számú projekt)

Miniszterelnökség
Támogatásokat Vizsgáló Iroda
1077 Budapest, Wesselényi utca 20-22. http://tvi.kormany.hu

ISSN 2061-5108

KIADÓ

Andersen Adótanácsadó Zrt.

NYOMDAI MUNKÁK

Prime Rate Kft.
primerate.hu

TARTALOM

MOHAY Ákos
Egy támogatási verseny kezdete? Az amerikai inflációcsökkentési törvényre (IRA) adott uniós válaszok az állami támogatási szabályozásban 3

HARGITA Eszter - PUZDER Filip
Mennyibe kerülhet Európának az amerikai inflációcsökkentési törvény? 12

MIAVECZ Adrienn
Globális minimumadó adókedvezmény szempontú elemzése 26

STAVICZKY Péter
Ítélet a transzferárazás és állami támogatási jog viszonyáról – a szokásos piaci ár meghatározásának keretei az FFT ítélet alapján 38

Állami Támogatások Joga
39 (2023/2) 3–11

EGY TÁMOGATÁSI VERSENY KEZDETE? AZ AMERIKAI INFLÁCIÓCSÖKKENTÉSI TÖRVÉNYRE (IRA) ADOTT UNIÓS VÁLASZOK AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁSI SZABÁLYOZÁSBAN

MOHAY Ákos[1]

Tárgyszavak: IRA, zöld megállapodáshoz kapcsolódó ipari terv, ideiglenes válság- és átmeneti keretszabály

Az Európai Bizottság (a továbbiakban: Bizottság) elnöke, Ursula von der Leyen, 2023. február 1-jén mutatta be[2] a zöld megállapodáshoz kapcsolódó ipari tervet (a továbbiakban: Green Deal Industrial Plan, GDIP), amelynek célja, hogy Európa klímasemlegessé válásához utat mutasson, és ennek érdekében felgyorsítsa az ipari átalakulást. A GDIP válaszként született a zöld ipar számára 369 milliárd dolláros támogatást biztosító amerikai inflációcsökkentési törvényre (a továbbiakban: IRA).[3]

A GDIP négy pillére épül:

1. Kiszámítható, koherens és egyszerűsített szabályozási környezetre, amely támogatja a nulla nettó értékű gyártási kapacitások gyors kiépítését.
2. Gyorsabb hozzáférésre a megfelelő finanszírozáshoz, a beruházások fellendítésével, az egységes piac széttöredezettségének elkerülése mellett.
3. Készségekre, ezzel is biztosítva, hogy az európai munkaerő képzett legyen a környezetbarát átmenet által megkövetelt technológiákban.
4. Nyitott kereskedelemre a rugalmas ellátási láncok érdekében, amely az EU partnereivel való együttműködésen alapul a diverzifikált, megbízható ellátás és a tisztességes nemzetközi verseny biztosítása érdekében.

[1] A szerző az Európai Beruházási Bank munkatársa. A cikkben megjelenő véleménye nem tekinthető az Európai Beruházási Bank hivatalos álláspontjának.

[2] Statement by the President on the Green Deal Industrial Plan (europa.eu)

[3] A terv ugyanakkor kínosan ügyel arra, hogy kerülje az IRA említését, lásd COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE EUROPEAN COUNCIL, THE COUNCIL, THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE AND THE COMMITTEE OF THE REGIONS A Green Deal Industrial Plan for the Net-Zero Age COM_2023_62_2_EN_ACT_A Green Deal Industrial Plan for the Net-Zero Age.pdf (europa.eu)

A GDIP második pillére tartalmaz javaslatot az állami támogatási szabályok ideiglenes lazítására, amely lehetővé tenné a tagállamoknak, hogy az amerikai intézkedésekhez hasonlóan milliárdokkal támogassák a zöld ipart. Ez azonban, ahogyan azt a Bizottság is elismerte[4] nagy horderejű változást hozhat (még ha állítása szerint csak átmenetit is) az állami támogatási politikában, és kockázatokat rejt magában.

A koronavírus-járvány és az ukrajnai háború következtében az állami támogatási szabályok lazítása[5] már három éve tart. A rugalmasabb támogatási szabályokat elsősorban a gazdagabb tagállamok használják ki, amelyek rendelkeznek támogatás nyújtásához szükséges forrásokkal. Ennek következtében a támogatási szabályok lazítása olyan torzulásokhoz vezethet, amelyek aláássák az egységes belső piacot, amelynek esetében a működés megőrzése – az egyenlő versenyfeltételek megteremtésével és fenntartásával éppen – az állami támogatási szabályok feladata lenne.

Az inflációcsökkentési törvény (IRA)

Az állami támogatási szabályok fent említett tervezett módosításának fő indoka az Egyesült Államok inflációcsökkentési törvénye és az az aggodalom, hogy a törvény által biztosított költségvetési támogatások az EU-ból az Egyesült Államokba terelik azokat a beruházásokat, amelyek a zöld átálláshoz szükségesek. Emellett fennáll annak veszélye is, hogy hosszabb távon az amerikai törvény veszélyezteti az EU versenyképességét.[6]

A 2022. augusztus 16-án elfogadott inflációcsökkentő törvény új szövetségi forrásokat biztosít a szén-dioxid-kibocsátás redukálására, az egészségügyi költségek mérséklésére, az adóhivatal finanszírozására és az adófizetői megfelelés javítására. A törvény célja, hogy katalizálja a hazai gyártási kapacitásokba történő beruházásokat, ösztönözze a kutatás-fejlesztést és a csúcstechnológiák – például a szén-dioxid-leválasztás és -tárolás, valamint a tiszta hidrogén – kereskedelmi hasznosítását. A törvény a harmadik[7] 2021 vége óta elfogadott jogszabály, amely az USA gazdasági versenyképességének, innovációs és ipari termelékenységének javítását célozza.

Az IRA 2032-ig közel 400 milliárd dollárnyi szövetségi támogatást fordít a tiszta energiára, azzal a céllal, hogy az évtized végére jelentősen csökkentse az ország szén-dioxid-kibocsátását.

[4] Remarks by Executive Vice-President Vestager on the proposal for a State aid Temporary Crisis and Transition Framework https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_23_527

[5] Lásd a Bizottság közleményét az Állami támogatási intézkedésekre vonatkozó ideiglenes keret a gazdaságnak a jelenlegi COVID-19-járvánnyal összefüggésben való támogatása céljából (HL C 91I 2020.3.20., 1. o.) és annak módosításait, valamint a Bizottság közleményét – Állami támogatási intézkedésekre vonatkozó ideiglenes válságkezelési keret a gazdaságnak Oroszország Ukrajna elleni agresszióját követő támogatása céljából (HL CI 131/1, 2022.3.24.) és annak módosításait.

[6] EU-US climate and energy relations in light of the Inflation Reduction Act EU-US climate and energy relations in light of the Inflation Reduction Act (europa.eu)

[7] A Bipartisan Infrastructure Law (BIL), a CHIPS & Science Act és az IRA együttesen 2 billió dollárnyi kiadást irányoz elő a következő tíz évben.

A forrásokat adókedvezmények, közvetlen támogatások és hitelgaranciák kombinációján keresztül biztosítják. A legnagyobb szeletet a tiszta villamos energia és az átvitel kapja, ezt követi a tiszta szállítás, beleértve az elektromos járművek elterjedésének ösztönzését. A 394 milliárd dolláros energia- és éghajlat-politikai finanszírozás nagy része adókedvezmények formájában valósul meg. A legnagyobb kedvezményezettek a vállalatok, amelyek a becslések szerint 216 milliárd dollár értékű adójóváírást kaphatnak a tiszta energiába, a szállításba és a gyártásba történő magánberuházások ösztönzése érdekében. A törvényjavaslatban szereplő adókedvezmények közül sok közvetlen kifizetésű, ami azt jelenti, hogy a jogalany akkor is igényelheti a teljes összeget, ha adófizetési kötelezettsége kevesebb, mint a jóváírás.[8]

Az IRA a támogatások egy részét közvetlenül a fogyasztóknak juttatja. A mintegy 43 milliárd dolláros adójóváírás a kibocsátás csökkentését célozza azáltal, hogy az elektromos járművek, az energiahatékony készülékek, a tetőkre szerelt napelemek, a geotermikus fűtés és az otthoni akkumulátorok megfizethetőbbé válnak. Például 2023-tól kezdődően, a megfelelő elektromos járművek (új és használt) járművenként egyszeri, legfeljebb 7500, illetve 4000 dollár adójóváírásra lesznek jogosultak. Az elszámolható otthoni energiahatékonysági fejlesztések a teljes költség legfeljebb 30 százalékának megfelelő adójóváírásra tesznek jogosulttá, amelynek felső határa évi 1200 dollár. A hőszivattyúk esetében a jóváírás felső határa évi 2000 dollár.[9]

Az IRA fogadtatása Európában vegyes. Egyrészt ez az amerikai kormány első komoly kísérlete az éghajlatváltozás elleni küzdelemre (az IRA 2030-ig 42%-kal kívánja csökkenteni a szén-dioxid-kibocsátást a 2005-ös szinthez képest). Másrészt Az IRA rövid és hosszú távú kockázatot jelent az Európai Unió számára. Fennáll annak a veszélye, hogy az EU "zöldtechnológiai ipara" az USA-ba települ át a kontinensre jellemző magas energiaköltségek és az alacsony támogatások miatt. Hosszabb távon Európát nem önmagában az IRA aggaszthatja, hanem az amerikai politika várható iránya, ugyanis az IRA egyértelműen az amerikai kormányzat újabb protekcionista lépése. Az amerikai protekcionizmus legújabb fejezete 2018-ban kezdődött, amikor Donald Trump elnök vámokat vetett ki az acél- és alumíniumimportra. Joe Biden elnök ugyan eltörölte ezeket a vámokat, de a protekcionista gazdaságpolitika megmaradt.

Az IRA által az energiatermelésnek és -gyártásnak biztosított kedvezmény amerikai tartalomhoz kötött, főként az Egyesült Államokban gyártott elektromos járművek, napelemek és akkumulátorok esetében. Az IRA értelmében például az elektromos járműveket gyártó vállalatok csak akkor részesülhetnek a teljes támogatásban – járművenként 7500 dollár –, ha két feltételnek megfelelnek. Először is, az elektromos akkumulátorban felhasznált kritikus nyersanyagok legalább 40%-át az Egyesült Államokban vagy olyan országban termelik ki, amellyel az Egyesült Államok kereskedelmi megállapodást kötött (ez a küszöb 2026-ra 80%-ra emelkedik). Másodszor, az akkumulátor-alkatrészek legalább 50%-át az Egyesült Államokban, Kanadában és Mexikóban gyártják vagy szerelik össze (ez a küszöb 2029-re szintén felemelkedik, mégpedig 100%-ra). A kereskedelmi jogászok álláspontja szerint az előbb említett rendelkezések miatt a

[8] EU-US climate and energy relations in light of the Inflation Reduction Act EU-US climate and energy relations in light of the Inflation Reduction Act (europa.eu)

[9] What's in the Inflation Reduction Act (IRA) of 2022 | McKinsey

törvény sérti a WTO kereskedelmi szabályait azzal, hogy a támogatásokat helyi gyártáshoz és szigorú ellátási láncra vonatkozó szabályokhoz köti.[10]

Az IRA az EU más területeit is kihívások elé állítja. Új adókedvezményeket tartalmaz a szén-dioxid-leválasztás, a tiszta hidrogén és a tiszta energiával kapcsolatos technológiákba való beruházás előmozdítására, valamint az üvegházhatású gázok kibocsátásának mérséklésére (mindazokon a területeken, ahol az EU vagy már most is világelső, vagy ahol ipari szakértelmét szeretné elmélyíteni).

Mivel az USA (és Kína is) a nemzeti preferenciákat helyezi iparpolitikája középpontjába, az EU-nak új utakat kell találnia az ipara támogatására és annak biztosítására, hogy versenyképes maradjon a globális színtéren. Ellenkező esetben az Unió ipara jelentős versenyhátrányba kerül, és várhatóan még több uniós vállalkozás fog az USA-ba költözni. Az EU tudja, hogy várhatóan valamilyen új támogatást be kell vezetnie az amerikai támogatási csomagra válaszul, de ezt nem tudja megtenni a jelenlegi szabadpiaci elveinek és versenyszabályainak felülvizsgálata nélkül.

Európai IRA, zöld megállapodáshoz kapcsolódó ipari terv

Nem meglepő tehát, hogy az Európai Bizottság válasza az amerikai törvényre az volt, hogy Európának egy "európai IRA-ra van szüksége"[11] és végül az európai IRA-ként megszületett a zöld megállapodáshoz kapcsolódó ipari terv, a GDIP, amelynek négy fő üzenete van:

1. Az IRA egy része veszélyezteti az európai ipar zöld átállása szempontjából kulcsfontosságú ágazatok versenyképességét.
2. Az európai válaszlépésnek tényeken kell alapulnia, és csak az IRA által kiváltott konkrét problémákat kell kezelnie.
3. Az EU bármilyen intézkedése meg kell, hogy őrizze az egységes piac integritását.
4. Az EU-nak inkább ápolnia kell az USA-val való kapcsolatát, mintsem rontania.[12]

A zöld megállapodáshoz kapcsolódó ipari terv célja, hogy támogatóbb környezetet biztosítson az EU gyártási kapacitásának növeléséhez, valamint az Európa ambiciózus éghajlati céljainak eléréséhez szükséges, nulla nettó árbevételű technológiák és termékek előállításához.

Miközben a javaslat megteremtheti az alapját annak, hogy a környezetbarát iparnak Európában lendületet adjon, aggodalmakat kelt a nettó nulla technológia nem egyértelmű meghatározása, a deregulációs kísértés és a támogatások nyújtásának tisztességtelen jellege miatt.[13]

Ez utóbbi tekintetében a második pilléren belül ugyanis a Bizottság további rugalmasságot kíván biztosítani a tagállamok számára, hogy gondosan meghatározott területekre korlátozottan

[10] The Real Reasons Why Europe Is Concerned by the US Inflation Reduction Act The Real Reasons Why Europe Is Concerned by the US Inflation Reduction Act | Institut Montaigne

[11] Speech by the President on the preparation of the EUCO (europa.eu)

[12] Remarks by Executive Vice-President Vestager (europa.eu)

[13] EU Green Deal Industry plan must be better, not just bigger (eeb.org)

és ideiglenes alapon nyújthassanak támogatást, valamint öt területen az állami támogatási szabályok kiigazítására tesz javaslatot. Ezek közül négyet az ideiglenes válságkezelési keretszabály (a továbbiakban: TCF)[14] javasolt módosításával hajtanának végre, amely az állami támogatások ideiglenes válság- és átmeneti keretszabályává (a továbbiakban: TCTF) alakul át. Az ötödiket pedig az általános csoportmentességi rendelet felülvizsgálatával tervezik megvalósítani.[15]

Rugalmasabb állami támogatási szabályok, az ideiglenes válság- és átmeneti keretszabály

A Bizottság a TCTF tervezetében a támogatási szabályok lazítását javasolja a következő területeken:

1. A megújuló energiaforrások telepítéséhez nyújtott támogatás.
2. Az ipari folyamatok szén-dioxid-mentesítéséhez nyújtott támogatás egyszerűsítése.
3. A stratégiai nettó nulla százalékos technológiák előállítására irányuló beruházási támogatási programok kedvezőbbé tétele (beleértve a magasabb támogatás nyújtásának lehetőségét), többek között adókedvezmények révén, annak érdekében, hogy a tagállamok az EU-n kívüli országok által nyújtott támogatással megegyező támogatást nyújthassanak.
4. Célzottabb támogatást a stratégiai nulla kibocsátású értékláncok új, nagy termelési projektjeihez, figyelembe véve a globális finanszírozási hiányosságokat.[16]

A Bizottság hangsúlyozza a bevezetett rugalmasabb szabályok átmeneti jellegét, ugyanakkor a megújuló energiaforrásokra és a zöld iparágakra vonatkozó egyes támogatások esetében a közlemény tervezete 2025. december 31-ig meghosszabbítani tervezi a keretszabály alkalmazhatóságát.

Az IRA-ra adott válaszként (annak ugyan bármilyen említése nélkül) az ideiglenes válság- és átmeneti keretszabály keretében a Bizottság célja, hogy átmeneti jelleggel növelje a tagállamok azon képességét, hogy a jelentős külföldi támogatásokkal szemben ösztönözzék az iparágakat arra, hogy Európában maradjanak a nettó nulla kibocsátású gazdaságra való áttérés szempontjából stratégiai fontosságú ágazatokban. A Bizottság javaslata szerint – kivételes esetektől eltekintve – az erre irányuló beruházási támogatás nem haladhatja meg a 100 millió eurót, illetve a 300 millió eurót az EUMSZ. 107. cikke (3) bekezdésének a) pontjával összhangban az érintett

[14] A Bizottság közleményét – Állami támogatási intézkedésekre vonatkozó ideiglenes válságkezelési keret a gazdaságnak Oroszország Ukrajna elleni agressziója követő támogatása céljából (HL CI 131/1, 2022.3.24.)

[15] GDIP COMMUNICATION: Communication From the Commission to the Eruopean Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Green Deal Industrial Plan for the Net-Zero Age COM_2023_62_2_EN_ACT_A Green Deal Industrial Plan for the Net-Zero Age.pdf (europa.eu) 8. old.

[16] GDIP COMMUNICATION 8-9. old.

tagállamra vonatkozó regionális támogatási térképen kijelölt támogatott területeken végrehajtott beruházások esetében. A Bizottság – ahogyan azt korábban Németország és Franciaország kifejezetten kérte[17] – lehetővé kívánja tenni a "kiegyenlítő támogatások" (matching aid) nyújtását, amelynek keretében a tagállam megadhatja az Európán kívüli országokból érkező támogatási ajánlatban szereplő összeget, hogy megakadályozza az érintett vállalat külföldre költözését. Mivel a javaslat e támogatásokat az "akkumulátorok, napelemek, szélturbinák, hőszivatytyúk, elektrolízisek, a szén-dioxid-leválasztás, -felhasználás és -tárolás, valamint a kapcsolódó kritikus nyersanyagok" gyártására korlátozza, ellentmond a Bizottság korábbi, "technológiasemleges" álláspontjának. A támogatásra való jogosultsághoz a tagállamoknak bizonyítaniuk kell, hogy a támogatás nélkül fennáll annak a veszélye, hogy az ilyen beruházások elhagyják Európát. A támogatás odaítélése előtt a támogatást nyújtó hatóságnak meg kell győződnie arról, hogy fennáll-e a beruházás Európai Gazdasági Térségen kívülre történő áthelyezésének konkrét kockázata, illetve, hogy nem áll-e fenn az Európai Gazdasági Térségen belül történő áttelepülés kockázata.[18]

A Bizottság a tagállamok kérésének megfelelően biztosítani kívánja a bejelentett támogatások gyors jóváhagyását a TCTF alatt is, ahogyan ez már az ideiglenes válságkezelési keretrendszer (TCF) alapján jóváhagyott támogatások esetében is történt, ahol a jóváhagyási idő átlagosan 19 nap volt.[19]

Az ötödik terület, ahol az Európai Bizottság a rugalmasabb állami támogatási szabályok érdekében módosításokat kíván bevezetni, az Általános Csoportmentességi Rendelet.[20] E rendelet azokat a támogatásokat tartalmazza, amelyeket a tagállamok a Bizottság előzetes jóváhagyása nélkül nyújthatnak.

E rendeletben a Bizottság tovább kívánja emelni a zöld beruházások támogatására vonatkozó, tagállami hatáskörben adható támogatási mértéket, bővíteni kívánja az elektromos vagy hidrogéntöltő infrastruktúrára vonatkozó beruházási támogatások körét, valamint tovább kívánja könnyíteni a kkv-k számára a képzési támogatásokat. Az általános csoportmentességi rendelet felülvizsgálata hozzájárul továbbá a közös európai érdeket szolgáló fontos projektek (a továbbiakban: IPCEI) bevezetésének további ésszerűsítéséhez és egyszerűsítéséhez, különösen a kisebb IPCEI ügyletekhez kapcsolódó innovatív projektek megvalósításával kapcsolatban, magasabb bejelentési küszöbértékek és nagyobb támogatási intenzitás révén.[21]

---

[17] Germany and France seek to match US green industry subsidies – EURACTIV.com

[18] https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/leak-commission-details-subsidy-matching-scheme-for-green-industry/

[19] GDIP COMMUNICATION 9. old.

[20] A Bizottság 651/2014/EU rendelete (2014. június 17.) a Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról (az általános csoportmentességi rendelet) (HL L 187., 2014.6.26., 1. o.);

[21] GDIP COMMUNICATION 9-10. old.

A Bizottság a rugalmasabb támogatási szabályok mellett megkönnyíti a meglévő uniós alapok felhasználását a tiszta technológiák innovációjának, gyártásának és bevezetésének finanszírozására, valamint vizsgálja, hogyan lehetne uniós szinten nagyobb mértékű közös finanszírozást (alapot) létrehozni a nettó nulla kibocsátású technológiák gyártásába történő beruházások támogatása érdekében. A Bizottság rövidtávon a tagállamokkal együttműködve – a REPowerEU, az InvestEU és az Innovációs Alap támogatására összpontosítva – gyors és célzott támogatás nyújtására szolgáló áthidaló megoldáson dolgozik. Középtávon pedig strukturális választ kíván adni a beruházási igényekre, és a többéves pénzügyi keret felülvizsgálatával összefüggésben javaslatot tesz egy Európai Szuverenitási Alap létrehozására.[22]

Az új szabályozás veszélyei

A bejelentett javaslatokat számos kritika érte,[23] mivel azok fő célja, hogy tovább lazítsák a szabályozási keretet az állami támogatások bizonyos típusai tekintetében, ezáltal növelve a tagállamok által nyújtható állami támogatások teljes összegét egy olyan amerikai intézkedéscsomagra válaszul, amelynek hatása az Európai vállalkozásokra messze nem egyértelmű. Európában a támogatások összege a legutóbbi válságokkal (Covid-19 és az ukrajnai háború) összefüggésben drasztikusan megnőtt, de még a válságtámogatások nélkül is jelentősen nő az állami támogatások összege.[24]

A Margrethe Vestager versenypolitikai biztos legutóbbi, pénzügyminiszterekhez intézett levelében néhány statisztika is szerepel, amelyekből világosan kiderül, hogy eddig leginkább Németország és Franciaország használta ki a lazított szabályokat: a TCF alapján jóváhagyott 672 milliárd euró értékű finanszírozás 53%-át, illetve 24%-át ez a két ország kapta.[25] Nem véletlen, hogy a szabályok további lazítása mellett is főként ez a két tagállam lobbizik.[26] Más tagállamok, például a dél-európai, közép-európai vagy skandináv országok jelentős hátrányba kerülhetnek az állami forrásokhoz való hozzáférés és az egyenlő versenyfeltételek mellett folytatott verseny szempontjából. Az EU tagállamai eltérő gazdasági fejlettségi szinttel, eltérő mértékű államadóssággal és eltérő költségvetési mozgástérrel rendelkeznek. Míg Franciaország és Németország az EU leggazdagabb és legfejlettebb gazdaságai közé tartozik, számos más tagállam, különösen a kelet- és dél-európaiak, nem rendelkeznek hasonló erőforrásokkal és nincsenek hasonló pénzügyi helyzetben.

Fontos figyelembe venni az állami támogatási szabályok lazításnak hosszú távú következményeit is. Az EU egységes piaca az EU egyik legnagyobb erőssége, és elengedhetetlen az erős és fenntartható gazdasághoz. Azzal, hogy a nagyobb tagállamok több állami támogatást nyújthatnak, az EU lényegében lehetővé teszi számukra, hogy tisztességtelen előnyre tegyenek szert

[22] GDIP COMMUNICATION 9-13.old

[23] Lásd például SN+-+Regarding+suggested+changes+of+the+SA+rules.pdf (svensktnaringsliv.se)

[24] https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_22_5369

[25] Germany & France account for most EU subsidies. Here's why it's a concern | Euronews

[26] France and Germany go it alone as EU summit prepares to tackle fightback against US – POLITICO

a kisebb/szegényebb tagállamokkal szemben. Ez csak a gazdasági egyenlőtlenségek és az EU-n belüli politikai feszültségek növekedéséhez vezethet, az Európában már meglévő megosztottságon felül. A támogatási verseny tehát magát az EU egységét fenyegetheti. Érthető, hogy Európa nem akar veszíteni az USA-val szemben, de közben elveszíthet olyan közös értékeket, mint a belső piac.

Az állami támogatásokkal kapcsolatos másik nagy probléma az, hogy nincs bizonyíték arra, hogy az ilyen támogatásnak hosszú távon bármilyen pozitív hatása lenne a gazdaságra a termelékenység, a versenyképesség vagy a foglalkoztatás növekedése szempontjából. Az állami támogatások emellett általában a nagy és már működő vállalkozásokat részesítik előnyben az új és kisebb vállalkozásokkal szemben. A kedvezményezett vállalkozások tehát nem feltétlenül azok, amelyek javítják a gazdaság termelékenységét, vagy amelyek a legjobban megfelelnek a környezetvédelmi céloknak. Ez jellemzően csökkenti a nagyobb szereplőkre nehezedő versenynyomást, és kevésbé dinamikus gazdaságot eredményez. Ezért az állami támogatások gyakran strukturális stagnáláshoz vezetnek, ami különösen súlyos egy olyan időszakban, amikor az EU-nak gyorsabb strukturális átalakulásra van szüksége.

További támogatási lehetőségek bevezetése az ideiglenes keretszabályban növeli annak kockázatát, hogy a szabályozási keretet kiterjesztik, és így az többé már nem az eredeti szándéknak megfelelően ideiglenes vagy a válsághoz kapcsolódó. A szabályozási keret még bonyolultabbá válik, mivel az ideiglenes keretszabály átfedésben van más, nem átmeneti állami támogatási jogszabályokkal, különösen az általános csoportmentességi rendelettel, valamint a környezetvédelmi és energetikai támogatások Bizottság által engedélyezésének feltételeit tartalmazó éghajlatvédelmi, környezetvédelmi és energetikai állami támogatásokról szóló iránymutatással.[27] Ez a rendszer nem járul hozzá az állami támogatási szabályok egyszerűsítéséhez vagy javításához, és azzal a kockázattal jár, hogy az állami támogatásokról szóló rendeletek korszerűsítését késlelteti, növeli a tagállamok és a Bizottság adminisztratív terheit, valamint bonyolultabbá és nehezebben kezelhetővé teszi a rendeleteket.

Konklúzió

Az IRA-ra történő válaszként a Bizottság az ideiglenes válság- és átmeneti keretszabályban új beruházási támogatás bevezetését tervezi a zöld beruházások számára olyan stratégiai ágazatokban, ahol fennáll a veszélye annak, hogy a harmadik országokban nyújtott támogatások miatt a beruházások az EU-ból elvándorolnak. Hangsúlyozni kell, hogy a javasolt új beruházási támogatás a rendelkezésre álló információk alapján nem korlátozódik az USA-val való összehasonlításra, hanem az összes harmadik országban nyújtott támogatásra válaszul, annak kiegyenlítéseként állami támogatás igényelhető egy uniós tagállamtól. Amennyiben a harmadik országokban nyújtott állami támogatás az alapja az EU-n belüli állami támogatás jóváhagyásának,

[27] A Bizottság Közleménye – 2022. évi iránymutatás az éghajlatvédelmi, a környezetvédelmi és energetikai állami támogatásokról (HL C 80/01 2022.02.18)

ez az EU és a harmadik országok közötti állami támogatási versenyhez vezethet. Nem szerencsés, ha a tagállamok a harmadik országokban folyó tevékenységek, nem pedig a gazdasági szempontból megfelelő támogatási rendszerek alapján dolgozzák ki és alakítják ki a támogatási intézkedéseiket.

A globálisan nagyobb mértékű támogatások ellen a WTO keretében hozott többoldalú intézkedésekkel, a külföldi támogatások ellen nemrégiben bevezetett szabályokkal,[28] valamint a már jelenleg is rendelkezésre álló kiegyenlítő intézkedések lehetőségeivel fel lehetne lépni.[29] Jelenleg úgy tűnik, az EU, engedve a nagyobb tagállamok nyomásának, elsősorban nekik kedvezve beszáll a kínai és amerikai támogatási versenybe, amely a protekcionizmus kockázatát hordozza magában. Meg kell jegyezni azonban, hogy a Bizottság igyekszik a felmerülő veszélyeket csökkenteni azzal, hogy folyamatosan hangsúlyozza a szabályok átmeneti jellegét, továbbá a zöld megállapodáshoz kapcsolódó ipari terv keretében a támogatásokhoz szükséges források megteremtésére törekszik annak érdekében, hogy a rugalmasabb szabályokat ne csak a gazdagabb tagállamok használhassák ki. Végül az ideiglenes válság- és átmeneti keretszabály tervezetében a kiegyenlítő támogatást olyan feltételekhez köti, amelyek az elmaradottabb régiók fejlődését, illetve a tagállamok együttműködését segíti.[30] Ugyanakkor kétségtelen, hogy az állami támogatási szabályok ilyen formában történő rugalmasabbá tétele az idén harminc éves egységes piacot új kihívások elé állítja.

[28] Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2022/2560 rendelete (2022. december 14.) a belső piacot torzító külföldi támogatásokról. (HL L 330/1, 2022.12.23.)

[29] Lásd A Bizottság Közleménye A közös európai érdeket szolgáló fontos projektek végrehajtását előmozdítani hivatott állami támogatások belső piaccal való összeegyeztethetőségének elemzési kritériumai (HL C 528/02 2021. 12.30) 38. old., vagy A Bizottság Közleménye A kutatáshoz, fejlesztéshez és innovációhoz nyújtott állami támogatások keretrendszere (HL C 414, 2022.10.28.) 98. old.

[30] GDIP COMMUNICATION 9. old.

Állami Támogatások Joga
39 (2023/2) 12–25

MENNYIBE KERÜLHET EURÓPÁNAK AZ AMERIKAI INFLÁCIÓCSÖKKENTÉSI TÖRVÉNY?

HARGITA Eszter[1] - PUZDER Filip[2]

Tárgyszavak: inflációscsökkentő törvény, IRA, támogatási verseny, ösztönző hatás, működési támogatás, akkumulátorgyártás, adókedvezmény

Anne O. Krueger professzor, a Világbank korábbi vezető közgazdásza és a Nemzetközi Valutaalap volt igazgatóhelyettese szerint a 2022 augusztusában elfogadott, Joe Biden elnök nevével fémjelzett inflációcsökkentő törvény (IRA) és a Chip törvény[3] nyíltan protekcionista és diszkriminatív. A felsorolt jogszabályok ezen felül sértik azokat a megállapodásokat, amelyeket az USA a többoldalú vámcsökkentési tárgyalások egymást követő fordulói során kötött. Emiatt tönkretesznek mindent, amit a nemzetközi kereskedelem terén a második világháború befejezése óta sikerült felépíteni.[4]

Az IRA lényegét és a vele szemben tervezett uniós válaszlépést Mohay Ákos e számban megjelenő cikke[5] ismerteti. Az írás arra hívja fel a figyelmet, hogy a törvény elfogadása támogatási versenyhez vezethet az USA és az Európai Unió, valamint sajnos várhatóan az EU tagállamai között is. Az IRA kifejezett célja a zöld átállás elérése, ennek érdekében pedig a zöld energetikai beruházások megvalósításának és az ezekhez szükséges eszközök (napelemek, szélturbinák, akkumulátorok, stb.) gyártásának, felhasználásnak támogatása.

Jelen cikk célja, hogy a fent hivatkozott megállapításokat az elektromos akkumulátorgyártásra vonatkozóan alátámassza és bemutassa, hogy az elmúlt években Európában megvalósuló akkumulátor beruházásokhoz a befektetők mennyi támogatást igényeltek. Emellett egyszerűsített számításokkal kísérletet tesz annak számszerűsítésére, hogy milyen előnyöket kínál az IRA az

---

[1] Hargita Eszter a Miniszterelnökség Támogatásokat Vizsgáló Irodájának (TVI) munkatársa. A cikkben megjelenő vélemény nem tekinthető a TVI hivatalos álláspontjának. A szerző köszönetet mond Radnai Károlynak, az Andersen ügyvezető partnerének a cikk elkészítéséhez nyújtott segítségért.

[2] A szerző az Ernst&Young Tanácsadó Kft. (EY) munkatársa, az állami támogatásokkal foglalkozó csoport szakmai vezetője. A cikkben megjelenő véleménye nem tekinthető az EY hivatalos álláspontjának.

[3] Joe Biden elnök 2022. augusztus 9-én írta alá a törvényt, amely nagyjából 280 milliárd dollárnyi új finanszírozást biztosít a hazai félvezető-kutatás és -gyártás fellendítésére az Egyesült Államokban.

[4] https://www.project-syndicate.org/commentary/trade-world-war-us-subsidies-protectionism-by-anne-o-krueger-2022-12

[5] Lásd Mohay Ákos: Egy támogatási verseny kezdete? Az amerikai inflációcsökkentési törvényre (IRA) adott uniós válaszok az állami támogatási szabályozásban

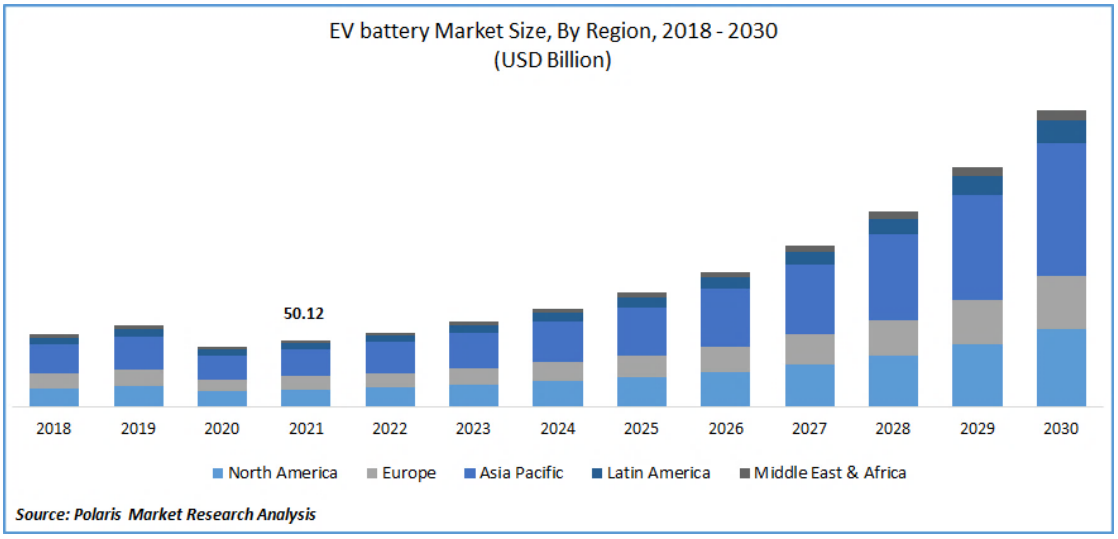
USA-ban most letelepedni vágyóknak. A cikk a nagyságrendek ismertetését célozza, megfelelő információk hiányában (pl. USA beruházási és működési költségek, adókulcsok) nem vállalkozik teljes, részletes elemzésre.

A két kontinens kínálta lehetőségek összehasonlítását azért az elektromos akkumulátorgyártás vonatkozásában végzik el a szerzők, mivel ezen ágazatban az elmúlt időszakban viszonylag sok beruházás valósult meg Európában, ellentétben például a napkollektor-gyártással, amelyet szintén kiemelten támogat az IRA. Továbbá e beruházások és a hozzájuk tartozó támogatások nagyságrendje miatt a támogatások nyújtásához sok esetben az Európai Bizottság (a továbbiakban: Bizottság) jóváhagyása volt szükséges[6], és az ezekkel kapcsolatos bizottsági határozatok számos releváns információt tartalmaznak a tárgyalt témára vonatkozóan.

Mivel az Európai Unióban jelentős törekvések vannak arra, hogy a belső égésű motorok gyártása 2035-től megszűnjön[7], az elektromos akkumulátorok iránti igény a következő években rohamosan nőni fog.

Az elektromos jármű-akkumulátorok globális piacának értéke 2021-ben 50,12 milliárd dollárt tett ki, mely az előállítási költségek csökkenésének, a zéró kibocsátású járművekkel kapcsolatos tudatosság és a technológia fejlődésének köszönhetően 2030-ra várhatóan 225,55 milliárd dollárra növekszik majd.[8] Az elektromos járműakkumulátor-piac várható felfutását az alábbi ábra szemlélteti.

1. ábra - Az elektromos akkumulátor gyártó piac mérete földrészenként



Forrás: https://www.polarismarketresearch.com/industry-analysis/electric-vehicle-battery-market

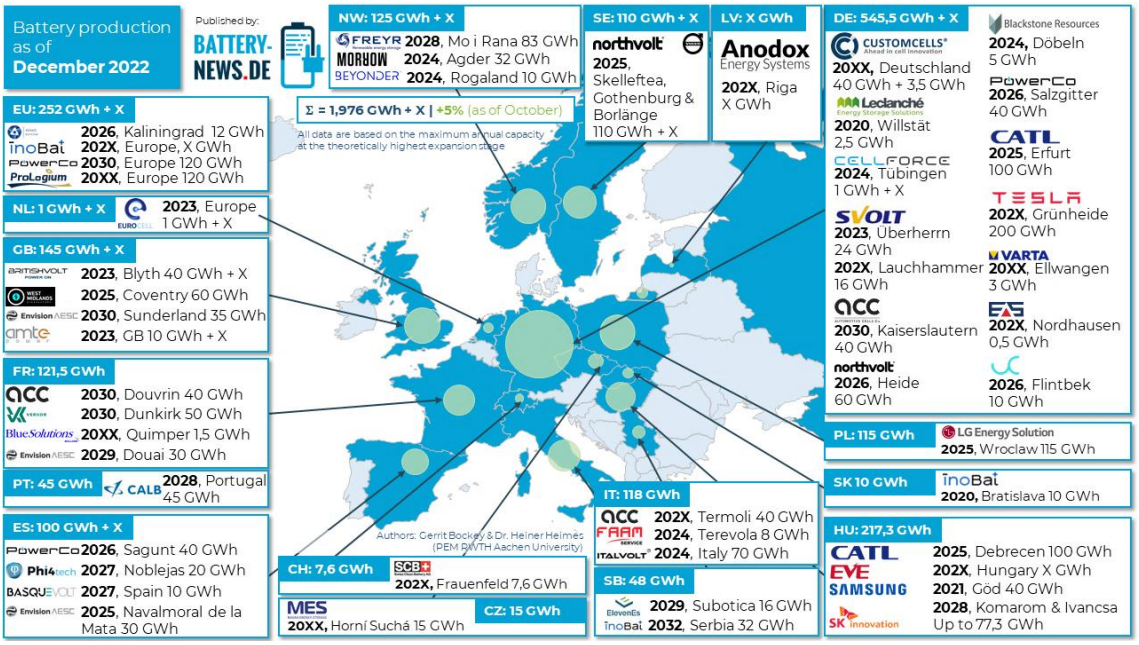
[6] Az Állami Támogatások Joga 36 (2022/6) számának egyik cikke részletesen tárgyalja, hogy miért kell a nagyobb összegű támogatásokat az Európai Bizottsággal jóváhagyatni, és mik az engedélyezése feltételei. A cikk itt érhető el: https://tvi.kormany.hu/download/f/14/03000/A%CC%81TJ_36.PDF

[7] https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20230210IPR74715/fit-for-55-zero-co2-emissions-for new-cars-and-vans-in-2035

[8] https://www.polarismarketresearch.com/industry-analysis/electric-vehicle-battery-market

Ennek megfelelően Európában is jelentős kapacitások épülnek ki. A következő ábra[9] a jelenlegi és az építés alatt lévő akkumulátorcella-gyártó kapacitásokat jelzi a kontinensen a 2022. decemberi állapot szerint.

2. ábra - Elektromos akkumulátorgyártás Európában



Forrás: https://battery-news.de/index.php/2022/12/09/batterieproduktion-in-europa-dezember-2022/#dec-22

Az ábra azt mutatja, hogy számos akkumulátorberuházás van folyamatban Európában, ezért bizton állítható, hogy a vonatkozó bizottsági esetek száma a következő években nőni fog.[10]

A szerzők várakozása szerint a már megkezdett beruházások – egy-két kivétellel[11] – megvalósulnak Európában, de a következő beruházási fázisokról való döntést az IRA erőteljesen befolyásolni fogja.

Az elektromos akkumulátorgyártók támogatása az Európai Unióban az elmúlt években

A 2012-ben elfogadott, az állami támogatások uniós szabályozásának korszerűsítéséről szóló bizottsági közlemény[12] szerint „*az egységes piac Európa leghatékonyabb eszköze a fenntartható növekedés megteremtéséhez. A hatékony belső piac megvalósításához az alábbi két eszköz igénybevételére van szükség: először is a nemzeti határok nélküli, egységes integrált piacot*

[9] Batterieproduktion in Europa (Stand: Dezember 2022) - Battery-News.de

[10] Lásd pl. Stellantis olaszországi beruházása, amelyhez a sajtóhír szerint az olasz kormány 600 millió euró támogatást ígért. https://www.electrive.com/2021/06/02/stellantis-considers-battery-factory-in-italy/

[11] Pl. Tesla - https://www.reuters.com/technology/tesla-scales-back-german-battery-plans-won-over-by-us-incentives-2023-02-21/

[12] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0209&from=EN

létrehozó szabályozásra, másodsorban pedig az állami támogatás ellenőrzését is felölelő versenypolitikára, amely arra irányul, hogy ne torzuljon e belső piac működése a vállalkozások vagy tagállamok versenyellenes magatartása miatt, amely egyes piaci szereplőket előnyben részesít a többiek hátrányára."[13] Az államok a gazdasági és társadalmi fejlődés elősegítése érdekében nyújtanak támogatást, és a támogatás nyújtásakor általában nem foglalkoznak azzal, hogy az általuk adott támogatásnak más államokra milyen hatása van. Egy vállalatnak adott támogatás ugyanis például csökkenheti a termékeinek az árát, vagy növelheti a piaci erejét, és ez (negatív) hatást gyakorolhat más államok vállalataira.

Annak érdekében, hogy ez a negatív hatás a szükséges minimumra korlátozódjon, az Európai Bizottság, amely az állami támogatás engedélyezése terén kvázi kizárólagos jogkörrel rendelkezik az Európai Unióban, a támogatás hatásainak vizsgálatakor mérlegeli a támogatás várható pozitív és negatív hatásait. A támogatást csak akkor engedélyezi, ha megbizonyosodik arról, hogy annak van ösztönző hatása, tehát az adott vállalkozás támogatás nélkül az adott projektet nem ugyanúgy vagy ugyanott valósítaná meg, továbbá a támogatás a szükséges minimumra korlátozódik, illetve a verseny torzulása és a kereskedelemre gyakorolt hatás korlátozott.

Ugyanezek az elvek érvényesülnek a kevésbé fejlett területeken adható ún. regionális beruházási támogatás esetében, az iránymutatás a regionális állami támogatásokról című bizottsági közlemény[14] alapján folytatott bizottsági eljárások során is.

A nagy összegű támogatásokat[15] a Bizottság eseti alapon egyedileg engedélyezi. E támogatás tekintetében az ösztönző hatás meglétének alátámasztása érdekében[16] a kedvezményezettnek be kell mutatnia, hogy támogatás nélkül mi történne (pl. nem valósulna meg a beruházás, mert az nem eléggé nyereséges támogatás nélkül, vagy az ún. alternatív forgatókönyv szerint máshol valósulna meg a beruházás), és azt is, hogy a döntéshozatali folyamatban a támogatás lehetősége befolyásolta a döntését. A támogatás arányossága pedig akkor teljesül, ha a támogatás összege nem haladja meg sem a regionális támogatási térkép[17] alapján nyújtható maximumot, sem a bemutatott alternatív forgatókönyvhöz képest felmerült többletköltséget.

A fenti elvek alapján az Európai Bizottság az alábbi esetekben hagyott jóvá a tagállam által akkumulátorgyártó beruházásokhoz nyújtani kívánt támogatást.

---

[13] Az állami támogatások uniós szabályozásának korszerűsítéséről szóló bizottsági közlemény 2. bekezdése

[14] 2021/C 153/01 - https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021XC0429(01)&from=EN

[15] Amennyiben az adott beruházáshoz igényelt támogatás több, mint amennyi egy 100 millió eurós beruházáshoz adható lenne.

[16] Részletesen lásd Hargita Eszter: Mi kell a sikeres bizottsági eljáráshoz a nagyberuházások támogatásánál (Állami Támogatások Joga 36. szám (2022/6)) - https://tvi.komany.hu/download/f/14/03000/A%CC%81TJ_36.PDF

[17] A regionális támogatási térkép meghatározza az adott tagállam területén azokat a területeket, ahol regionális beruházási támogatás nyújtható, és a maximális támogatás mértékét.

1. táblázat - Az Európai Bizottság jóváhagyó döntései

	Kedvezményezett	Támogatást nyújtó tagállam	Beruházás folyóáron millió euró	Támogatás folyóáron millió euró
SA.47662[18]	LG Chem Wrocław Energy Sp. z o.o.	Lengyelország	316	40
SA.53903[19]	LG Chem 2	Lengyelország	1 054	95
SA.48556[20]	Samsung SDI	Magyarország	1 200	90
SA.58633[21]	SKBM	Magyarország	630	90
SA.63328[22]	SK On Hungary	Magyarország	1 623	209

Forrás: szerzők saját szerkesztése

A fenti beruházásokkal 10-30 GWh éves kapacitású elektromos autóakkumulátor gyárak jöttek létre.

Emellett vannak olyan európai beruházások is, amelyek esetében a beruházók a fenti táblában szereplő támogatásnál jóval alacsonyabb támogatási összegért vállalták akkumulátorgyártó beruházás megvalósítását. Ilyen például

1. a SK-csoport első, 2017-ben az SK Battery Hungary Gyártó Kft. által megvalósított 7,5 GWh kapacitású, 734 millió dollár (650 millió euró) értékű[23] komáromi beruházása[24], amelyhez a cég több mint 8 milliárd forint támogatás kapott (kb. 25 millió euró)[25],
2. a svéd Northvolt svédországi és németországi[26] beruházásai, amelyekre a cégcsoport, a Bizottság nyilvános adatbázis alapján minimális beruházási támogatást[27] kapott, továbbá az első projektet részben EIB hitelből[28] finanszírozta; vagy

[18] https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_47662

[19] https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_53903

[20] https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_48382

[21] https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_58633

[22] https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_63328

[23] https://www.electrive.com/2017/11/29/sk-innovation-plans-battery-production-hungary/

[24] SA. 58633 határozat (9) pontja

[25] https://webgate.ec.europa.eu/competition/transparency/public/aidAward/show/648861

[26] https://northvolt.com/articles/northvolt-drei/

[27] https://webgate.ec.europa.eu/competition/transparency/public/aidAward/show/667209

[28] https://www.eib.org/en/projects/pipelines/all/20170637

3. a Contemporary Amperex Technology Co., Limited (CATL) németországi 14 GWh éves kapacitású beruházása, amely sajtóhírek szerint 1,8 milliárd euróba került,[29] és az Európai Bizottság támogatási adatbázisa szerint 10 millió eurónál kevesebb támogatást kapott.[30]

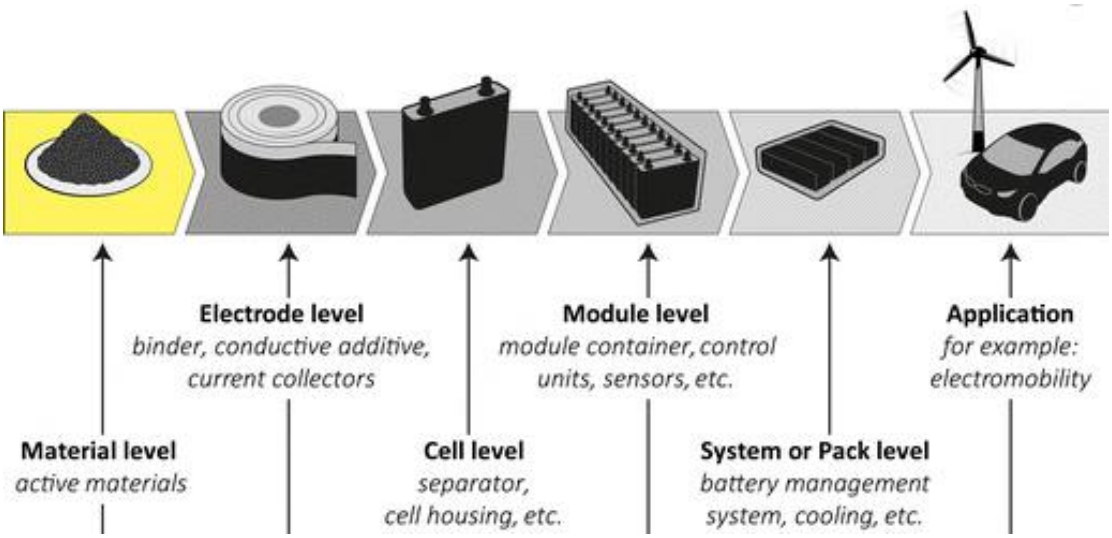
Összességében elmondható, hogy az európai akkumulátorgyártó beruházásokhoz a tagállamok maximum 10-15%-os támogatás adtak az elmúlt időszakban (a beruházási költség arányában).

Az akkumulátorgyártás folyamatának főbb lépéseinek bemutatása után az alábbiaktban azt vizsgáljuk, hogy milyen támogatási lehetőségeket kínál az akkumulátorgyártó beruházásokhoz az amerikai inflációcsökkentési törvény.

Az akkumulátorgyártás folyamata

Annak érdekében, hogy érthető legyen az IRA által kínált kedvezmény, nagyon röviden ismertetjük az elektromos autók akkumulátorainak gyártási folyamatát az alábbi ábra[31] segítségével.

3. ábra - Az akkumulátor értéklánc



Forrás: https://www.researchgate.net/figure/Schematic-illustration-of-the-battery-value-chain-from-the-material-level-via-the-battery_fig16_317039425

A gyártási folyamat első két lépése általában nem a klasszikus akkumulátorgyárakban kezdődik. Ha az akkumulátorgyártást vizsgáljuk, mindenképp szükséges figyelembe venni azokat a gyártókat is, amelyek az akkumulátorok egyes alkatrészeit, alapanyagait gyártják. Ilyen alap-

[29] https://www.catl.com/en/news/1046.html

[30] TM-10168912; TM-10979803; TM-11227678; TM-11229714 - https://webgate.ec.europa.eu/competition/transparency/public/search

[31] https://www.researchgate.net/figure/Schematic-illustration-of-the-battery-value-chain-from-the-material-level-via-the-battery_fig16_317039425

anyagok például a lítium felhasználásával gyártott katód, valamint a réz-, alumínium- vagy szeparátor-fóliák. Ezeket az alkatrészeket rendszerint az akkumulátorgyárak beszállítói gyártják le, majd maguk az akkumulátorgyárak az így beszerzett anyagokból készítik el az akkumulátorokat.

Magának az akkumulátorgyártásnak az első szakasza az úgynevezett cellagyártás. A cellák számítanak a legkisebb akkumulátoregységnek. Az akkumulátorcellák olyan részegységek, amelyek vegyi folyamatok segítségével villamos energiát állítanak elő. A vegyi reakció a szeparátorfólia által elválasztott pozitív és negatív elektródák kölcsönhatásával keletkezik. Az akkumulátorgyártás támogatását tekintve az egyik kedvezményt maga az IRA is az egyes cellák teljesítményéhez köti.

Az akkumulátorok következő egysége az ún. modul. A modulok gyakorlatilag több cellából összeépített részegységek. Az áramgenerálást szolgáló cellákon kívül a modulokba egyéb alkatrészeket és alapanyagokat is beépítenek (pl. hőszabályozó adalékok, szenzorok, stb.).

Az akkumulátorok harmadik, legnagyobb egysége az akkumulátorrendszer vagy „pack". A korábbi szinthez hasonlóan ebben az egységben is több modult építenek össze, valamint az akkumulátor felügyeleti rendszert (Battery Management System – BMS) is beépítik. A BMS célja az akkumulátorok működtetése, a biztonságos üzemelés elősegítése és a többi rendszerrel való kommunikáció biztosítása. A járművekbe végül ezt a legnagyobb egységet (pack) építik be.

Az amerikai inflációcsökkentési törvény

A 2022 augusztusában kihirdetett inflációcsökkentési törvény támogatásai három fő kategóriába sorolhatók. Az első kategória a beruházások megvalósítását bátorítani kívánó ún. beruházási támogatások (Investment Tax Credit – ITC), a másik bizonyos létesítmények (pl. naperőművek, szélerőművek) működését ösztönző gyártási támogatások (Production Tax Credit – PTC), a kedvezmények harmadik kategóriája pedig az elektromos autók és járművek vásárlását ösztönzi mind a lakosság, mind a vállalatok számára. Utóbbi esetben olyan járművek vásárlására lehet kedvezményt igénybe venni, amelyeket az USA-ban gyártottak.

Az uniós jogszabályi környezet szemszögéből nézve az IRA beruházási kedvezményei elsősorban megújuló és energiahatékonyságot eredményező beruházások támogatását szolgálják. Ha párhuzamot szeretnénk vonni az IRA beruházási kedvezményei (azaz az ITC típusú kedvezmények) és az uniós állami támogatások között, akkor azt leginkább a környezetvédelmi támogatásokkal, azokon belül is az energiahatékonysági beruházásokra[32] és a megújuló energiára[33] irányuló támogatásokkal lehet megtenni.

[32] Lásd például a Bizottság a Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról szóló 651/2014/EU rendeletének (továbbiakban: ÁCSR) 38. cikkét.

[33] Lásd például ÁCSR 41. cikkét.

Ezzel szemben az IRA gyártási támogatásai (azaz az PTC típusú kedvezmények) a zöldenergia előállítását, illetve a zöldenergia előállításához és tárolásához szükséges eszközök gyártását, valamint értékesítését ösztönzik. A támogatások jellegéről elmondható, hogy az uniós állami támogatási fogalmak szerint ezek működési támogatásoknak minősülnek. Ha azonban figyelembe vesszük a támogatások várható hatását, akkor bizonyos esetekben nem az uniós működési támogatásokkal, hanem inkább a beruházási támogatásokkal (leginkább a regionális beruházási támogatással) érdemes összehasonlítani az IRA ezen kedvezményeit. Legfőképpen azért, mert működési támogatást az Európai Unióban főszabály szerint tilos nyújtani, és gyártás ösztönzésére kivételes esetekben sem adható ilyen támogatás.[34]

Az akkumulátorgyártók szempontjából az IRA gyártási adókedvezményei közül a szerzők szerint az „advanced manufacturing production credit" bírhat különös jelentőséggel. Ennek fő célja az USA-ban készült olyan végtermékek támogatása, amelyek a zöldenergia termeléséhez, illetve tárolásához szükségesek.

A támogatás alá tartozó termékek a következők:

- napenergia-komponensek,
- szélenergia-komponensek,
- inverterek,
- akkumulátorok és akkumulátor-alkatrészek,
- bizonyos kritikus nyersanyagok.

A kedvezményt a gyártott és eladott mennyiségek alapján számítják ki. Minden egyes esetben más-más a kedvezmény alapja és mértéke. Az akkumulátorgyártás szempontjából – többek között – a következő kedvezmények emelendők ki:

- akkumulátorcellák esetében: 35$/kWh eladott kapacitás
- akkumulátormodulok esetében: 10$/kWh eladott kapacitás
- olyan akkumulátormodulok esetében, amelyek nem használnak cellát: 45$/kWh eladott kapacitás
- bizonyos akkumulátorkomponensek (electrode active materials – pl. katód) esetében: a gyártási költség 10%-a.

A fenti kedvezmény 2030-ig érhető el teljes összegben, majd 2030-tól fokozatosan, évente 25 százalékponttal csökken. Utoljára 2032-ben lehet igénybe venni.

[34] Kivéve a csekély összegű támogatást (https://tvi.kormany.hu/de-minimis), illetve orosz-ukrán háború miatt bevezetett válságtámogatást (https://tvi.kormany.hu/az-ukrajnai-orosz-invazio-okozta-gazdasagi-helyzettel-kapcsolatos-allami-tamogatasi-szabalyozas) és az ÁCSR 15. cikke alapján a legkülső régiókban és ritkán lakott területeken biztosított regionális működési támogatást.

Az alábbi 3. sz. táblázatban annak számszerűsítésére tettünk kísérletet, hogyha az Európában megvalósuló, a fenti 1. sz. táblázatban bemutatott beruházásokat a cégek hasonló kapacitással (GWh-ban mérve) az USA-ban valósítanák meg, mekkora támogatást remélhetnének az IRA-tól.

Természetesen tudjuk, hogy a számítás nagyon leegyszerűsített, hiszen egyrészt a beruházási költségek feltételezhetően változtak, másrészt a számítás nem kezeli az azóta megváltozott körülményekből (pl. magasabb energiaár miatt feltételezhetően legtöbb esetben napelem park is a beruházás fontos része), illetve az eltérő működési költségekből, adórendszerekből, vámokból, szállítási költségekből, stb. eredő többletbevételeket vagy kiadásokat.

Ahogy azt fent leírtuk, az IRA szerint az akkumulátorok esetében a jóváírás összege az eladott akkumulátor által termelt energia mennyiségétől függ, kilowattórában (kWh) kifejezve. Az akkumulátorcellák kilowattóra kapacitásonként 35 dollár, az akkumulátormodulok pedig kilowattóra kapacitásonként 10 dollár vagy 45 dollár jóváírásra jogosultak olyan akkumulátormodulok esetében, amelyek nem használnak akkumulátorcellákat.

Az alábbi számítás a kWh-kapacitásonkénti 35 dolláros áron alapul, figyelembe véve a jóváírás mértékének 2030-tól kezdődő évenkénti 25 százalékpontos csökkenését, miközben a modulgyártással nem számol.

2. táblázat - Az adójóváírás mértéke a 2023-2032. időszakban

Idővonal	Adójóváírás mértéke	Adójóváírás/KWh
2023-2029	100%	35,00$
2030	75%	26,25$
2031	50%	17,50$
2032	25%	8,75$

Forrás: szerzők saját szerkesztése

1 GWh = 1 000 000 kWh. A számításhoz használt átváltási árfolyam: 1$ = 0,93€, azaz 35$ = 32,55€

A számítás során 75%-os termelési kapacitással számoltunk. Az adójóváírás számításakor több esetet vettünk figyelembe. Optimista megközelítés esetén azt feltételeztük, hogy az akkumulátorgyár már 2024-től vagy 2025-től megkezdi a termelést. Ebben az esetben a kedvezményt egy 9 vagy 8 éves időszakban tudja igénybe venni a beruházó. Azonban ebben a megközelítésben – megfigyelve más akkumulátorgyárak beruházási idejét – a kedvezményt ilyen időtartamban csak egy már meglévő vagy éppen beruházási szakaszban lévő akkumulátorgyár tudná felhasználni.

Egy másik, realisztikusabb megközelítést alkalmazva a gyártás és értékesítés kezdetét 2026-tól vagy későbbi időponttól számoltuk. Ilyen esetben egy lényegesen rövidebb ideig tartó kedvezményes időszakra lehet számítani. Ezen felül a kedvezmény időszakának relatíve nagyobb aránya esik bele a már degresszív sávba (2030-32 között).

Az alapszámításból kiindulva 1 GWh éves kapacitásra igényelhető adójóváírás 35 millió dollár (1 000 000*35$).

75% termelési kapacitás mellett a 2024-2032 és 2026-2032 időszakra az alábbiak szerint számoltuk az adójóváírás mértékét:

adójóváírás 2024-2032 = G35*(35 000 000*636 + 35 000 000*0,7537 + 35 000 000*0,538 + 35 000 000*0,2539)*0,7540*0,9341

adójóváírás 2026-2032 = G*(35 000 000*4 + 35 000 000*0,75 + 35 000 000*0,5 + 35 000 000*0,25)*0,75*0,93

[35] Éves GWh kapacitás

[36] 100% adójóváírás 2024 és2029 között, 6 év összesen

[37] 75% adójóváírás 2030-ban

[38] 50% adójóváírás 2031-ben

[39] 25% adójóváírás 2032-ben

[40] 75% éves kapacitással számolva

[41] USD/EUR árfolyam

3. táblázat - Az EU és IRA támogatások összehasonlítása [42]

				IRA-támogatás						
	Beruházás folyóáron	**Támogatás folyóáron (EU)**	**Kapacitás**	**Éves támogatás - max kapacitás**	**Éves támogatás - 75% kapacitás**	**Ha 2024-től termel**	**Ha 2025-től termel**	**Ha 2026-tól termel**	**Ha 2027-től termel**	**Ha 2028-tól termel**
	MEUR	*MEUR*	*GWh*	*MEUR*	*MEUR*	*MEUR*	*MEUR*	*MEUR*	*MEUR*	*MEUR*
SKBH[43]	650	25	7,5	244	183	1 373	1 190	1 007	824	641
2 LG CHEM beruházás együttesen	1 370	135	35	1 139	854	6 408	5 554	4 699	3 845	2 991
Samsung SDI	1200	110	17	553	415	3 113	2 698	2 283	1 868	1 453
SKBM Hungary	630	90	10,2	332	249	1 868	1 619	1 370	1 121	872
SK On Hungary	1 623	209	30	977	732	5 493	4 760	4 028	3 296	2 563
CATL	1 800	<10	14	456	342	2 563	2 222	1 880	1 538	1 196

Forrás: szerzők saját számítása

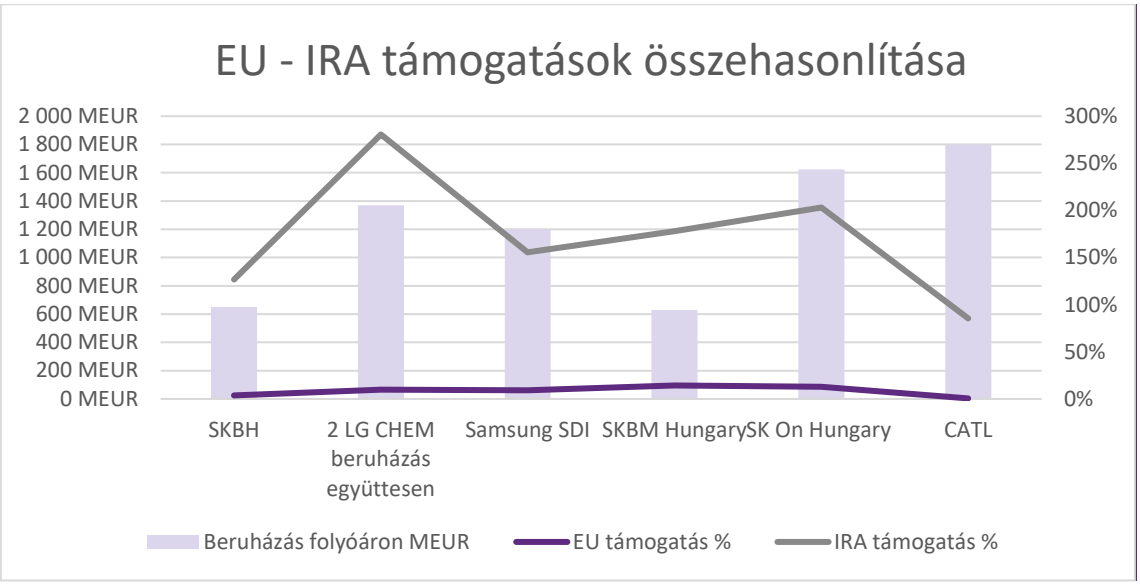
A számítás eredménye azt mutatja, hogy még azok a beruházások is várhatóan több mint 100%-ban megtérülnek az IRA-ból, amelyekre a beruházók csak az utolsó 5 évben vesznek igénybe adójóváírást. Az Európai Unió által kínált kedvezmények meg sem közelítik az IRA biztosította előnyöket.

A fenti táblázat számításait még szemléletesebben mutatja be a lenti diagram, amely a támogatások CAPEX-hez mért százalékos arányát ábrázolja. A beruházás nagyságát az ábra bal tengelyén jelenítjük meg millió euróban, az EU és az IRA-támogatás (a 2027-től számított realista megközelítést figyelembe véve) beruházáshoz viszonyított aránya a jobb oldali tengelyről olvasható le.

[42] A táblázat nem tartalmazza a Northvolt beruházásának adatait, mivel a beruházási összeg nyilvánosan nem elérhető.

[43] https://webgate.ec.europa.eu/competition/transparency/public/aidAward/show/648861

4. ábra - Az EU és IRA támogatások összehasonlítása



Forrás: szerzők saját szerkesztése

Az összehasonlítás során felmerülhet az a szempont, hogy Európában a példaként felhozott beruházások többnyire vissza nem térítendő támogatásokban részesültek, ami a vállalatok számára sokkal kedvezőbb, mint egy adókedvezmény, mivel „vonal fölötti", azaz az EBITDA-t javítja. Ezzel szemben az adókedvezmények nemcsak vonal alatti tételnek minősülnek, hanem egyéb tényezőktől is függ a felhasználhatóságuk (pl. profitabilitás vagy az egy adóévben maximálisan igénybe vehető adókedvezmény mértékétől). Ugyanakkor az IRA ezt a szempontot is kezeli, mégpedig három intézkedéssel:

1. az adókedvezmény későbbi és korábbi (carry-back) években való felhasználhatósága,
2. a kedvezmény átruházhatósága független felekre (gyakorlatilag a kedvezmény felhasználhatóságának jogát a társaságok eladhatják független felek számára),
3. a kedvezmény közvetlen támogatásra való átváltása.

A fenti lehetőségek időben és jellegükben is jelentősen kiterjesztik a kedvezmény felhasználhatóságát, bár az utóbbi két lehetőség pontos szabályai még nem teljesen kidolgozottak.

Ugyanakkor a bemutatott számításokat óvatosan kell kezelni, mivel az uniós ösztönzők és az IRA jellegükben különböznek egymástól. Míg az EU-ban a beruházási támogatást új beruházáshoz (CAPEX) nyújtják, addig az IRA a végtermék alapján nyújt támogatást évekig (OPEX). Ezért lehetséges, hogy egy vállalat az IRA keretében több támogatásra jogosult, mint amennyibe a teljes beruházás CAPEX költségei kerülnek. Fontos azt is megemlíteni, hogy az IRA folyóáron számol és a jelenlegi szabályozás alapján nem veszi figyelembe a támogatás időértékét. Emellett az IRA által meghatározott egyéb feltételekhez, amelyek csökkenthetik az adókedvezmény elérhető összegét, a számítások megközelítő iránymutatásként szolgálhatnak. További korlát az IRA esetében az USA-ban való termelés feltétele, amit a cikk korábbi részében

már említettünk. Ezen kívül az „advanced manufacturing production credit" elsődlegesen független feles értékesítéshez köti a kedvezmény felhasználhatóságát, ugyanakkor bizonyos feltételek mellett megengedi a kapcsolt feleknek való értékesítést is, amennyiben a kapcsolt fél utána független félnek továbbértékesíti a terméket.

Kiemelendő az is, hogy az IRA egyes támogatásai egy meghatározott keretösszegig nyújthatók. Az „advanced manufacturing production credit" esetében ez a keretösszeg 37 milliárd dollár. A fenti számításban említett hat beruházás, amelyek által összesen több mint 113 GWh kapacitást hoztak létre, optimista megközelítés esetén 20 milliárd dollár fölötti, realista megközelítés esetén közel 10 milliárd dollár adókedvezményt kaphatna. Így kérdéses, hogy vajon ez a keret növelhető-e, és miként fog az amerikai adminisztráció lépést tartani a felmerülő igényekkel.

Konklúzió

A hatékony belső piac megőrzése érdekében a Bizottság alapos kontrollt gyakorol a nagyobb összegű támogatások esetében. A szükségesség és arányosság feltételének bizonyítása az uniós állami támogatási eljárásokban sokszor hónapokat, néha éveket is igénybe vehet, és e bonyolult és hosszadalmas eljárás kimenetele sok esetben bizonytalan.[44] Ezzel szemben az IRA szabályai egyértelműek, és bár a végrehajtási szabályok még nem ismertek, feltételezhető, hogy az adókedvezmény igénybevételére egy viszonylag egyszerű eljárást alakítanak majd ki.

Az IRA elfogadásával az USA magas prioritási szintre helyezte a jövőben kritikusnak tartott termékek beruházásainak ösztönzését és Egyesült Államokba csábítását. Az a tény, hogy ennek fő eszköze az adókedvezmény, rámutat arra, hogy az állami támogatások jelentős tényezőnek számítanak a beruházásösztönzésben. Tekintettel arra, hogy az IRA elgondolásában és módszerében teljesen más megközelítést alkalmaz a támogatások rendszerében (nagyobb hangsúly a működési támogatásokon a beruházási támogatások helyett), mint az Európai Unió, két nehezen összehasonlítható rendszer helyezkedik egymással szemben. Ilyen esetben a támogatások felhasználása kapcsán felmerülő különbségek vagy akár egyéb pénzügyi, gazdasági mutatók a cikkben bemutatott támogatási számok mellett háttérbe szorulhatnak.

A fentiek alapján az a következtetés vonható le, hogy bár az IRA ellensúlyozására az uniós állami támogatási szabályokban bevezetett átmeneti könnyítés[45] a tagállamoknak nagyon sokba fog kerülni, az IRA által nyújtott kedvezményekkel várhatóan nem tudnak versenyezni. Egyben nem biztos, hogy a várható könnyítések elérik céljukat, mivel az európai akkumulátorberuházók

[44] Részletesen lásd Hargita Eszter: Mi kell a sikeres bizottsági eljáráshoz a nagyberuházások támogatásánál (Állami Támogatások Joga 36. szám (2022/6)) 6. és 7. ábra - https://tvi.kormany.hu/download/f/14/03000/A%CC%81TJ_36.PDF

[45] https://tvi.kormany.hu/hatalyba-lepett-az-ideiglenes-valsag-es-atallasi-keret

számos strukturális kihívással néznek szembe. Ilyen kihívás például a szakképzett munkavállalók hiánya, a magas energia-, föld- és engedélyezési költségek, valamint az a tény, hogy a kulcsfontosságú akkumulátor-alapanyagok termelésének Európa csupán 1%-át adja.[46]

[46] Az Európai Akkumulátor Szövetség 2023 márciusának elején tartott 7. magas szintű találkozóján elhangzottak alapján; https://single-market-economy.ec.europa.eu/system/files/2023-03/Main%20takeaways_7th%20High-Level%20Meeting%20of%20EBA.pdf

Állami Támogatások Joga
39 (2023/2) 26–37

GLOBÁLIS MINIMUMADÓ ADÓKEDVEZMÉNY SZEMPONTÚ ELEMZÉSE

MIAVECZ Adrienn[1]

Tárgyszavak: készpénz támogatás, adókedvezmény, globális minimumadó, kiegészítő adó, fejlesztési adókedvezmény

Az OECD már évekkel ezelőtt rávilágított arra,[2] hogy a nemzetközi adózási szabályok elavulttá váltak, és lemaradtak az elmúlt évtizedek technológiai fejlődése mögött. A digitális szolgáltatások esetén például a profit jellemzően nem ott keletkezik, ahol a vállalat tényleges, bevételszerző jelenléttel rendelkezik. Az OECD agresszív adótervezés elleni küzdelme egy hosszú évek óta zajló folyamat, amely például az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás (BEPS) elleni kezdeményezés[3] keretében ajánlások által azt célozza, hogy a multinacionális vállalatok adóztatására az értékteremtéshez kötötten ott kerüljön sor, ahol a tényleges, profitot termelő tevékenységeket folytatják.

Jelen tanulmány célja, hogy rövid áttekintést követően bemutassa, a globális adóalaperodálás elleni szabályok miként kezelik az állami támogatásokat.

A GloBE szabályok keretei

Az OECD a BEPS projekt keretében számos cselekvési területet azonosított, ennek egy részét az Európai Unió ajánlások formájában ültette át saját jogrendjébe (például az adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok, ún. ATAD irányelvek).

Az OECD nyomására, a BEPS projekt folytatásaként komoly munka kezdődött a legalább 130 joghatóságot összefogó úgynevezett Inclusive Framework[4] keretei között, ahol – az agresszív adótervezés elleni küzdelem keretében – a cél egy kétpilléres megoldás (Two-Pillar Solution) kidolgozása volt.

Az első pillér (Pillar 1) a legnagyobb és legjövedelmezőbb multinacionális vállalatokra vonatkozik és újraosztaná nyereségük egy részét azon országok között, ahol termékeiket értékesítik és szolgáltatásaikat nyújtják, illetve ahol a fogyasztóik vannak.

---

[1] Miavecz Adrienn az Andersen Zrt. munkatársa. A cikkben megjelenő vélemény nem tekinthető az Andersen Zrt. hivatalos álláspontjának.

[2] https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm

[3] https://www.oecd.org/tax/beps/

[4] https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf

A második pillér (Pillar 2) – az úgynevezett globális adóalaperodálás elleni javaslat (Global Anti-Base Erosion, a továbbiakban: GloBE) – egy olyan szabályrendszert célzott megalkotni, amelyen keresztül kiegészítő adót szednének be olyan esetben, amikor valamely multinacionális vállalat tényleges adómértéke a minimumszint alatt van. Az így meghatározott 15%-os globális minimumadóval a multinacionális vállalatok egy nagyobb csoportja (évi 750 millió euró feletti árbevételű vállalatcsoportok) érintett. A Pillar 2 végleges modell szabályait[5] 2021. december 20-án publikálta az OECD.

Az Inclusive Framework keretében a tagok nyilatkozata[6] alapján közös megközelítést alkalmaznak a Pillar 2-t illetően az alábbiak szerint:

- a tagok nem kötelesek a GloBE szabályok alkalmazására. Ugyanakkor amennyiben mégis implementálják a GloBE-ot, úgy kell átültetniük, hogy a végrehajtási szabályok konzisztensek legyenek a Pillar 2, a Modellszabályok és a Kommentár szabályaival, valamint
- a tagoknak el kell fogadniuk az Inclusive Framework más tagjai által alkalmazott GloBE szabályrendszert, beleértve a szabályok sorrendiségét és a mentesítési lehetőséget is.

Ezzel párhuzamosan az Európai Bizottság 2021 decemberében publikálta a globális minimumadóra vonatkozó irányelvjavaslatát[7] (a továbbiakban: Irányelvjavaslat). Az Irányelvjavaslat az OECD Pillar 2 modelljének mintájára készült, és célja, hogy megreformálja az országok közötti adóversenyt, valamint az, hogy megakadályozza az adóparadicsomokba vagy mesterségesen alacsony adókulccsal adóztató országokba történő átcsoportosításból származó adóelőnyök realizálását.

2022-ben a Pillar 2 kapcsán az OECD közzétette a Modellszabályok magyarázatát[8] (a továbbiakban: Kommentár), valamint az alkalmazást segítő illusztratív példatárat is.[9]

[5] Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) /A gazdaság digitalizációjából fakadó adóügyi kihívások – Globális adóalap-erózió elleni modellszabályok (második pillér) (OECD-modellszabályok)

[6] https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf

[7] A Tanács irányelve a multinacionális csoportokra az Unióban alkalmazandó globális minimum-adómértékről, COM/2021/823 final, a továbbiakban: Globális minimum-adómértékről szóló irányelvjavaslat (Irányelvjavaslat)

[8] Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)

[9] Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples

2022 decemberében végül az uniós tagállamok megállapodásra jutottak a második pillér implementációjáról, és elfogadták az irányelvjavaslatot[10] (a továbbiakban: Irányelv).

Az Irányelv rögzíti, hogy a GloBE bevezetését az Unióban az OECD-modellszabályokhoz a lehető legszorosabban igazodva kell végrehajtani annak biztosítása érdekében, hogy az uniós szinten implementált szabályok az OECD-modellszabályok értelmében is elismertek legyenek.[11]

Az Irányelv a GloBE alkalmazását 2024-től írja elő. A záró rendelkezések[12] alapján a tagállamoknak 2023. december 31-ig kell átültetni a GloBE szabályokat a nemzeti jogba és megalkotni a végrehajtási szabályokat.

A GloBE szabályok alkalmazása, célja

A GloBE személyi hatálya azon multinacionális vagy nagy volumenű belföldi vállalatokra/vállalatcsoportokra vonatkozik, amelyeknek éves konszolidált árbevétele a vizsgált pénzügyi évet közvetlenül megelőző négy pénzügyi év közül legalább kettőben eléri vagy meghaladja a 750 millió eurós konszolidált bevételi küszöbértéket.[13]

A szabályozás célja, hogy meghatározott mechanizmusokkal egy úgynevezett kiegészítő adót (Top up tax, a továbbiakban: Kiegészítő adó) vessen ki olyan esetekben, amikor egy adott joghatóságban valamely vállalat vagy vállalatcsoport effektív adóterhe 15% alatt van. Ilyen esetben az adott joghatóság alacsony adóterhelésű joghatóságnak fog minősülni, és a GloBE által meghatározott módszerek szerint (jövedelem-hozzászámítási szabály [IIR] és az aluladóztatott kifizetések szabálya [UTPR]) pótlólagos adófizetési kötelezettség keletkezik.

A GloBE rendszere számos típusú mentességet, átmeneti szabályt előír. A legfőbb szabályokat – részletes szabályismertetés nélkül – az alábbi táblázat szemléleti:

[10] A Tanács (EU) 2022/2523 irányelve (2022. december 14.) az Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó globális minimum-adószint biztosításáról (Irányelv)

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_.2022.328.01.0001.01.HUN&toc=OJ%3AL%3A2022%3A328%3AFULL

[11] Irányelv (6) bekezdés

[12] Irányelv X. Fejezet 56. Cikk

[13] Irányelv I. Fejezet 2. Cikk

1. táblázat - GloBE alanyok, mentességek

GloBE hatálya alá tartozó szervezetek	Kizárt szervezetek	Egyéb mentességek	Átmeneti intézkedések
Multinacionális vállalatcsoport[14] Konszolidált árbevétel: 750 millió eurót eléri vagy meghaladja a megelőző 4 éven belül legalább 2 évben	**Közérdekű tevékenységet végző szervezetek:**[15] Államigazgatási szerv, nemzetközi szervezet, nonprofit szervezet, nyugdíjalap **Befektetési alapok:** - végső anyavállalatnak minősülő befektetési alap - végső anyavállalatnak minősülő ingatlanbefektetési vállalkozás	**De minimis**[16] **kizárás:**[17] Választás alapján, ha az adott joghatóságban valamennyi csoporttag átlagos elismert árbevétele < 10 millió euró (vagy veszteséges) és az elismert nyereség < 1 millió euró (vagy veszteséget képez)	**Induló vállalkozások kivétele (első 5 évben):**[18] - legfeljebb hat joghatóságban rendelkezik csoporttaggal; - az összes joghatóságban található valamennyi tagjánál nyilvántartott tárgyi eszközök együttes könyv szerinti nettó értéke <50 millió euró
Nagy volumenű belföldi vállalatcsoport Tisztán belföldi csoport, amelynek konszolidált árbevétele: 750 millió eurót eléri vagy meghaladja a megelőző 4 éven belül legalább 2 évben	Szervezet, amely legalább **95%-a Kizárt szervezetek tulajdonában van** és befektetési / kiegészítő tevékenységet végez Olyan szervezet, amely legalább **85 %-a Kizárt szervezet tulajdonában van** és GloBE szempontjából nem elismert osztalékból/tőkenyereségből vagy veszteségből származik a bevétele	**Ún. „Safe harbour" szabályok:**[19] Kiegészítő adóként nullát kell vélelmezni, ha az adott joghatóságban található csoporttagok tényleges adószintje megfelel valamely (nemzetközileg elfogadott) mentesítési szabálynak	**- Halasztott adókövetelések, halasztott adókötelezettségek** és átruházott eszközök átmeneti szabálya[20] **- Gazdasági jelenléten** alapuló nyereségkivételre vonatkozó átmeneti könnyítés[21]

Forrás: szerző saját szerkesztése

[14] Irányelv I. Fejezet 2. Cikk

[15] Irányelv I. Fejezet 2. Cikk

[16] A „de minimis" kizárás jelen tanulmányban a GloBE összefüggésében értendő, nem pedig az uniós állami támogatási szabályokból ismert csekély összegű támogatásként.

[17] Irányelv V. Fejezet 30. Cikk

[18] Irányelv IX. Fejezet 49. Cikk

[19] Irányelv V. Fejezet 32. Cikk

[20] Irányelv IX. Fejezet 47. Cikk

[21] Irányelv IX. Fejezet 48. Cikk

A GloBE számítása

Annak érdekében, hogy meg lehessen határozni az állami támogatások, adókedvezmények és a GloBE viszonyát, röviden szükséges ismertetni az adóalap, valamint a GloBE által lefedett adók (Covered taxes, a továbbiakban: Lefedett adók) kiszámításának logikáját, módszertanát.

Tényleges adómérték[22]

A Kiegészítő adó mértékét a minimum adómérték (15%) és a számított tényleges adókulcs különbségeként kell meghatározni.

A GloBE szabályai szerint tehát minden egyes pénzügyi évre és joghatóságra vonatkozóan ki kell számítani az effektív/tényleges adókulcsot (Effective Tax Rate, a továbbiakban: ETR). Az ETR a Lefedett adók és a csoporttagok elismert nettó nyeresége hányadosaként határozható meg az alábbi képlet alapján:[23]

$$\text{ETR} = \frac{\text{Joghatóságban található csoporttagok kiigazított Lefedett adója}}{\text{Joghatóságban található csoporttagok kiigazított elismert nettó nyeresége}}$$

Lefedett adók[24]

A GloBE értelmezésében Lefedett adónak főszabály szerint olyan közvetlen adók minősülnek, amelyeket a csoporttag a pénzügyi beszámolójában bevételével, nyereségével vagy nyereségéből való részesedésével kapcsolatban nyilvántart (azaz a társasági adók vagy az azoknak megfelelő adók). Ahhoz, hogy meghatározzuk, hogy mi tekinthető Lefedett adónak, az adónem tulajdonságait, karakterisztikáját szükséges vizsgálni.[25] Az adónem megnevezése vagy az adóbeszedési mechanizmus nem meghatározó a GloBE szempontú besorolásnál. Bármely pénzügyi beszámolóban rögzített adó, amely a csoporttag jövedelmét, profitját terheli, Lefedett adónak minősül. Nem tekinthető ugyanakkor Lefedett adónak az olyan, például forgalmi típusú adó, amelyet (levonás nélkül) a bruttó profitra, árbevételre vetnek ki.[26]

A GloBE rendszere meghatároz bizonyos Lefedett adókat módosító tételeket.

[22] Irányelv V. fejezet 26. Cikk

[23] Irányelv V. fejezet 26. Cikk (1) bekezdés

[24] Irányelv IV. fejezet 20. Cikk

[25] Kommentár a 4.2 Cikkhez, 23. pont

[26] Kommentár a 4.2 Cikkhez, 27. pont

Adókedvezmény szempontjából az alábbi módosító tételek[27] bírnak jelentőséggel (a módosítás iránya előjellel jelölve):

+/- az Irányelv 22. cikkében meghatározott halasztott adó-kiigazítás (amely nem tartalmazhatja az adókedvezmények keletkezésével és felhasználásával kapcsolatos halasztott adóráfordítás összegét),

+ az elismert visszatérítendő adókedvezmény tekintetében a tényleges adóráfordítás csökkentéseként megjelenő jóváírás vagy visszatérítés bármely összege,

- a nem elismert visszatérítendő adókedvezmény tekintetében a tényleges adóráfordítás csökkentéseként nem nyilvántartott jóváírás vagy visszatérítés bármely összege,

- a valamely csoporttag részére visszatérített vagy jóváírt Lefedett adókból a pénzügyi számlákban nem tényleges adóráfordítás kiigazításaként kezelt bármely összeg, kivéve, ha az elismert visszatérítendő adókedvezményhez kapcsolódik.

A fenti módosító tételek alkalmazásáról a tanulmány további fejezetei adnak iránymutatást.

A GloBE adóalap

Az ETR nevezőjében a GloBE szerint meghatározott kiigazításokkal számított elismert nyereség vagy veszteség szerepel.

Egy csoporttag elismert nyereségének vagy veszteségének kiszámításakor a csoporttag adott pénzügyi évre vonatkozó számviteli nettó nyereségében vagy veszteségében el kell végezni a GloBE szerinti kiigazításokat a csoporton belüli ügyletek kiküszöbölésére vonatkozó konszolidációs módosításokat megelőzően.[28]

A GloBE szerinti adóalapot például csökkenti a tulajdonosi érdekeltség tekintetében kapott vagy felhalmozott osztalék, illetve egyéb felosztott nyereség (ún. „figyelembe nem vett osztalék”).

Az adókedvezményeket illetően a csoporttag elismert nyereségének vagy veszteségének kiszámítása során az elismert visszatérítendő adókedvezményeket bevételként kell kezelni. Ez azt jelenti, hogyha egy kalkulált társasági adót csökkentő adókedvezmény elismert adókedvezményként vehető figyelembe, akkor a társasági adóban érvényesített adókedvezmény összegét (függetlenül attól, hogy az eredménykimutatásban az adókedvezmény nem jelenik meg) az adóalapba vissza kell adni.

A csoporttag elismert nyereségének vagy veszteségének kiszámítása során a nem elismert visszatérítendő adókedvezményeket nem lehet bevételként kezelni.[29]

[27] Irányelv IV. fejezet 21. Cikk

[28] Irányelv III. fejezet 15. Cikk (1) bekezdés

[29] Irányelv III. fejezet 16. Cikk (5) bekezdés

Elismert visszatérítendő adókedvezmény

A GloBE összefüggésében szükséges kitérni arra, hogy alkalmazásában mi minősül elismert visszatérítendő adókedvezménynek (a továbbiakban: QRTC).[30]

A QRTC-t a GloBE szabályok bevételként kezelik és a Lefedett adók összegét növeli. A magasabb ETR pedig alacsonyabb Kiegészítő adófizetési kötelezettséget eredményez, azaz a QRTC nem rontja az ETR-t. A nem elismert visszatérítendő adókedvezmények ugyanakkor nem kezelhetőek bevételként, és a Lefedett adók tekintetében is kedvezőtlen adókezelést kapnak, ugyanis az ETR számításakor ezen adókedvezményeket nem lehet figyelembe venni a számlálóban.

A Kommentár szerint[31] az elismert adókedvezményeknek ténylegesen ösztönözniük kell az egyes üzleti tevékenységeket (pl. kutatás-fejlesztési tevékenység), és az államnak ezen elismert adókedvezmények útján – hasonlóan a közvetlen állami támogatásokhoz – finanszíroznia kell a tevékenységeket/ráfordításokat. Ha egy adókedvezmény rezsim teljesíti ezeket a feltételeket, akkor az a GloBE értelmezésében hasonló megítélés alá kerül, mint a közvetlen állami támogatások (azaz bevételként lesznek kimutatva).

A Kommentár értelmében a QRTC-nek az alábbi tulajdonságokkal kell rendelkeznie[32]

- a jogosultság megszerzésétől számított 4 éven belül visszatérítendőnek kell lennie;
- a fel nem használt visszatérítés készpénz vagy azzal egyenértékű pénzeszköz formájában valósulhat meg (pl. rövid lejáratú állami adósság instrumentum), amely nem kizárólag a Lefedett adóba számítható be;
- amennyiben az adókedvezmény kizárólag a Lefedett adókat csökkenti, nem minősíthető QRTC-nek;
- amennyiben az adókedvezmény rendszere választási lehetőséget biztosít arra vonatkozóan, hogy az adózó visszatérítés formájában választhatja az adókedvezményt vagy annak egy részét, akkor az adókedvezmény csak olyan mértékig minősülhet QRTC-nek, amilyen arányban az adózó visszatérítést kap.

A Kommentár azt is kifejti, hogy az elismert adókedvezmény rezsimek által meghatározott visszatérítési mechanizmusoknak praktikus jelentőséggel kell bírniuk az adófizetők számára. A

[30] Irányelv 1. fejezet 3. Cikk 38. pont:

„a) olyan visszatérítendő adókedvezmény, amelyet kialakításából adódóan készpénzkifizetés vagy azzal egyenértékű pénzeszköz formájában kell megfizetni a csoporttag részére azon időponttól számított négy éven belül, amikor a csoporttag a jóváírást nyújtó joghatóság jogszabályai szerint jogosulttá válik a visszatérítendő adókedvezményre; vagy

b) ha az adókedvezmény részben visszatérítendő, a visszatérítendő adókedvezmény azon része, amelyet készpénzkifizetés vagy azzal egyenértékű pénzeszköz formájában kell megfizetni a csoporttag részére az azon időponttól számított négy éven belül, amikor a csoporttag jogosulttá válik a visszatérítendő adókedvezményre”

[31] Kommentár a 3.2.4 Cikkhez, 110. pont

[32] Kommentár 10. fejezet 135. pont

Kommentár példálózva megemlíti, hogy egy olyan rezsim, amely kizárólag nyereséget termelő adózók részére érhető el (vagy kifejezetten rájuk lett szabva), nem jelenthet olyan lényegi visszatérítést, amely meghaladná az érintett személyek adófizetési kötelezettségét. Ezzel ellentétben ugyanakkor az olyan adókedvezmény rezsimek nem lesznek azáltal „nem elismertek", ha egyébként jellemzően nyereséges adózók veszik azokat igénybe.

Az egyik fő nehézséget az okozza, hogy jelenleg nem érhető el olyan lista vagy dokumentum, amely az egyes joghatóságokban alkalmazandó adókedvezmény-típusok GloBE szerinti kezelésére egyértelmű iránymutatást adna.

2022 októberében az OECD tanulmányt[33] (a továbbiakban: Tanulmány) tett közzé az adókedvezmény rendszerekről, valamint az adókedvezmény rezsimek potenciális átalakításáról a GloBE implementációt követő időszakra.

A Tanulmány értelmében[34] a GloBE hatással lesz a jövedelem vagy kiadás alapú adókedvezményekre, beleértve a kedvező társasági adókezelést élvező szabályokat (csökkentett adókulcs vagy adómentesség) és a befektetési/beruházási adókedvezményeket is.

2023 elején a Világbank is közzétett[35] egy implementációs tanulmányt (a továbbiakban: Implementációs tanulmány), amely többek között értékeli a különböző adókedvezmény rendszereket GloBE kompatibilitási szempontból.

Az Implementációs tanulmány 5. fejezete iránymutatást tartalmaz az egyes adókedvezményekre vonatkozóan. Kiemeli azonban, hogy az adott intézkedés GloBE szerinti megítélése függ a konkrét adóintézkedés részletszabályainak kialakításától.

[33] Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax, Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules
https://www.oecd.org/publications/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm
Letöltés dátuma: 2023. február 12.

[34] Tanulmány 5.5.1. fejezet 55. pontja

[35] https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/099500009232217975/p169976034c92506a0a1190bc5e3a05e3ed
Letöltés dátuma: 2023. február 2.
Global Minimum Tax: From Agreement to Implementation - Policy Considerations, Implementation Options, and Next Steps

2. táblázat - Részlet a Worldbank kiadvány 3. táblázatából

Nem kompatibilis a GloBE szabályaival	Vélhetően kompatibilis, de a szabályozás részleteitől függ	Kompatibilis a GloBE szabályaival
- Adómentességi megállapodások - Nulla százalékos társasági adó - Adómentes területek	- Csökkentett társasági adókulcs alapú kedvezmények - Közvetlen állami támogatások (bevétel az IRR szabályok alapján)	- Gyorsított értékcsökkenési leírás - 15% feletti kedvező adókulcs - Veszteségelhatárolás - QRTC

Forrás: Worldbank: Global Minimum Tax: From Agreement to Implementation - Policy Considerations, Implementation Options, and Next Steps (Globális minimális adó: a Megállapodástól a Végrehajtásig – Szakpolitikai megfontolások, végrehajtási lehetőségek és következő lépések)

Francia típusú adókedvezmény

A QRTC szempontjából érdemes megvizsgálni a francia kutatás-fejlesztési tevékenységet ösztönző adókedvezmény rendszert, ami egyfajta példaként szolgálhat a GloBE szabályrendszere alatt elismert adókedvezménynek, mivel egy olyan visszatérítési mechanizmussal rendelkezik, amely közvetlen állami támogatás jelleget adhat neki.

Franciaország kutatás-fejlesztési tevékenységet ösztönző adókedvezményt biztosít a társaságoknak (Crédit d'Impôt Recherche, a továbbiakban: CIR). Emellett a 2022-es pénzügyi törvény új adókedvezményt vezetett be az innováció előmozdítására az országban: a kollaboratív kutatási adójóváírást (a továbbiakban: CICo).[36] A CICo jelentős előnyökkel jár azon vállalatok számára, amelyek kutatási együttműködési szerződéseket kötnek igazolt Kutatási és Tudásterjesztési Szervezetekkel (a továbbiakban: ORDC).

A CIR és CICo esetében a támogatható tevékenységek köre az általános K+F adókedvezményekhez hasonlóan az alapkutatás, alkalmazott kutatás és kísérleti fejlesztés.

A CIR esetében az adókedvezmény mértéke 100 millió euró elismert költség összegig 30%, 100 millió euró elszámolható költség felett 5%. A CICo esetében az adókedvezmény mértéke a minősített ORDC szervezetek által számlázott kiadások után 40%, 6 millió euró összegű éves korláttal.

Az említett kedvezmények a társasági adóba beszámíthatóak a költségek/ráfordítások felmerülésének időszakában, a fel nem használt adókedvezmény pedig tovább vihető az azt követő 3 évre. A 4 éven belül fel nem használt adókedvezményeket az állam készpénzben visszatéríti/megfizeti. Emellett például a korai fázisú vállalkozások (start-up társaságok) számára a K+F

[36] Andersen kiadvány, 36. oldal: R&D Incentives Reference Guide, France

kedvezmények azonnal visszatérítendőek, azaz kvázi vissza nem térítendő támogatásként működnek.

Nem érhető el hivatalos információ arról, hogy a francia K+F adókedvezmények a GloBE rendszerében QRTC-nek minősülnek-e vagy sem, ugyanakkor a fentiekben ismertetett attribútumok alapján rendelkeznek azokkal a főbb tulajdonságokkal, amelyeket a GloBE a QRTC-k kapcsán előír.

A fejlesztési adókedvezmény megítélése

A GloBE reform célja, hogy korlátok közé szorítsa a nemzetközi adóversenyt. A célkitűzésbe szorosan illeszkedik az, hogy a szabályrendszer az adókedvezmények egy meglehetősen szűk körét ismeri majd el, ezáltal gátat szab az adókedvezmények útján történő nemzetközi adóversenynek.

A magyar társasági adórendszer által biztosított adókedvezmények között kiemelten fontos ösztönző a fejlesztési adókedvezmény[37]. Ennek legfőbb – GloBE szempontjából lényeges – tulajdonságai az alábbiak:

- Beruházást ösztönöz.
- Az adókedvezmény a számított társasági adóból, legfeljebb annak 80%-ig érvényesíthető.[38]
- Az adózó az adókedvezményt a beruházás üzembe helyezését követő adóévben – vagy döntése szerint a beruházás üzembe helyezésének adóévében – és az azt követő tizenkét adóévben, legfeljebb a bejelentés, illetve a kérelem benyújtásának adóévét követő tizenhatodik adóévben veheti igénybe.
- A fel nem használt adókedvezmény meghatározott időszakon túli továbbvitelére/visszatérítésére nincs mód.

A fejlesztési adókedvezmény – hasonlóan a többi Tao. törvény szerinti adókedvezményhez – nem felel meg a QRTC előírásainak, mivel nem rendelkezik egy olyan visszatérítési mechanizmussal, amely közvetlen állami támogatás jelleget adna neki. Ezt az „*Adókódex 2022/7. - A globális minimumadó visszatéríthető adókedvezmények*” cikk[39] is megerősíti, amely szerint QRTC-k a magyar adórendszerben jelenleg nem szerepelnek.

Ez praktikusan azt jelenti, hogy a fejlesztési adókedvezmény igénybevétele során alacsonyabb lesz a társaságok számított effektív adókulcsa. Az alacsonyabb ETR hatására pedig Kiegészítő adó formájában többlet adókötelezettség keletkezhet (ennek mértéke ugyanakkor a konkrét GloBE pozíciótól függ).

[37] A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao. törvény) 22/B. §-a

[38] Tao. törvény 23. § (2) bekezdés

[39] https://ado.hu/ado-kodex-folyoirat/

Fontos azonban megjegyezni, hogy a GloBE implementációját megelőzően megítélt, fel nem használt adókedvezményekre vélhetően az átmeneti szabályok vonatkoznak majd.[40]

Átmeneti szabályok

Fő szabály szerint a Lefedett adók részét képező halasztott adó-kiigazítás nem tartalmazhatja (azaz ki kell szűrni) az adókedvezmények keletkezésével és felhasználásával kapcsolatos halasztott adóráfordítás összegét.[41] Ugyanakkor az Irányelv átmeneti rendelkezései[42] meghatározzák, hogy az átmeneti évben és az azt követő pénzügyi években figyelembe kell venni az átmenet évében képzett halasztott adókövetelést és halasztott adókötelezettséget (bizonyos alkivételekkel). A halasztott adóösszeg a minimum-adómérték és a belföldi adómérték közül az alacsonyabb mérték szerint vehető figyelembe. Az átmeneti rendelkezés azt is előírja, hogy a halasztott adóköveteléssel kapcsolatos értékelési kiigazítás vagy számviteli megjelenítési kiigazítás hatását nem lehet figyelembe venni.

Az átmeneti rendelkezéssel érintett halasztott adók bizonyos körénél korlátozásokat határoz meg, amelyek szerint, ha olyan tétellel összefüggésben keletkezett a halasztott adó eszköz, amely a GloBE szabályai szerint nem lehet része az elismert veszteségnek vagy nyereségnek, akkor az átmeneti szabályok alá csak akkor tartozhat, ha 2021. november 30-át megelőző ügylettel összefüggésben keletkezett.

A megítélt, de fel nem használt adókedvezményekre vélhetően a főszabály szerinti átmeneti rendelkezés fog vonatkozni, azaz, ha az irányadó számviteli rendszer szerint halasztott adó eszköz megjeleníthető az átmenet évében, akkor a fejlesztési adókedvezmény halasztott adó kötelezettség útján érvényesíthető lehet a Lefedett adókban (azaz nem rontaná az ETR-t). Ezt erősíti meg a 2023 februárjában közzétett OECD adminisztratív útmutató is[43] (a továbbiakban: Adminisztratív útmutató).

Az Adminisztratív útmutató alapján az adókedvezményekre vonatkozó halasztott adókiigazítási szabály[44] nem vonatkozik azon halasztott adóeszközökre, amelyeket az átmeneti szabályok szerint az adókedvezményekre képeztek (ha megfelel a halasztottadó eszköz a megjelenítési kritériumoknak).[45]

---

[40] Adó szaklap 2022/12-13. - Tormáné dr. Boris Szilvia: Fejlesztési adókedvezmény, mi lesz veled?

[41] Irányelv IV. Fejezet (4) bekezdés e) pont

[42] Irányelv IX. Fejezet 47. cikk

[43] Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2023 February

https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf

Letöltés dátuma: 2023. február 5.

[44] Irányelv IV. Fejezett 22. Cikk (5) bekezdés e) pont

[45] Adminisztratív útmutató 4. fejezet, komment a 4.1.2 ponthoz

Ez a fejlesztési adókedvezmény szempontjából praktikusan azt jelenti, hogy vélhetően azon GloBE implementációt megelőzően bejelentett adókedvezmények, amelyek esetében az adózók megszerezték a jogosultságot (például az adókedvezménnyel érintett beruházás befejezése révén), halaszott adó útján bevihetőek a GloBE rendszerébe. Azon fejlesztési adókedvezmények, amelyeknél a jogosultság megszerzése a GloBE-ra történő áttérést követően kerül majd sor, a GloBE hatálya alá tartozó adózók számára vélhetően elvesznek. Azaz praktikusan a GloBE hatálya alá tartozó adózó hiába veszi igénybe az adókedvezményt a társasági adóban, a GloBE alkalmazásával az ETR-t csökkentő, igénybe vett adókedvezmény egy részét vagy akár egészét Kiegészítő adó formájában – bár más ütemezésben, de – meg kell majd fizetnie.

A cikk megírásakor erre vonatkozó hazai jogszabály vagy konkrét iránymutatás nem állt rendelkezésre.

Állami Támogatások Joga
39 (2023/2) 38–51

ÍTÉLET A TRANSZFERÁRAZÁS ÉS ÁLLAMI TÁMOGATÁSI JOG VISZONYÁRÓL – A SZOKÁSOS PIACI ÁR MEGHATÁROZÁSÁNAK KERETEI AZ FFT ÍTÉLET ALAPJÁN

STAVICZKY Péter[1]

Tárgyszavak: transzferárazás, referencia adórendszer, szokásos piaci ár, feltételes adómegállapítás

Mióta az Európai Bizottság (a továbbiakban: Bizottság) állami támogatási vizsgálatok keretében 2013-tól elkezdte vizsgálni a tagállamok gyakorlatát a cégcsoportok transzferárazására és adófizetési kötelezettségét jóváhagyó feltételes adómegállapítására vonatkozóan, várható volt, hogy döntéseit az európai bíróságokon megtámadják. Ahogy az is, hogy a végső szót arról, hogy az állami támogatási jog milyen módon alkalmazandó a tagállami feltételes adómegállapítási gyakorlatokra, az uniós bíróságok mondják ki.

A Bizottság a tagállamok feltételes adómegállapítási döntéseit azért vizsgálta, mert úgy értékelte, ezek lehetőséget biztosítanak egyes vállalatcsoportoknak arra, hogy nyereségüket – akár a transzferárazási szabályok céljával ellentétes módon – a cégcsoporton belüli ügyletek mesterséges árazásával abba az államba irányítsák, ahol a legalacsonyabb az adókulcs. A Bizottság az állami támogatási jog által biztosított hatáskörét azért kezdte el használni 2013 óta, mert a közvetlen adóztatás területén a tagállamok megtartották jogaikat, és harmonizációra nem került sor.

A Bizottság az agresszív adótervezés ellen természetesen fellépett uniós javaslattételi jogkörében is, aminek eredményei olyan jogszabályok, amelyek a feltételes adómegállapítások esetében az összes érintett adóhatóság tájékoztatását írják elő, beleértve az együttműködés erősítését is (lásd például a 2018/822/EU irányelvvel módosított 2011/16/EU tanácsi irányelvet[2]).

Ugyanakkor a jogalkotás csak a jövőre nézve adhat választ bizonyos adóelkerülést szolgáló gyakorlatok felszámolására, míg az állami támogatási jog terén a Bizottság, amennyiben a belső piaccal össze nem egyeztethető, jogellenesen nyújtott támogatást azonosít, a nyújtástól számított tíz évig jogosult a támogatás visszafizettetésének elrendelésére. Tehát az állami támogatási vizsgálatok megindításával sokkal célzottabb választ adhatott, illetve adhat az adóelkerülés problémájára.

---

[1] A szerző Magyarország brüsszeli Állandó Képviseletének munkatársa. A cikkben megjelenő vélemény nem tekinthető az Állandó Képviselet hivatalos álláspontjának.

[2] A Tanács 2011/16/EU irányelve (2011. február 15.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről (HL L 64., 2011.3.11., 1—12. o.).

Jelen cikk a Bizottság egyik, feltételes adómegállapítást tiltott támogatásnak minősítő határozata elleni bírósági eljárásban hozott másodfokú ítéletet[3] ismerteti, illetve értékeli annak tartalmát és várható hatásait. Az ítélet azért is kiemelt jelentőségű, mert ez az első, amit az Európai Bíróság a kérdéskörben elfogadott.[4] Vélhetőleg emiatt döntött a Bíróság Nagytanácsa az ügyben.

A Fiat Finance Trade ügy

A luxemburgi székhelyű Fiat Finance Trade (a továbbiakban: FFT) vállalkozásfinanszírozási szolgáltatásokat és finanszírozást nyújt a Chrysler autóipari cégcsoporton belüli, európai székhelyű társaságoknak.

Az FFT adótanácsadója 2012-ben kereste meg a luxemburgi adóhatóságokat előzetes transzferár-megállapodás jóváhagyása céljából, amire még abban az évben sor is került. A Bizottság 2013-ban kereste meg Luxemburgot és részletes tájékoztatást kért az ország feltételes adómegállapításokra vonatkozó nemzeti gyakorlatáról.

Ezt követően 2014-ben hivatalos vizsgálati eljárást indított az FFT-re vonatkozó feltételes adómegállapításra vonatkozóan. A vizsgálatot a Bizottság 2015-ben zárta le[5] annak megállapításával, hogy Luxemburg a feltételes adómegállapítás útján a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást nyújtott az FFT-nek.

A Bizottság határozatában megállapította, hogy a „feltételes adómegállapítási határozatot a luxemburgi code des impôts sur les revenus (a társasági adóról szóló törvény; a továbbiakban: adókódex) 164. cikkének (3) bekezdése és a luxemburgi adóügyi főigazgató 2011. január 28-i, L.I.R. no 164/2 körlevele (a továbbiakban: 164/2. sz. körlevél) alapján hozták meg. E tekintetben a Bizottság egyrészt rámutatott, hogy e rendelkezés vezette be a luxemburgi adójogba a szokásos piaci ár elvét, amely szerint a csoporton belüli vállalatok (a továbbiakban: integrált társaságok) közötti ügyleteket úgy kell ellentételezni, mintha azokra a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független társaságok (a továbbiakban: független társaságok) között került volna sor. Másrészt hangsúlyozta, hogy a 164/2. sz. körlevél pontosította többek között azt, miként kell meghatározni a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazást, különösen a csoport finanszírozási társaságai tekintetében.”[6]

[3] A C-885/19. P. és C-898/19. P. számú Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2022:859). A továbbiakban: az ítélet.

[4] Bár a C-337/19 P. sz. Bizottság kontra Belgium és Magnetrol International ügyben hozott másodfokú ítélet (ECLI:EU:C:2021:741) már 2021-ben megszületett, de az csak egy részletkérdéssel foglalkozott, továbbá az ítéletben az Európai Bíróság a Törvényszék első ítéletét megsemmisítve, az ügyet ismételt elbírálás céljából visszautalta a Törvényszékhez.

[5] Az SA.38375 (2014/C, korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról szóló, 2015. október 21-i (EU) 2016/2326 bizottsági határozat (HL 2016. L 351., 1. o.).

[6] Az ítélet 11. pontja.

A határozatban a Bizottság rámutatott arra is, hogy a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (a továbbiakban: OECD) is elfogadott a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok részére szóló transzferár irányelveket. Ezek a kapcsolt vállalkozások közötti szokásos piaci ár meghatározására öt különböző módszertant ismertetnek részletesen, ezzel is segítve az adóelkerülés elleni hatósági fellépést.

A határozatában a Bizottság az állami támogatás Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 107. cikk (1) bekezdésében meghatározott fogalmi elemei közül a szelektív előny fennállásával foglalkozott a legbehatóbban. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosít az FFT számára, mivel az az érintett által Luxemburgban fizetendő adó csökkenésével jár, eltérve attól az adótól, amelyet a rendes társaságiadó-rendszer alapján kellene megfizetnie. E következtetést a Bizottság az előny és a szelektivitás feltételének egyidejű vizsgálatával vonta le, amelyet a joggyakorlat által kidolgozott három lépésből álló teszt mentén végzett el.

Az első lépésben az ún. referencia-rendszer[7] meghatározására van szükség. Mivel a közvetlen adóztatás területén az EU-ban nincsen harmonizáció, a vizsgált intézkedés szelektivitását az adott tagállamban alkalmazandó általános adószabályokhoz (referencia-rendszer) képest kell meghatározni. E tekintetben a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a referencia-rendszer a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer, melynek célja, hogy megadóztassa a Luxemburgban illetőséggel rendelkező összes társaság nyereségét.

A Bizottság úgy ítélte meg, hogy az a tény, hogy eltérés áll fenn az adóköteles nyereség számítását illetően a független társaságok és az integrált társaságok között, semmilyen hatással nincs a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer céljára, vagyis arra, hogy megadóztassa a Luxemburgban adóköteles összes társaság nyereségét, függetlenül attól, hogy azok integráltak-e vagy sem.

Továbbá a Bizottság szerint az eltérő számítás nincs hatással arra sem, hogy a két társaságtípus az e rendszerből fakadó célok tekintetében összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben van. A Bizottság nem fogadta el Luxemburg és az FFT azon érvét, miszerint az adókódex 164. cikke és a 164/2. sz. körlevél képezi a referencia-rendszert, és azt sem, hogy a referencia-rendszer a csak transzferárazási szabályok hatálya alá tartozó vállalkozásokat, vagy ezen belül is csak a vállalatfinanszírozással foglalkozó társaságokat foglalja magába.

A második lépés annak megállapítására irányul, hogy a vizsgált adóintézkedés eltérést jelent-e a referencia-rendszertől (ún. *prima facie* szelektivitás). Ez általában abban nyilvánul meg, hogy

[7] A joggyakorlat a referencia-rendszer és a referenciakeret fogalmakat is használja. A Bizottság 2016-os, az állami támogatás fogalmáról szóló közleményének (HL C 262., 2016.7.19., 1—50. o.) 133-134. pontjai alapján: „A referenciarendszer 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. […] Az adók esetében a referenciarendszer alapját olyan elemek képezik, mint az adóalap, az adóalanyok, az adóköteles esemény és az adókulcsok.”

az intézkedés által érintett adózók a többi, a referencia-rendszer alá tartozó adózóhoz képest kevesebb adót fizetnek, így az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti előny fennállta is megállapítható. Mivel jelen esetben az alacsonyabb adófizetés abból fakad(hat), hogy egy vállalatcsoporton belül adózók az egymás közötti ügyleteik során a feltételes adómegállapítási határozat alapján a piacitól eltérő ár mentén határozhatják meg árbevételüket és így a fizetendő adót, a Bizottság nagy jelentőséget tanúsított a cégcsoporton belüli transzferárak meghatározásának. E tekintetben „a Bizottság lényegében elfogadta, hogy az az adóintézkedés, amelynek eredményeként egy vállalatcsoporthoz tartozó vállalat olyan transzferárakat alkalmaz, amely árak nem hasonlítanak a szokásos piaci feltételek szerinti összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független vállalkozások közötti szabad verseny esetén alkalmazott árakhoz, a vállalatcsoporthoz tartozó szóban forgó vállalat számára előnyt biztosít, mivel annak eredményeként csökken az adóalapja, és így az általános társaságiadó-rendszer szerinti adókötelezettsége is."[8]

Mivel a joggyakorlat alapján a szelektivitás vizsgálatának második lépése során az egymással ténybeli és jogi szempontból összehasonlítható vállalatok közötti vizsgálatot kell lefolytatni,[9] alapvető kérdés, hogy az önálló és az integrált cégek összehasonlíthatónak minősülnek-e. Kifejezetten erre vonatkozó, az Európai Bíróság (a továbbiakban: Bíróság) által elfogadott ítélet a bizottsági határozat meghozatalakor értelemszerűen még nem állt rendelkezésre, azonban egy korábbi állami támogatási ügyhöz kapcsolódó eljárásban a Bíróság már foglalkozott a szokásos piaci ár kérdésével. Így annak érdekében, hogy a szelektív előny vizsgálatának módszerét ebben a konkrét ügyben alátámassza, a Bizottság a 2006-os Belgium és Forum 187 ügyben[10] hozott ítéletre hivatkozott, mivel ebben utalt a Bíróság először a cégcsoporton belül alkalmazandó szokásos piaci árakra az előny meghatározása során.

Az ítélet alapján a Bizottság arra jutott, „a jelen ügyben meg kell vizsgálnia, hogy a luxemburgi adóhatóság által a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat révén az FFT luxemburgi adóköteles nyereségének meghatározása céljából elfogadott módszer eltér-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését eredményező módszertől, és így a szokásos piaci ár elvétől. Ilyen esetben a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatot a Bizottság szerint úgy kell tekinteni, mint amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosít az FFT számára".[11] A Bizottság tehát arra a következtetésre jutott, hogy a szokásos piaci ár elve „szükségszerűen" részét képezi a cégcsoportok közötti ügyletek adóztatása állami támogatási vizsgálatának.

[8] Az ítélet 18. pontja.

[9] A C-143/99. sz. Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2001:598) 41. pontja.

[10] A C-182/03. sz. és C-217/03. sz. Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:2005:266).

[11] Az ítélet 18. pontja.

A Bizottság tehát nem azt vizsgálta, hogy a kiadott feltételes adómegállapítás megfelel-e a luxemburgi adókódex 164. cikkének vagy a 164/2. sz. körlevélben meghatározott szokásos piaci ár elvének, hanem ennél szélesebb körben elemezte a szelektív előny megvalósulását. A Bizottság e vizsgálatának eredménye szerint az FFT kérelme alapján elfogadott feltételes adómegállapítási határozatban található „bizonyos módszertani döntések" a cég által fizetendő adó csökkenését eredményezték ahhoz képest, ha egymástól független cégek ügyletei alapján határozták volna meg az FFT nyereségét.

A Bizottság másodlagos érve szerint a feltételes adómegállapítási határozat a Luxemburg és az FFT által javasolt szűkebb referencia-rendszer alapján is szelektív előnyt biztosított. Határozatban elutasította, hogy a szelektivitás megállapítása során az összehasonlítást csak a 164/2. sz. körlevél alapján elfogadott, többi feltételes adómegállapítási határozat által érintett vállalkozáshoz képest, különösen a cégcsoporton belüli finanszírozást nyújtó adózókhoz képest végezze el.

Harmadik lépésként a joggyakorlat lehetővé teszi, hogy a tagállam bizonyítsa, a második lépésben szelektívként azonosított intézkedés az adórendszer elvei miatt indokolt, így az összességében mégsem tekinthető szelektívnek. Jelen ügyben sem Luxemburg, sem az FFT nem adott be erre vonatkozó érvelést. Így a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a feltételes adómegállapítás szelektív előnyt és a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást nyújtott az FFT-nek, „mivel az FFT adófizetési kötelezettségének csökkenését eredményezte, elsődlegesen a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer szerinti adókötelezettség vonatkozásában a független társaságokhoz képest, másodlagosan pedig az integrált társaságok adórendszere szerinti adókötelezettség vonatkozásában".[12]

A Törvényszék ítélete

A Bizottság határozatát Luxemburg és az FFT is megtámadta. Az eljárásba az Apple cég kedvezményes adóztatása[13] miatt elvi alapon érintett Írország is beavatkozott. Az Európai Unió Törvényszéke (a továbbiakban: Törvényszék) első fokon a két keresetet végül egy egyesített ítéletben bírálta el, és azokat teljes egészükben elutasította.[14]

A Törvényszék szerint a vállalatcsoporthoz tartozó integrált társaság adóügyi helyzetének meghatározásával összefüggésben a csoporton belüli ügyletek kapcsán alkalmazott árakat nem piaci feltételek mellett határozzák meg. Emellett elfogadta azt, hogy „a Bizottság az ilyen integrált vállalkozás adóintézkedésből fakadó adóterhét összehasonlíthatja azzal az adóteherrel, amely a nemzeti jog azon általános adózási szabályainak alkalmazásából következik, amelyek a tevékenységét piaci feltételek mellett kifejtő vállalkozásra vonatkoznak, amennyiben a nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált „vállalkozások" és a független „vállalkozások" között

[12] Az ítélet 23. pontja.

[13] A Bizottság (EU) 2017/1283 határozata (2016. augusztus 30.) az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról (HL L 187., 2017.7.19., 1—110. o.).

[14] A T-755/15. sz. ás T-759/15. sz. Luxemburg kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2019:670).

a társaságiadó-kötelezettségük szempontjából, és úgy kívánja adóztatni az előbbiek nyereségét, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna."[15]

E tekintetben a Törvényszék azt hangsúlyozta, hogy a szokásos piaci ár elve egy „eszközt", vagy a Bizottság szóhasználatával élve egy „kiindulópontot" jelent, amely – annak eldöntése céljából, hogy egy integrált társaság a transzferárait meghatározó adóintézkedés alapján az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt élvez-e – lehetővé teszi annak ellenőrzését, hogy a csoporton belüli ügyletek nemzeti hatóságok által elfogadott árai megfelelnek-e a piaci feltételek között érvényesített áraknak.

A Törvényszék elfogadta a Bizottság megállapítását, hogy a feltételes adómegállapítási határozat az FFT luxemburgi adókódex szerinti adóköteles nyereségének meghatározását szolgálja, amely adókódex célja, hogy az ingerált cégek nyereségét ugyanúgy adóztassa, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. Tehát a Törvényszék szerint „a Bizottság összehasonlíthatta az FFT szóban forgó feltételes adómegállapítási határozat alkalmazásából következő adóköteles nyereségét egy hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozásnak a luxemburgi jog általános adószabályainak alkalmazásából következő adóköteles nyereségével. […] Ebben az összefüggésben kifejtette, hogy nem róható fel a Bizottságnak, hogy az általa megfelelőnek ítélt ármeghatározási módszert alkalmazta, ugyanakkor köteles volt igazolnia módszertani döntését."[16]

A Törvényszék megfelelőnek találta, hogy a Bizottság szerint a szokásos piaci ár elve szükségszerű részét képezi a cégcsoporton belüli társaságok részére nyújtott feltételes adómegállapítások állami támogatási vizsgálatának. Továbbá, a Törvényszék szerint ez az elv az egyenlő bánásmód megnyilvánulásának tekinthető, aminek révén ellenőrizni lehet, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat független vállalkozások között határozták volna meg.

A Törvényszék elutasította azt a Luxemburg által bemutatott érvet, miszerint a szokásos piaci ár elvének alkalmazása bújtatott adóharmonizációt valósítana meg, mivel maga a luxemburgi jog írta elő, hogy az integrált társaságokat ugyanolyan feltételek mellett kell adóztatni, mint a független társaságokat. Így ennek alkalmazásával a Bizottság nem lépte túl hatáskörét. Ugyanakkor a Törvényszék szerint a Bizottság nem állította vagy ismerte el, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi az egyenlő adójogi elbánás elve.

[15] Az ítélet 30. pontja.

[16] Az ítélet 32. pontja.

A Bíróság ítélete

A Törvényszék ítélete ellen Írország és az FFT is fellebbezett, Luxemburg pedig beavatkozóként vett részt az eljárásban. Ennek során a referencia-rendszer meghatározása és a szokásos piaci ár elvének tartalma volt a középpontban. Az eljárás keretében felmerült a Bizottság által a transzferárazási döntéseiben korábbi releváns precedensként hivatkozott Belgium és Forum 187 ítélet értelemzése, illetve az OECD iránymutatásainak relevanciája is.

Az ügy összetettségére és jelentőségére tekintettel a Bíróság az ítéletben egy sor előzetes megállapítást tett, mintegy összefoglalva a releváns uniós joggyakorlat jelenlegi állását.

A Bíróság elsőként leszögezte, hogy annak ellenére, hogy a közvetlen adóztatás területén nem valósul meg harmonizáció, az állami támogatási szabályok betartása kötelező a tagállamok számára.[17]

Az állami támogatás fogalmi elemeinek tisztázását követően a Bíróság rámutatott arra, hogy a szelektív előny fennállása annak vizsgálatát jelenti, hogy a kérdéses állami intézkedés alkalmas-e arra, hogy bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal vagy áruk termelésével szemben, amelyek a vizsgált szabályozás céljára tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak. Tehát a szelektivitás és a szelektív előny elemzése gyakorlatilag az egyenlő bánásmód vagy hátrányos megkülönböztetés vizsgálata az állami támogatási jogban.

Ezt követően a Bíróság ismertette a nemzeti adóintézkedések szelektivitásának megállapítására szolgáló három lépésből álló tesztet. E tekintetben emlékeztetett arra, hogy a referenciakeret „meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében”,[18] mivel ez a viszonyítás alapja és nagymértékben befolyásolja, hogy a referencia-rendszer célja szempontjából mely vállalkozások tekinthetők jogilag vagy ténybelileg összehasonlítható helyzetben lévőnek.

A gibraltári adórendszerre vonatkozó ítélet[19] alapján a Bíróság azt is sietett leszögezni, hogy a szelektivitás bizonyítása szempontjából a tagállam által választott szabályozási módszernek nincsen jelentősége,[20] a hasonló helyzetben lévő vállalkozások közötti tényleges különbségtétel a releváns.

---

[17] Lásd a C-562/19 P. sz. Bizottság kontra Lengyelország ítélet (EU:C:2021:201) 26. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[18] Az ítélet 69. pontja.

[19] A C-106/09 P. sz. és C-107/09 P. sz. Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ügyekben hozott ítélet 91-101. pontjai.

[20] A gibraltári ítélet 92. pontja alapján mindegy, hogy egy tagállam az általános adókulcshoz képest a referencia-rendszer céljára tekintettel egyes adózókat alacsonyabb kulccsal adóztat, egyes bevételeiket nem adóztatja, adókedvezményt biztosít, vagy az adórendszert úgy alakítja ki, hogy bizonyos bevételeket magasabb arányban szerző vállalkozások kevesebb adót fizetnek, ezek mind szelektív előnyt biztosító intézkedésnek minősülnek. Ezt az értelmezés később a Bíróság megerősítette a C-51/19 P. sz. és C-64/19 P. sz. World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítéletében (EU:C:2021:793).

Ebből következően különösen nagy jelentősége van annak, hogy „a Bizottság a határozatában helyesen határozza meg az érintett tagállamban alkalmazandó általános adószabályozást vagy referencia-rendszert, és az e meghatározás vitatásával kapcsolatban eljáró bíróság azt helyesen vizsgálja meg. Mivel a referencia-rendszer meghatározása képezi a szelektivitás értékelésével összefüggésben elvégzendő összehasonlító vizsgálat kiindulópontját, az e meghatározás során elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét."[21]

Ezt követően a Bíróság összefoglalta a referencia-rendszer meghatározásának legfontosabb kérdéseit. A referencia-rendszer meghatározásának az érintett tagállammal folytatott kontradiktórius vitát követően a tagállam nemzeti joga értelmében alkalmazandó szabályok tartalmán, egymáshoz való kapcsolatán és konkrét hatásainak objektív vizsgálatán kell alapulnia. Továbbá, a követlen adóztatás területén fennálló tagállami autonómiából következően, a tagállam határozza meg az adószabályok legfontosabb jellemzőit, amelyek alapján a referencia-rendszert és ebből következően a szelektivitást vizsgálni kell. Ebből – a harmonizáció hiányából – következően „kizárólag az érintett tagállamban alkalmazandó nemzeti jogot kell figyelembe venni a közvetlen adózás területén a referencia-rendszer azonosítása céljából, mivel ez az azonosítás maga is elengedhetetlen előfeltétele nem csupán az előny fennállásának, hanem annak megítélése szempontjából is, hogy az szelektív jellegű-e."

A Bíróság viszont rámutatott arra, hogy a Bizottság a határozatában a szelektivitás vizsgálata során arra a következtetésre jutott, hogy a szokásos piaci ár elve[22] „szükségszerűen szerves részét képezi a csoporthoz tartozó társaságok részére biztosított adóintézkedésekre vonatkozó, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti értékelésének, függetlenül attól, hogy valamely tagállam ezt az elvet beépítette-e a nemzeti jogrendszerébe."[23]

A Bizottság másik fontos megállapítása a Bíróság szerint az volt, hogy a luxemburgi általános társaságiadó-rendszer nem tesz különbséget az integrált társaságok és a nem integrált társaságok között, mivel e rendszer célja valamennyi belföldi illetőségű társaság adóztatása.

A Bíróság értelmezése szerint a Törvényszék a Bizottság megállapításait annyiban pontosította, hogy a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód általános elve, amely elv az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, de nem értelmezhető úgy, hogy az adóügyekben az egyenlő elbánás elve a Bizottság szerint (a határozat alapján) az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi. Tehát a Törvényszék a szokásos piaci ár elvét akkor tekinti

[21] Az ítélet 71. pontja.

[22] A Bizottság a határozatban kifejtette, hogy a szokásos piaci ár elvét annak eldöntésére használják, hogy egy csoporthoz tartozó társaság adóköteles nyereségét a társasági adó kiszámítása céljából olyan módszer alkalmazásával állapították-e meg, amely közelíti a piaci feltételeket úgy, hogy e társaság az általános társaságiadó-rendszer értelmében ne részesüljön kedvezőbb megítélésben azokhoz a nem integrált társaságokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg.

[23] Az ítélet 76. pontja.

alkalmazandónak, amikor a nemzeti jog nem tesz különbséget az integrált és független vállalkozások adóztatása között. Ebből következően az FFT ügyben a Törvényszék a szokásos piaci ár elvét alkalmazandónak tartotta.

A Bíróság a fenti előzetes megállapításokat követően vizsgálta meg, hogy megvalósult-e Törvényszék ítéletében a felperesek által állított téves jogalkalmazás a Luxemburgban alkalmazandó „általános" adórendszer (referencia-rendszer) meghatározása során, illetve azt megelőzően a Bizottság határozatában.

A referencia-rendszer meghatározása terén a Bíróság arra mutatott rá, hogy a fellebbező Írország és az FFT, valamint korábban Luxemburg szerint a referencia-rendszernek csak a cégcsoporthoz tartozó, csoporton belüli finanszírozást végző 21 társaságot, és a részükre kiadott feltételes adómegállapításokat kell magába foglalnia az adókódex 164. cikke alapján.

Ezzel szemben a Bizottság a referencia-rendszer meghatározása során figyelmen kívül hagyta ezeket az igen szűk alanyi hatállyal bíró rendelkezéseket, valamint a korábban hivatkozott adóhatósági körlevelet és a piaci ár abban foglalt meghatározási módszerét is, mivel azokat az általános luxemburgi adórendszer céljaival (minden luxemburgi joghatóság alá tartozó vállalat nyereségének megadóztatása) ellentétesnek minősítette. A Bizottság logikája az volt, hogy amennyiben e rendelkezések alapján számolt piaci ár eltérne a „valódi" piaci ártól, akkor szelektív előnyhöz juttatnák a feltételes adómegállapítást kérő vállalkozást.[24]

A Törvényszék ítéletében gyakorlatilag jóváhagyta, hogy a Bizottság a szokásos piaci árat közvetlenül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése és ne a luxemburgi jog részletes előírásai alapján vizsgálja, bár azok is tartalmaztak erre vonatkozó rendelkezéseket és módszertant.

A Bíróság szerint a Törvényszék ezzel elmulasztotta azt figyelembe venni, hogy a Bizottságnak az összehasonlítást és a szelektivitás vizsgálatát a nemzeti jogon belül kell elvégeznie. A Bíróság szerint a tagállamok közvetlen adóztatás terén fennálló autonómiája következtében, ha a szokásos piaci ár elve szerepel a nemzeti jogban, az „elv alkalmazásának konkrét módjait a nemzeti jog határozza meg, és azokat figyelembe kell venni a referenciakeretnek a szelektív előny fennállásának megállapítása céljából."[25] Tehát a Törvényszék az ítéletével engedélyezte, hogy a Bizottság a nemzeti jogban meghatározott szabályokon „kívülre lépjen" és gyakorlatilag elvonatkoztasson a nemzeti jogtól a szelektivitás vizsgálata során. Ezzel viszont az e területen tapasztalható harmonizáció hiánya miatt megsértette a tagállami autonómiát, valamint az EUMSZ ezt biztosító 114. cikk (2) bekezdését és a 115. cikkét.

A Bíróság e tekintetben utalt a lengyel és a magyar sávos ágazati különadók tekintetében hozott ítéletekre,[26] amelyek szintén egyértelműen megállapították, hogy a közvetlen adóztatás terén fennálló tagállami autonómia nem biztosítható, ha a szelektivitás vizsgálata kilép a tagállami

[24] A Bizottság tehát nem bízott abban, hogy a luxemburgi jog alkalmazása valóban a piaci árat eredményezi, ahogy abban sem, hogy a hatóságok a nemzeti szabályozást megfelelően tudják alkalmazni.

[25] Az ítélet 93. pontja.

[26] A 14. lábjegyzetben hivatkozott ítélet, valamint a C-596/19 P. sz. Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet (EU:C:2021:202).

jog keretei közül, és nem kizárólag azokon alapul. A Bíróság azt is jelezte, hogy bár az OECD is elfogadott a szokásos piaci ár meghatározására vonatkozó módszertanokat, amelyekre a Bizottság is hivatkozott határozatában, de ezek alkalmazása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik. Még ha egy tagállam át is venné ezeket a szabályokat (vagy egy részüket), akkor is a nemzeti jog és nem az OECD iránymutatásai lennének a szelektivitás vizsgálata során irányadók. Emellett „egyedül a nemzeti rendelkezések relevánsak annak elemzése szempontjából, hogy az adott ügyleteket a szokásos piaci ár elve alapján kell-e vizsgálni, és adott esetben, hogy az adóalany adóköteles jövedelmének alapját képező, és annak az érintett államok közötti felosztását megalapozó transzferárak eltérnek-e vagy sem a szokásos piaci ár szerinti eredménytől."[27]

A Bíróság tehát egyértelműen leszögezte, hogy az „EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív adóelőny fennállásának vizsgálata során és az általában a vállalkozásra nehezedő adóteher megállapítása céljából tehát nem vehetők figyelembe a szóban forgó nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok, kivéve, ha azokra az utóbbi kifejezetten hivatkozik."[28] A Bíróság ezt a következtetést az adó törvényességének elvére hivatkozással is megerősítette, miszerint minden adófizetési kötelezettséget, valamint az összes olyan lényeges elemet, amelyek meghatározzák az adó alapvető jellemzőit, törvény írjon elő, és az adóalanynak képesnek kell lennie arra, hogy előre lássa és kiszámítsa a fizetendő adó összegét, és meg tudja állapítani, hogy az mikor válik felszámíthatóvá.[29] Ez az elv nem teljesül, ha nem csak a nemzeti jog szabályait kell alkalmazni, illetve azok értelmezésénél figyelembe venni.

A Bíróság következtetését megerősítette Luxemburg érvelése is, miszerint az OECD irányelvek nem kötelezőek a szervezet tagállamaira, továbbá a nemzeti jog (a 164/2. sz. körlevél) az adókódex 164. cikkét értelmező rendelkezései különös szabályokat tartalmaznak az FFT-hez hasonló csoportfinanszírozási tevékenységet végző vállalkozások esetében a transzferárak számítására. A vizsgálati eljárás során pedig a Bizottságnak is tudomására jutott e szabályok léte és tartalma.

A Bíróság szerint a Bizottság Törvényszék által jóváhagyott elemzése hiányos és téves volt. Hiányos, mivel nem vette figyelembe azokat a normatív döntéseket, amelyek a szokásos piaci ár elvét pontosították, tartalommal töltötték fel. Másrészt a Bizottság a luxemburgi hatóságok téves nemzeti jogalkalmazására hivatkoztak, de érdemben nem vizsgálták, hogy azok valójában hogyan értelmezték és alkalmazták a szokásos piaci ár elvét.

Ezt követően a Bíróság a Bizottság által a transzferárazási eljárások alapjaként hivatkozott Belgium és Forum 187 ítélet meghatározott pontjának értelmezését is tisztázta. Ennek keretében a Törvényszéktől és a Bizottságtól eltérő véleményt fogalmazott meg, amikor azt állapította meg, hogy az ítélet „nem támasztja alá azt az álláspontot, amely szerint a szokásos piaci ár elve al-

[27] Az ítélet 96. pontja.

[28] Ibid.

[29] A C-566/17. sz. Związek Gmin Zagłębia Miedziowego ítélet (EU:C:2019:390) 39. pontja.

kalmazandó abban az esetben, ha a nemzeti adójog az integrált társaságok és a független társaságok azonos módon történő adóztatását célozza, függetlenül attól, hogy ezt az elvet beépítették-e jogba, és ha igen, milyen módon."[30]

A Bíróság pontosította, hogy a Bizottság által hivatkozott, a 2006-ban elfogadott Belgium és Forum 187 ítéletben található megállapítás azokra az esetekre vonatkozik, amikor a tagállam a transzferárazásra vonatkozó szabályozást vezetett be a nemzeti adószabályaiba. Például az ítéletben hivatkozott OECD „cost plus" módszeréhez hasonlóan, amelynek célja, hogy az integrált társaságokat a nemzeti adórendszer céljai alapján az általános adórendszer alkalmazásának eredményéhez hasonlóan adóztassák. Ilyen esetekben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti előnyt jelent, ha további szabályok csökkentik az integrált társaságok adóterhét. Tehát a Bíróság a Belgium és Forum 187 ítéletben a belga jogban található, az integrált társaságok nyereségének meghatározására vonatkozó szabályra tekintettel jutott arra a következtetésre, hogy a szokásos piaci ár elvét alkalmazni kell. Vagyis a Bíróság a Belgium és Forum 187 ítélettel nem kívánta a nemzeti jogoktól független, csak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő szokásos piaci ár elvét kialakítani.

Ezen érvek alapján a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a Törvényszék ítéletében foglalt indoklás, miszerint az FFT számára kiadott feltételes adómegállapítási határozat eltért Luxemburg általános adórendszerétől, téves jogalkalmazáson alapult, mivel elfogadta a Bizottság azon megközelítését, amely a luxemburgi adórendszer egyes rendelkezéseit figyelmen kívül hagyva határozta meg a referencia-rendszert a feltételes adómegállapítási határozat szelektív előnyt biztosító jellegének elemzése során.

A Bíróság ezt követően megvizsgálta, hogy a Törvényszék téves jogalkalmazása az ítélet hatályon kívül helyezését is maga után vonhatja-e. E tekintetben a Bíróság szerint a Törvényszék által elkövetett hiba – ami abban állt, hogy elfogadta, a Bizottság a nemzeti jogtól függetlenül elemezze a referencia-rendszert – nem orvosolható, mivel a referencia-rendszer eltérő meghatározására nem került sor. A Bíróság ezért hatályon kívül helyezte a Törvényszék ítéletét.

Ezt követően, mivel a per állása megengedte, a Bíróság maga döntötte el érdemben az ügyet, mert a vitatott határozat megsemmisítésére irányuló kereseti jogalapok a Törvényszék előtti kontradiktórius vita tárgyát képezték, és vizsgálatukhoz nem volt szükség semmilyen további pervezető intézkedés vagy bizonyításfelvétel elrendelése.

A Bíróság pedig a korábban kifejtett érvek alapján megállapította a Bizottság téves jogalkalmazását is. A Bíróság szerint azzal, hogy a Bizottság „amikor a szelektív előny fennállását egy olyan referenciakeret alapján állapította meg, amely magában foglalja a szokásos piaci ár elvét, amely nem a vonatkozó nemzeti adójog teljes körű vizsgálatából következik, az e tárgyban az érintett tagállammal folytatott kontradiktórius vita eredményeként, […] megsértette az EUM-Szerződésnek a tagállamok közvetlen adózásra vonatkozó jogszabályainak közelítését célzó intézkedések Unió általi elfogadására vonatkozó rendelkezéseit, különösen az EUMSZ 114. cikk (2) bekezdését és az EUMSZ 115. cikket."

[30] Az ítélet 102. pontja.

A hibás jogalkalmazás, a feltételes adómegállapítási határozat értékelése során a referencia rendszer helytelen meghatározása (a nemzeti jog keretein kívül lépés, egy attól független szokásos piaci ár elvének meghatározása) a Bíróság szerint „szükségképpen érvénytelenné teszi a szelektív előny fennállására vonatkozó okfejtés egészét."[31]

Végül a Bíróság megerősítette, hogy az ítélet nem értelmezhető úgy, hogy minden feltételes adómegállapítási határozatot kivonna az állami támogatási szabályok hatálya alól, mivel a tagállamok továbbra is kötelesek az adójog területén fennálló autonómiájukat az uniós jog tiszteletben tartásával gyakorolni. Ebből következően, ha egy tagállam az integrált vállalatok adóztatása és az általuk alkalmazott transzferárak meghatározása során a szokásos piaci ár elvének alkalmazása mellett dönt, a Bizottság alkalmazhatja az állami támogatási jogot annak megállapítására, hogy az adott tagállam nemzeti jogában található paraméterek összhangban vannak-e „a valamennyi belföldi illetőségű, akár integrált, akár nem integrált társaság hátrányos megkülönböztetéstől mentes adóztatásának a nemzeti adórendszer által követett célkitűzésével, rendszeresen azt eredményezve, hogy alulértékelik az integrált társaságokra vagy közülük egyes társaságokra, például a pénzügyi társaságokra alkalmazandó transzferárakat a nem integrált társaságok által bonyolított összehasonlítható ügyletek piaci áraihoz viszonyítva."[32]

Mivel a jelen ügyben a Bizottság nem végzett a nemzeti jog rendelkezései alapján ilyen összehasonlító vizsgálatot, továbbá elemzése nem terjedt ki a luxemburgi jog szokásos piaci ár meghatározására vonatkozó valamennyi releváns szabályozására, a Bíróság megsemmisítette a Bizottság határozatát is.

Az ítéltet értékelése

Az ítélet nem csak azért tekinthető alapvető jelentőségűnek és mérföldkőnek az állami támogatási jog transzferárazással és feltételes adómegállapításokkal kapcsolatos fejlődése szempontjából, hogy a Bíróság ebben foglalkozott először e terület legfontosabb kérdéseivel.

A magyar és lengyel ágazati különadók értékelését követően ez a második eset, amikor a Bíróság arra hivatkozással semmisíti meg a Bizottság határozatát – és jelen esetben a Törvényszék ítéletét is –, hogy az nem vette figyelembe a tagállamok közvetlen adóztatás terén létező autonómiáját és a jogharmonizáció hiányát.

Az eset annyiban hasonlít még a sávosan progresszív árbevételen alapuló ágazati különadók kérdésére, hogy itt is a referencia-rendszer meghatározása volt a központi kérdés, amin a szelektivitás, illetve a szelektív előny nyújtásának elemzése alapult. Ahogy a Bíróság is megállapította, a referencia-rendszer meghatározása az egész vizsgálat központi eleme, erre épül fel a három lépésből álló folyamat, és jellemzően a referencia-rendszer meghatározása a szelektivitás vizsgálatának eredményét is előre vetíti. Emiatt különösen fontos, hogy a Bíróság nem engedte

[31] Az ítélet 118. pontja.

[32] Az ítélet 122. pontja.

a Bizottságnak, hogy a nemzeti jog által felállított keretektől eltérjen, és gyakorlatilag saját értékelésére alapozza azt, mi tekinthető a referencia-rendszernek.

Bár vannak esetek, amikor az adóintézkedések támogatási elemzése során az az állami támogatási vizsgálat egyik központi kérdése, hogy maga a tagállam saját jogszabályait megfelelően alkalmazta-e,[33] az FFT ügyben a Bizottság gyakorlatilag vélelmezte, hogy a luxemburgi jogban kialakított, finanszírozási tevékenységet végző vállalkozásokra vonatkozó transzferárazási szabályok nem megfelelőek. Viszont ezt az állítását részletesen nem indokolta, így részben ez vezetett a határozat megsemmisítéséhez.

Így az ítélet jelentős hatással lesz a még folyamatban lévő bizottsági és bírósági eljárások lezárására. A végeredményt tekintve azonnal érthetővé válik, hogy miért Írország támadta meg az ítéletet. Az Apple írországi leányvállalatától több mint 14 milliárd euró tiltott támogatás visszafizetését elrendelő bizottsági határozat[34] ellen és az azt követő Törvényszék előtti eljárás[35] során Írország azzal is érvelt, hogy sem a szokásos piaci ár elve, sem az OECD iránymutatásai nem képezik a nemzeti jog részét, így a Bizottság elvárásai nem megalapozottak.

Az ítéletet követően a jövőben a feltételes adómegállapítás és a vállalatcsoportok adóztatási gyakorlatának állami támogatási vizsgálata során[36] különbséget kell tenni a szerint, hogy az adott tagállam kifejezetten alkalmazza-e a szokásos piaci ár elvét és meghatározását vagy sem. Mivel a referencia-rendszer csak a nemzeti jogra épülhet, a két megközelítés tekintetében a vizsgálat hangsúlyai és a releváns kérdések eltérőek lehetnek.

Az ítélet abból a szempontból is jelentős „csapásnak" tekinthető a Bizottság eddigi gyakorlatára nézve, hogy a Bizottság által referenciaként hivatkozott Belgium és Forum 187 ítélet vonatkozó rendelkezéseinek értelmezését is az adóautonómia szempontjából közelítette meg. Ezzel a Bizottság érvelését – miszerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből gyakorlatilag a nemzeti jog nélkül is levezethető a szokásos piaci ár alkalmazandósága – gyakorlatilag megsemmisítette.

Ugyanakkor az ítélet alapján nem várható, hogy komolyabb változásokra kerülne sor a tagállamok transzferárazási gyakorlatában, illetve az sem, hogy az integrált vállalatok adó-optimalizációs mozgástere jelentősen növekedne. Ennek oka, hogy a Bizottság által indított állami tá-

[33] A Törvényszék a T-516/18. és T-525/18. sz., Luxemburg és Engie Global LNG Holding és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben (ECLI:EU:T:2021:251) egyetértett a Bizottsággal a tekintetben, hogy bár a luxemburgi adójog tartalmaz joggal való visszaélés elleni klauzulát, de ennek alkalmazására az adott ügyben nem került sor és ez a referencia-rendszertől való eltérést, következésképpen állami támogatás nyújtását eredményezte. Az ENGIE az ítélet ellen fellebbezett (C-454/21. P. sz. ügy), de másodfokú ítélet még nem született.

[34] A 12. lábjegyzetben hivatkozott határozat.

[35] A T-778/16. sz. és T-892/16. sz. Írország és társai kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:T:2020:338).

[36] Amennyiben a Bizottság még „veszi a bátorságot" ilyen típusú vizsgálat megindítására.

mogatási vizsgálatok hatására a tagállamok már módosították az adóelkerülést segítő vagy ahhoz kiskaput nyújtó szabályaikat, és az uniós adójog is sokat fejlődött az adóelkerülés elleni hatóságok közötti fellépés terén.[37]

[37] Lásd pl. a 2. lábjegyzetben foglalt irányelv módosításait az adóhatóságok közötti együttműködés mélyítéséről. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control/general-overview/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en

SZÉCHENYI 2020

MAGYARORSZÁG KORMÁNYA

Európai Unió
Kohéziós Alap

BEFEKTETÉS A JÖVŐBE