EURÓPAI
BIZOTTSÁG

Strasbourg, 2016.10.25.
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Javaslat

A TANÁCS IRÁNYELVE

az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek tekintetében történő módosításáról

{SWD(2016) 345 final}

INDOKOLÁS

1. A JAVASLAT HÁTTERE

• A javaslat indokai és céljai

A hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek egy gazdálkodó szervezet vagy eszköz legalább két adójogrendszer szerinti adóügyi megítélése közötti eltéréseket használják ki a kettős nem adóztatás érdekében. Az ilyen típusú módszerek elterjedtek, és a társaságiadó-alanyok adóalapjának jelentős erózióját eredményezik az Unióban. Ezért szabályokat kell megállapítani ez ellen az adóalap-erózió típus ellen.

A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló tanácsi irányelvbe[1] (a továbbiakban: az adókikerülés elleni irányelv) foglalt, a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó szabályok a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek legelterjedtebb formáira vonatkoznak, azonban kizárólag az EU területén belül. Az adókikerülés elleni irányelv 9. cikke egy valamely tagállambeli adózó és egy másik tagállambeli kapcsolt vállalkozás, vagy egy különböző tagállambeli illetőségű felek közötti strukturált jogügylet tekintetében egy pénzügyi eszköz vagy gazdálkodó szervezet jogi megítélésének tagállamonkénti eltéréséből fakadó, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszereket célozza meg.

Azon uniós adózók azonban, amelyek harmadik országokat is érintő, határokon átnyúló struktúrákban vesznek részt, szintén részesülhetnek a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek nyújtotta előnyökből, ezáltal csökkentve az Unión belüli teljes adófizetési kötelezettségeiket. Éppen ezért széles körben elismert, hogy a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszereket is ellensúlyozni kell.

Emellett vannak még egyéb típusú adókikerülési módszerek, ilyenek például a hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerek, a hibrid áthelyezések, az úgynevezett importált adókikerülési módszerek és a kettős adóügyi illetőségen alapuló adókikerülési módszerek, melyeket az adókikerülés elleni irányelv 9. cikke nem taglal.

Az adókikerülés elleni irányelvre irányuló, 2016. június 20-án elfogadott végleges kompromisszumos javaslat részeként az ECOFIN Tanács nyilatkozatot adott ki a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozóan. Ebben a nyilatkozatában az ECOFIN Tanács felkéri a Bizottságot, hogy „ – a megállapodás 2016 végéig történő elérése érdekében – 2016 októberéig terjesszen elő javaslatot a harmadik országok bevonásával megvalósított hibrid struktúrákat alkalmazó adóelkerülésekről annak érdekében, hogy olyan szabályok kerüljenek kialakításra, amelyek összhangban vannak az OECD által az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás elleni cselekvési tervének 2. fellépéséről szóló jelentésében megfogalmazott ajánlások szabályaival, és azoknál nem kevésbé hatékonyak.”

Ez az irányelv a harmadik országok bevonásával megvalósított hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek elleni szabályokat állapít meg. Az irányelv továbbá kitér az állandó telephelyeket érintő, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre, ideértve azok EU-n belüli és harmadik országokra kiterjedő vonatkozásait egyaránt, a hibrid áthelyezésekre, az importált adókikerülési módszerekre és a kettős adóügyi illetőségen alapuló adókikerülési módszerekre.

[1] A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve, HL L 193., 1.o.

- **Összhang a szabályozási terület jelenlegi rendelkezéseivel**

Az irányelv az OECD által az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) elleni cselekvési tervének 2. fellépéséről szóló jelentésében („A hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek semlegesítése”) megfogalmazott ajánlásokra támaszkodik. A legtöbb tagállam elkötelezett ezeknek az ajánlásoknak a gyakorlatba való átültetése mellett. Az OECD BEPS-jelentése átfogó keretet biztosít a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozóan, és kiterjed a hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülési módszerekre, a hibrid pénzügyi eszközöket igénybe vevő adókikerülési módszerekre, a hibrid áthelyezésekre, az importált adókikerülési módszerekre és a kettős adóügyi illetőségen alapuló adókikerülési módszerekre. Továbbá, az OECD 2016. augusztus 22-én nyilvános vitatervezetet tett közzé a fióktelepeket igénybe vevő adókikerülési módszerekkel kapcsolatban, melyben a hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszereket taglalja. Az OECD ajánlásainak EU-szerte történő egységes és összehangolt végrehajtásával el kell kerülni a belső piacon esetlegesen fellépő torzulásokat, a vállalkozásokat érintő adózási akadályokat, újabb joghézagok kialakulását vagy az adókikerülést.

Ez az irányelv a közös összevont társaságiadó-alapra (KÖTA) irányuló új javaslat előterjesztését és egy közös társaságiadó-alapra (KTA) irányuló javaslatot is magában foglaló csomag részét képezi. A KÖTA-val és a KTA-val kapcsolatos, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó szabályok összhangban vannak a jelen irányelvben foglalt szabályokkal.

A vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódexszel foglalkozó csoport iránymutatásokat fogadott el a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek számos válfajának kezelésére. Azonban tekintettel arra, hogy az iránymutatások nem lehetnek kötelező érvényűek a tagállamok számára, kötelező érvényű szabályokat is el kell fogadni annak érdekében, hogy a tagállamok hatékonyan kezeljék ezeket a különbségeket.

Ez az irányelv az adókikerülés elleni irányelv módosítása. Jogilag kötelező érvényű szabályokat állapít meg, lehetővé téve a tagállamok számára az adókikerülés elleni irányelv által nem tárgyalt hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekkel szembeni hatékony fellépést.

A szöveg elveken alapuló szabályokat határoz meg, és az azok végrehajtásával kapcsolatos részleteket a tagállamok hatáskörében hagyja, tekintettel arra, hogy tagállami szinten lehet a legpontosabban kidolgozni a szabályok egyes elemeit oly módon, hogy azok a lehető legnagyobb mértékben illeszkedjenek az adott tagállam társaságiadó-rendszeréhez. Ezen irányelv személyi hatálya ugyanaz, mint az adókikerülés elleni irányelvnek, így tehát a célja, hogy valamennyi, egy adott tagállamban a társasági adó hatálya alá tartozó adózóra kiterjedjen.

2. JOGALAP, SZUBSZIDIARITÁS ÉS ARÁNYOSSÁG

- **Jogalap**

A közvetlen adókra vonatkozó jogalkotás az Európai Unió működéséről szóló szerződés 115. cikkének hatálya alá tartozik. E szakasz kiköti, hogy az ezen cikk szerinti, közelítésre irányuló jogi intézkedéseket irányelvbe kell foglalni.

- **Szubszidiaritás (nem kizárólagos hatáskör esetén)**

E javaslat összhangban áll a szubszidiaritás elvével. A tárgy jellege a belső piacon keresztül megvalósuló, közös kezdeményezést követel meg.

Tekintettel arra, hogy ezen irányelv egyik fontos célkitűzése, hogy javítsa a belső piac ellenálló képességét a hibrid struktúrák manipulálásából származó adókikerülési kockázatokkal szemben, egyértelmű, hogy mindez nem valósítható meg abban az esetben, ha a tagállamok egyénileg és nem összehangolt módon cselekszenek. Az adózás terén kialakuló különbségeket legalább két adórendszer kölcsönhatása eredményezi, ami azt jelenti, hogy az adott különbségnek határokon átnyúló dimenziója van. Mivel a nemzeti társaságiadó-rendszerek eltérőek, az egymástól független tagállami intézkedések csak tovább fokoznák a belső piacnak a közvetlen adózás területén tapasztalható jelenlegi széttagoltságát, és a különbségek továbbra is fennmaradnának. A különbségek hatásait kizárólag uniós szintű korrekciós intézkedések segítségével lehet enyhíteni. Ezenkívül, mivel a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek torzítják a belső piac működését, ezeknek a közös elveken alapuló kezelése megerősítené a belső piac koherenciáját.

Továbbá, a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek ellen uniós szinten alkalmazott átfogó szabályozási keretnek nagyobb hozzáadott értéke lenne, mint az egyes nemzeti szinten hozott szabályok sokaságának. Egy uniós kezdeményezés csökkentené a joghézagok fennmaradásának vagy a kettős adóztatásnak a kockázatát, amely a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek ellen hozott nemzeti szabályok sokféleségéből eredhet.

Ez a megközelítés tehát összhangban áll a szubszidiaritásnak az Európai Unióról szóló szerződés 5. cikkében foglalt elvével.

- **Arányosság**

A tervezett intézkedések hatásköre nem haladja meg a belső piac megfelelő szintű védelmének biztosítását. Az arányosság elvével összhangban a javasolt szabályok nem lépik át a célkitűzésük megvalósításához szükséges szintet. Az irányelv ezért nem ír elő teljes körű harmonizációt, hanem csak a tagállamok társaságiadó-rendszereinek megóvásához szükséges védelmi intézkedéseket. Ezek a következő esetek kiigazítására szorítkoznak: kettős levonás; levonás az egyik államban anélkül, hogy a másikban beszámítanák a jövedelmet az adóalapba; a jövedelem nem kerül megadóztatásra az egyik államban, és a másik államban sem kerül beszámításra az adóalapba. Így tehát a céljai megvalósítása érdekében az irányelv biztosítja az Unión belüli szükséges mértékű koordinációt. A szabályok nem avatkoznak be a gazdálkodó szervezeteket vagy kifizetéseket jogi szempontból minősítő nemzeti keretrendszerekbe. Az irányelv mindössze a leglényegesebbet kívánja elérni azért, hogy mérsékelje a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek adózásra gyakorolt káros hatásait a belső piacon. Ennek értelmében a javaslat nem lépi át a céljai megvalósításához szükséges keretet, következésképpen megfelel az arányosság elvének.

- **A jogi aktus típusának megválasztása**

A javasolt aktus irányelv, amely az EUMSZ 115. cikkét jogalapul véve az egyedüli rendelkezésre álló eszköz.

3. AZ UTÓLAGOS ÉRTÉKELÉSEK, AZ ÉRDEKELT FELEKKEL FOLYTATOTT KONZULTÁCIÓK ÉS A HATÁSVIZSGÁLATOK EREDMÉNYEI

- **Az érdekelt felekkel folytatott konzultációk**

A legtöbb tagállam tagja az OECD-nek, és a 2013 és 2015 közötti időszakban részt vett az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás (BEPS) elleni fellépésekről – ideértve a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek semlegesítésére vonatkozó 2. fellépést – szóló hosszadalmas és mélyreható vitákban. Az OECD széles körű nyilvános konzultációt szervezett az érdekelt felekkel valamennyi BEPS elleni intézkedés kapcsán.

Ezen irányelvjavaslat elemeit a tagállamok küldöttségei a munkacsoport 2016. július 26-án tartott IV. ülésén vitatták meg. Az irányelvjavaslat elemeit továbbá nagy vonalakban ismertették és megtárgyalták a vállalatoknak és nem kormányzati szervezeteknek a jó adóügyi kormányzással foglalkozó platform 2016. szeptember 16-i találkozóján részt vevő képviselőivel.

- **Szakértői vélemények beszerzése és felhasználása**

Ezen irányelv egyes elemei a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek semlegesítéséről szóló OECD-jelentésre támaszkodnak, mely az OECD és a G20-ak BEPS-projektje részét képezte.

- **Hatásvizsgálat**

A BEPS-csomag részeként az OECD 2015 novemberében közzétette a 2. fellépésről szóló jelentést. Az OECD és a G20-ak tagjai elkötelezettek a BEPS-projekt eredményei, valamint annak következetes végrehajtása iránt. OECD-tagországként számos tagállam felvállalta a BEPS-projekt eredményeinek a nemzeti jogba történő lehető mihamarabbi átültetését. Ami a BEPS-projekt eredményeit illeti, elengedhetetlenül fontos a gyors előrelépés a harmadik országokat érintő, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre irányuló szabályok gyakorlatba történő uniós szintű átültetésének koordinálásában. El kell kerülni azt, hogy néhány tagállam (függetlenül attól, hogy OECD-tagország vagy sem) a saját nevében eljárva egyoldalú intézkedéseket hozzon, vagy pedig más tagállam elmulassza a cselekvést, és így a belső piac működését veszélyeztesse.

A minőségi elemzés biztosításához egy külön, az irányelvet kísérő bizottsági szolgálati munkadokumentum nyújt áttekintést a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekről szóló eddigi megállapításokról az OECD és az Európai Bizottság legutóbbi tanulmányai alapján. E bizottsági szolgálati munkadokumentum kiemeli a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekkel kapcsolatban azonosított legelterjedtebb mechanizmusokat. A munkadokumentum továbbá foglalkozik az irányelv célkitűzéseivel és jellemzőivel is.

Ezért nem került sor a javaslattal kapcsolatos hatásvizsgálatra az alábbi okokból kifolyólag: szoros kapcsolat áll fenn az OECD adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás elleni munkájával; a bizottsági szolgálati munkadokumentum alapos elemzést nyújt az eddigi megállapításokról; egy korábbi szakaszban már folytak konzultációk az érdekelt felekkel a javasolt szabályok technikai vonatkozásairól. Ezzel összefüggésben meg kell jegyezni, hogy nem került sor hatásvizsgálatra az adókikerülés elleni irányelv tekintetében, amelynek módosításául ez a javaslat szolgál. Ezenkívül egy az adókikerülés elleni irányelvet kísérő

tanácsi nyilatkozatban a tagállamok sürgős igényüket fejezték ki arra vonatkozóan, hogy 2016 októberéig irányelv kerüljön előterjesztésre erről a kérdésről.

4. KÖLTSÉGVETÉSI VONZATOK

Ez az irányelvjavaslat nincs hatással az uniós költségvetésre.

5. EGYÉB ELEMEK

- **A javaslat egyes rendelkezéseinek részletes magyarázata**

A hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek semlegesítéséről szóló OECD-jelentés (a továbbiakban: OECD-jelentés) ajánlásai olyan szabályokat tartalmaznak, melyek semlegesítik egy adott hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer hatásait annak biztosítása által, hogy egy kifizetés legalább egyszer megadóztatásra kerüljön. Az adókikerülés elleni irányelvnek a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó szabályai az OECD megközelítésén alapulnak abban az értelemben, hogy semlegesítik a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek hatását. A jelen javaslat is ezen a megközelítésen alapszik. Az adókikerülés elleni irányelvhez hasonlóan ez a javaslat is egy adott tagállamban a társasági adó hatálya alá tartozó valamennyi adózóra vonatkozik. Célja, hogy valamennyi olyan, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerre kiterjedjen, amely esetében legalább az egyik fél egy adott tagállamban a társasági adó hatálya alá tartozó adózó.

Az irányelvnek nem célja befolyásolni egy joghatóság adórendszerének általános jellemzőit, kizárólag a két vagy több jogrendszer közötti, egymásnak ellentmondó adószabályokból eredő különbségekre irányul. Ezen irányelv ezért nem foglalkozik azokkal a helyzetekkel, amikor egyáltalán nem fizettek adót vagy csak kevés adót fizettek egy adott jogrendszer alacsony adókulcsa vagy adózási rendszere okán.

A hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó szabályok kizárólag abban az esetben alkalmazandók, ahol különbség áll fenn egy adózó és egy kapcsolt vállalkozás között, vagy ha az illető felek között valamilyen strukturált jogügylet jött létre. A hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre irányuló szabályok vonatkozásában a kapcsolt vállalkozás meghatározása azon úgynevezett „kontrollcsoport” meghatározásán alapszik, amelyre az OECD-jelentés ajánlásai vonatkoznak.

Jogbiztonsági okokból hangsúlyozni kell, hogy az irányelv egy adott vállalkozás adóalapjából való levonásra vagy adóalapjába való beszámításra vonatkozik.

- A hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülési módszerek

A „gazdálkodó szervezet” kifejezés bármilyen olyan jogi szervezettípust magában foglal, amely keretében üzleti tevékenység folytatható. Egy gazdálkodó szervezet adózási szempontból lehet átlátható és nem átlátható. Amennyiben egy gazdálkodó szervezet adózási szempontból átlátható, például egy partnerség esetén, maga a gazdálkodó szervezet nem tartozik adókötelezettség alá, azonban a partnerségből származó jövedelemből, haszonból és az azzal összefüggésben felmerülő kiadásokból való arányos részesedés a partnerek számára adóköteles jövedelemnek számít. Amennyiben azonban egy gazdálkodó szervezet, például egy vállalat, adózási szempontból nem átlátható, akkor jövedelme adókötelezettség alá esik. Az állandó telephely része lehet egy gazdálkodó szervezetnek, azonban önmagában nem tekinthető külön gazdálkodó szervezetnek.

Akkor fordul elő hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülés, ha egy adott gazdálkodó szervezetet az egyik jogrendszerben adózási szempontból átláthatónak tekintenek,

míg egy másikban nem átláthatónak. Mindez ugyanannak a kifizetésnek, ráfordításnak vagy veszteségnek a kettős levonásához vagy ahhoz vezethet, hogy anélkül kerül levonásra egy kifizetés az egyik államban, hogy a másikban beszámítanák azt az adóalapba.

Kettős levonáshoz vezető, hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülési módszerek

A kettős levonás azt jelenti, hogy ugyanaz a kifizetés egynél több adójogrendszerben vonható le az adóalapból. Ha egy gazdálkodó szervezetet a létrehozásának helye szerinti adójogrendszer adózási szempontból nem átláthatóként kezel, az adott gazdálkodó szervezet kifizetései, ráfordításai vagy veszteségei levonhatóak az illető gazdálkodó szervezet adóalapjából. Ha pedig ugyanazt a gazdálkodó szervezetet adózási szempontból átláthatóként kezeli azon adójogrendszer, amelyhez az illető gazdálkodó szervezet tőkerészesedéseinek birtokosai tartoznak, e kifizetések, ráfordítások vagy veszteségek levonhatóak ugyanabban az adójogrendszerben a tőkerészesedés-birtokosok adóalapjából is, ami a 2. cikk (9) bekezdésének a) pontja értelmében kettős levonáshoz vezet.

A hibrid gazdálkodó szervezet jövedelme azonban egynél több adójogrendszerben is adóköteles jövedelemnek tekinthető. Ennek az úgynevezett „adóalapba történő kettős beszámításnak” a figyelembevétele érdekében a javaslat célja a kettős levonás semlegesítése, azonban csak olyan mértékben, amennyire a két adójogrendszerben levont ugyanazon kifizetés, ráfordítás vagy veszteség meghaladja annak a jövedelemnek a mértékét, amely ugyanannak a hibrid gazdálkodó szervezetnek tulajdonítható, és amely mindkét adójogrendszerben beszámításra került.

Az adókikerülés elleni irányelv alapján a kettős levonáshoz vezető, két tagállam közötti, hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülés előfordulása esetén a levonásra csak abban a tagállamban kerülhet sor, amelyben a kifizetés forrása van.

Egy tagállam és egy harmadik ország között előforduló, hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülés esetén, a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdése alapján, az érintett tagállamnak meg kell tagadnia a kifizetés, ráfordítás vagy veszteség adóalapból történő levonását, függetlenül attól, hogy az adott kifizetés forrása a szóban forgó tagállamban vagy a harmadik országban van-e, kivéve, ha azt a harmadik ország már megtette.

1. példa

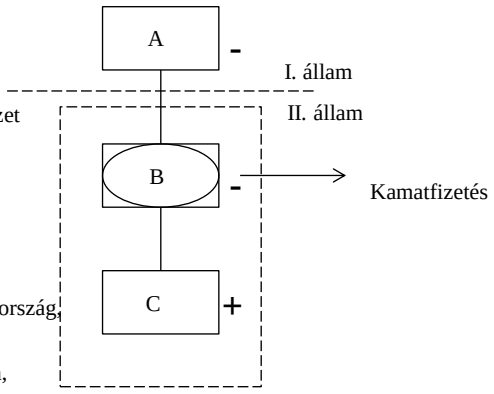
A, B és C kapcsolt vállalkozások

B hibrid gazdálkodó szervezet a II. államban nem átláthatónak, míg az I. államban átláthatónak számít.

B kamatot fizet egy harmadik félnek.

A kamatfizetést az A vállalat, mind pedig a B hibrid gazdálkodó szervezet levonja az adóalapjából.

A kifizetést B C vállalatnak a II. állambeli csoportos adózás hatálya alá tartozó jövedelmeként számolja el.



Amennyiben az I. állam uniós tagállam, a II. állam pedig egy harmadik ország, az I. állam (tagállam) megtagadja a kamatfizetés levonását.

Amennyiben az I. állam egy harmadik ország, a II. állam pedig tagállam, a II. állam (tagállam) megtagadja a kamatfizetés levonását.

Csak akkor áll fenn a kettős levonás helyzete, ha

a kifizetés meghaladja az ugyanabból a forrásból származó jövedelem mértékét. Tehát, ha B-nek 4-nek megfelelő jövedelme van, és 10-nek megfelelő kifizetést hajt végre, a kettős levonás 6-nak felel meg.

Beszámítás nélküli levonáshoz vezető, hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülési módszerek

A beszámítás nélküli levonás azt jelenti, hogy egy kifizetésnek az adóalapból történő levonására az annak forrása szerinti adójogrendszerben anélkül kerül sor, hogy sor kerülne ugyanazon kifizetésnek az adózó adóalapjába történő, ennek megfelelő beszámítására egy másik adójogrendszerben.

Például: ha egy gazdálkodó szervezetet nem átláthatónak tekintenek abban az adójogrendszerben, amelyben létrejött, az illető gazdálkodó szervezet adóalapjából levonhatja a gazdálkodó szervezet tőkerészesedéseinek birtokosai felé teljesített kifizetéseket. Ha azonban a gazdálkodó szervezet adózási szempontból átláthatónak számít abban az adójogrendszerben, amelyben tőkerészesedéseinek birtokosai adóügyi illetőséggel rendelkeznek, a kifizetések nem kerülnek elismerésre, és így nem kerülnek beszámításra a tőketulajdonos adóköteles jövedelmébe, ami a 2. cikk (9) bekezdésének b) albekezdése értelmében beszámítás nélküli levonáshoz vezet.

Az adóalapba való kettős beszámítást a beszámítás nélküli levonás eredményének a semlegesítésekor is figyelembe kell venni.

Az adókikerülés elleni irányelv alapján két tagállam között beszámítás nélküli levonáshoz vezető, hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülés előfordulása esetén a kifizető illetősége szerinti tagállamnak meg kell tagadnia a kifizetés levonását.

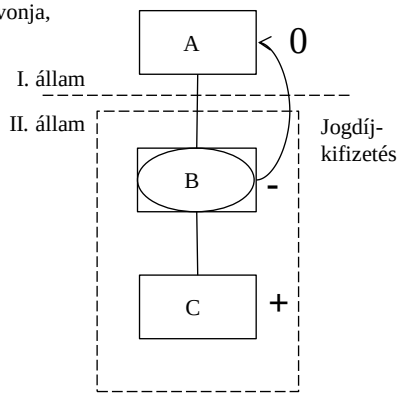
2. példa

A, B és C kapcsolt vállalkozások

B hibrid gazdálkodó szervezet a II. államban nem átláthatónak, míg az I. államban átláthatónak számít.

B által az A-nak teljesített jogdíjkifizetéseket a B hibrid gazdálkodó szervezet levonja, azonban az A vállalat nem számítja azt be az adóalapjába.

A kifizetést B C vállalatnak a II. állambeli csoportos adózási szabályok hatálya alá tartozó jövedelmeként számolja el.



Amennyiben az I. állam uniós tagállam, a II. állam pedig egy harmadik ország, az I. állam (tagállam) kötelezi az A vállalatot a jogdíjkifizetés jövedelmébe való beszámításába.

Amennyiben az I. állam egy harmadik ország, a II. állam pedig tagállam, a II. állam (tagállam) megtagadja a jogdíjkifizetés levonását.

Csak akkor áll fenn a kettős levonás helyzete, ha a kifizetés meghaladja az ugyanabból a forrásból származó jövedelem mértékét. Tehát, ha B-nek 4-nek megfelelő jövedelme van, és 10-nek megfelelő kifizetést hajt végre, a kettős levonás 6-nak felel meg.

Vagy: ha egy gazdálkodó szervezetet adózási szempontból átláthatóként kezel az az adójogrendszer, amelyben eredetileg létrejött, az adott gazdálkodó szervezet felé teljesített kifizetésre ott nem vetnek ki adót. Ha azonban az adott gazdálkodó szervezet tőkerészesedés-birtokosa egy másik adójogrendszerben rendelkezik illetőséggel, és az a másik adójogrendszer nem átláthatóként kezeli a gazdálkodó szervezetet[2], a kifizetés a másik adójogrendszerben

[2] Azokat a gazdálkodó szervezeteket, amelyeket azon adójogrendszer, melyben eredetileg létrehozták őket, átláthatónak tekint, egy másik adójogrendszer pedig nem átláthatónak, fordított hibrid gazdálkodó szervezetnek hívják.

sem kerül megadóztatásra. Feltételezve, hogy a kifizető a kifizetést levonta az adóalapból, ez a 2. cikk (9) bekezdésének b) albekezdése értelmében beszámítás nélküli levonást is jelenthet.

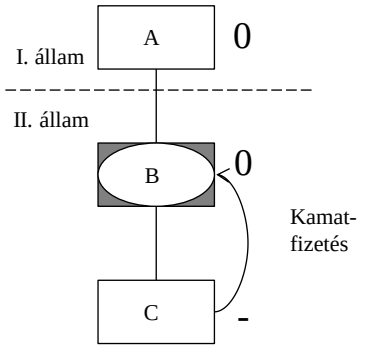
3. példa

A, B és C kapcsolt vállalkozások

B hibrid gazdálkodó szervezet a II. államban átláthatónak, míg az I. államban nem átláthatónak számít.
(fordítottan hibrid gazdálkodó szervezet)

A C vállalat által a B vállalat részére fizetett kamatot levonja a C vállalat,
azonban sem a fordítottan hibrid B gazdálkodó szervezet,
sem pedig az A vállalat nem számítja azt be.

Amennyiben az I. állam uniós tagállam, a II. állam pedig egy harmadik ország,
az I. állam (tagállam) kötelezi az A vállalatot a kamatfizetés
jövedelmébe való beszámításába.
Amennyiben az I. állam egy harmadik ország, a II. állam pedig tagállam,
a II. állam (tagállam) megtagadja a kamatfizetés C vállalat általi levonását.



Abban az esetben, ha egy hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülés egy tagállam és egy harmadik ország között beszámítás nélküli levonást eredményez, előbb meg kell állapítani, hogy a kifizető melyik adójogrendszerhez tartozik. Amennyiben a kifizető egy tagállam adójogrendszere alá tartozik, az illető tagállamnak a különbség mértékéig meg kell tagadnia a kifizetésnek az adóalapból való levonását a 9. cikk (2) bekezdésének i. pontja alapján. Amennyiben a kifizető egy harmadik ország adójogrendszere alá tartozik, az érintett tagállamnak olyan szabályt kell hoznia, mely kötelezi az adózót, hogy a különbség mértékéig számítsa be a kifizetést az adóalapba a 9. cikk (2) bekezdésének ii. pontja alapján.

A fenti példa mellett egy, a 2. cikk (9) bekezdésének b) albekezdése értelmében vett beszámítás nélküli levonást eredményező, hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülés akkor is előfordulhat, ha a hibrid gazdálkodó szervezet nem a tagállamban, és nem is a kapcsolt vállalkozás adójogrendszerében található.

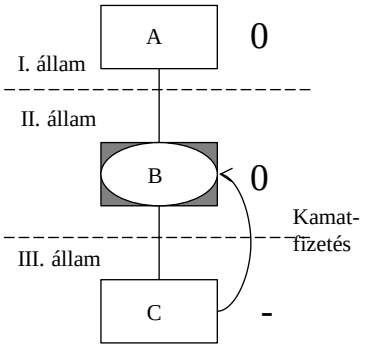
4. példa

A, B és C kapcsolt vállalkozások

B hibrid gazdálkodó szervezet a II. és III. államban átláthatónak, míg az I. államban nem átláthatónak számít.
(fordítottan hibrid gazdálkodó szerveze)

A C vállalat által a B vállalat részére fizetett kamatot levonja a C vállalat,
azonban sem a fordítottan hibrid B gazdálkodó szervezet,
sem pedig az A vállalat nem számítja azt be.

Az A vállalat (szintén) C vállalat kapcsolt vállalkozása.
Az I. és a III. állam között eltérés mutatkozik
egy másik állambeli gazdálkodó szervezettel kapcsolatban:
fordítottan hibrid B gazdálkodó szervezet a II. államban



Amennyiben az I. állam uniós tagállam, a III. állam pedig egy harmadik ország,
az I. állam (tagállam) kötelezi az A vállalatot a kamatfizetés jövedelmébe való beszámításába.
Amennyiben az I. állam egy harmadik ország, a II. állam pedig tagállam,
a III. állam (tagállam) megtagadja a kamatfizetés C vállalat általi levonását.

- Hibrid pénzügyi eszközt igénybe vevő adókikerülési módszerek

Hibrid pénzügyi eszközt igénybe vevő adókikerülési módszer alkalmazására akkor kerülhet sor, ha egy adott pénzügyi eszköz adóügyi megítélése két adójogrendszerben különböző.

Hibrid pénzügyi eszközt igénybe vevő adókikerülési módszer alkalmazása esetén a kifizető fél adóalapjából levonásra kerül a kifizetés, azonban az adott kifizetés nem kerül beszámításra a kedvezményezett adóalapjába, ami a 2. cikk (9) bekezdésének b) albekezdése értelmében vett beszámítás nélküli levonást eredményez.

Az adókikerülés elleni irányelv alapján két tagállam közötti, beszámítás nélküli levonáshoz vezető, hibrid pénzügyi eszközt igénybe vevő adókikerülés esetén a kifizető illetékessége szerinti tagállamnak meg kell tagadnia a kifizetés levonását.

Egy tagállam és egy harmadik ország között előforduló, hibrid pénzügyi eszközt igénybe vevő adókikerülés a kifizető félre érvényes adójogrendszertől függően kell kezelni. Amennyiben a kifizető egy tagállam adójogrendszere alá tartozik, az illető tagállamnak a különbség mértékéig meg kell tagadnia a kifizetésnek az adóalapból való levonását a 9. cikk (2) bekezdésének i. pontja alapján. Amennyiben a kifizető fél harmadik ország adójogrendszere alá tartozik, az érintett tagállamnak elő kell írnia a kifizetésnek az adóalapba való beszámítását a különbség mértékéig a 9. cikk (2) bekezdésének ii. pontja alapján.

- Hibrid áthelyezések

A hibrid áthelyezés egy pénzügyi eszköz áthelyezésére irányuló jogügylet, amennyiben a két adójogrendszer jogszabályai különböznek arra vonatkozóan, hogy az áthelyező fél vagy az átvevő fél-e a mögöttes eszközzel kapcsolatos kifizetések tulajdonosa. Az OECD-jelentésben a hibrid áthelyezésre vonatkozóan javasolt szabályok különösen az értékesítésekre, visszavásárlásokra (repoügyletek) és értékpapír-kölcsönzési ügyletekre vonatkoznak. A hibrid áthelyezések jellemzően pénzügyi központokban kerülnek megtervezésre, és bonyolult struktúrákból származnak. Nem ezeknek a struktúráknak a megakadályozása a cél, hanem mindössze azoknak az adóügyi következményeknek a kezelése, amikor ezek a struktúrák a különbségekből adódó helyzetekből kívánnak hasznot húzni.

A hibrid áthelyezések a 2. cikk (9) bekezdésének utolsó, i. pontja értelmében beszámítás nélküli levonáshoz vezethetnek, ha egy adott adójogrendszer levonható ráfordításként kezel egy, az áthelyezett eszköz mögöttes hozamához kapcsolódó kifizetést, míg a másik adójogrendszer ugyanazt az összeget a mögöttes eszköz (adómentes) hozamaként kezeli. A mögöttes hozam az áthelyezett eszközzel kapcsolatos és abból származó jövedelem. Ebben az esetben a kifizetésre a 9. cikk (2) bekezdése alkalmazandó. Ezek a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók, ha az áthelyezett eszköz mögöttes hozama beszámításra került az érintett felek egyikének adóköteles jövedelmébe, mivel ebben az esetben olyan adózási helyzetbe kerülnének, mintha az ügyletre nem is került volna sor.

A hibrid áthelyezések továbbá kihasználhatják egy adott tagállam és egy harmadik ország közötti, a pénzügyi eszközből származó jövedelemnek a beszámítását érintő különbségeket, aminek az a hatása, hogy ugyanazt a kifizetést úgy kezelik, mint egy időben, két különböző adójogrendszer alá tartozó, különböző adózótól származó kifizetést. Ilyen esetekben mindkét adózó igényelhet forrásadó-jóváírást a kifizetésre vonatkozóan, a 2. cikk (9) bekezdésének utolsó, ii. pontja szerint. A 9. cikk (6) bekezdése értelmében ezt úgy kell kezelni, hogy az adójóváírás összegét az adózónak a jogügylet keretében keletkező nettó jövedelmével arányosan korlátozzák.

- A hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerek

Két adójogrendszer közötti, hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülésről akkor van szó, ha valamely adójogrendszerben folytatott üzleti tevékenységeket az egyik adójogrendszerben úgy kezelik, mint állandó telephelyen keresztül folytatott tevékenységeket,

míg ugyanazokat a tevékenységeket egy másik adójogrendszerben nem állandó telephelyen keresztül folytatott tevékenységnek tekintik.

Beszámítás nélküli nem adóztatáshoz vezető, hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszer

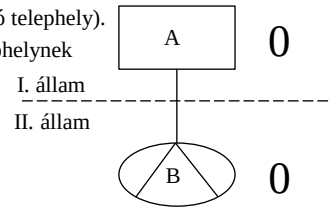
A hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerek beszámítás nélküli nem adóztatáshoz vezethetnek, ha az adózó egy másik adójogrendszerben folytat üzleti tevékenységeket, és ezen adójogrendszer nem állandó telephelyen folytatott tevékenységekként tekint ezekre a tevékenységekre, míg az adózó illetősége szerinti másik adójogrendszer állandó telephelyen folytatott tevékenységekként kezeli ezeket. Ennek eredményeként az ezen üzleti tevékenységekből származó nyereséget a tevékenység végzése helyén nem adóztatják meg, mivel az adózó illetősége szerinti adójogrendszer adómentességet biztosít e nyereségre, ami a 2. cikk (9) bekezdésének c) albekezdése értelmében beszámítás nélküli nem adóztatáshoz vezet.

A beszámítás nélküli nem adóztatáshoz vezető, egynél több tagállam között felmerülő, hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerek előfordulása esetén az a tagállam, melyben az adózó illetősége van, köteles beszámítani (nem pedig adómentessé tenni) az adott állandó telephelynek tulajdonítható jövedelmet a 9. cikk (3) bekezdésének első albekezdése alapján. Egy harmadik országban található hibrid állandó telephely esetén az adózó illetősége szerinti érintett tagállam szintén köteles beszámítani (nem pedig adómentessé tenni) a szóban forgó állandó telephelynek tulajdonítható jövedelmet a 9. cikk (3) bekezdésének második albekezdése alapján.

5. példa

B-t az I. állam egy II. államban található állandó telephelyként tartja számon, azonban a II. államban B nem számít állandó telephelynek (fordítottan hibrid állandó telephely). Nincs adóztatás a II. államban, az I. államban pedig a fordítottan hibrid állandó telephelynek tulajdonított nyereség adómentes.

Amennyiben az I. állam tagállam, az I. államnak meg kell adóztatnia a B hibrid állandó telephelynek tulajdonított nyereséget és nem teheti azt adómentessé.



A kettős levonáshoz vezető, hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerek

A hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerek a 2. cikk (9) bekezdésének a) albekezdése értelmében kettős levonáshoz vezethetnek, amennyiben egy kifizetés, ráfordítás vagy veszteség egyaránt levonható az adóalapból az adózó illetősége szerinti adójogrendszerben és a hibrid állandó telephely szerinti adójogrendszerben is, ahol a kifizetés, ráfordítás vagy veszteség levonható.

A 9. cikk (1) bekezdésében megállapított szabályok a kettős levonáshoz vezető, hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerekre is alkalmazandók.

A beszámítás nélküli levonáshoz vezető, hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerek

A hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerek a 2. cikk (9) bekezdésének (b) albekezdése értelmében beszámítás nélküli levonáshoz vezethetnek, ha a hibrid állandó telephely által a székhelye felé teljesített kifizetés levonásra kerül az adóalapból abban az adójogrendszerben, amelyben a hibrid állandó telephely található, azonban nem kerül beszámításra az adóalapba az adózó illetősége szerinti adójogrendszerben, ugyanis az utóbbi adójogrendszer nem ismeri el az állandó telephelyet.

A 9. cikk (2) bekezdésében megállapított szabályok a beszámítás nélküli levonáshoz vezető, hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerekre is alkalmazandók.

- Importált adókikerülési módszerek

Az importált adókikerülési módszerek vállalatcsoportok tagjait érintő jogügyletekből vagy általános értelemben vett strukturált jogügyletekből erednek, melyek a harmadik országokban illetőséggel rendelkező felek közötti hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek hatásait a tagállam adójogrendszerébe helyezik át egy nem hibrid eszköz használatával. Az adókikerülési módszerek egy adott tagállamba történő importjáról akkor beszélünk, ha egy nem hibrid eszköz tekintetében levonható kifizetést egy harmadik országok közötti, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszert érintő strukturált jogügylet részét képező ráfordítás finanszírozására használnak fel. Mindez azt jelenti, hogy az Unióból olyan bevétel áramlik ki, amely végső soron nem kerül megadóztatásra. Ezért javasolt olyan szabályok megállapítása, melyek nem engedélyezik a kifizetések adóalapból történő levonását, amennyiben az ilyen kifizetésből származó jövedelem közvetlenül vagy közvetetten egy hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer keretében történő levonással szemben kerül elszámolásra, ami kettős levonáshoz (9. cikk, (4) bekezdés) vagy beszámítás nélküli levonáshoz (9. cikk, (5) bekezdés) vezet harmadik országok viszonylatában. Az importált adókikerülési módszerekre irányuló szabályok fő célja a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó többi szabály sértetlenségének fenntartása azáltal, hogy a multinacionális cégcsoportoktól megvonják az ösztönzőket a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek alkalmazására. Megjegyzendő, hogy az importált adókikerülési módszerekre irányuló szabályok nem alkalmazhatók bármilyen, egy tagállambeli vállalati kedvezményezettek felé teljesített kifizetésre, mivel a tagállamoknak át kellett volna ültetniük e javaslatnak a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó más szabályait.

Az importált adókikerülés kettős levonást is magában foglalhat:

6. példa

A, B, C és D kapcsolt vállalkozások.

A D vállalkozás adózó valamely tagállamban. A D által C vállalat felé teljesített 1. sz. kamatfizetést a D vállalat levonja.

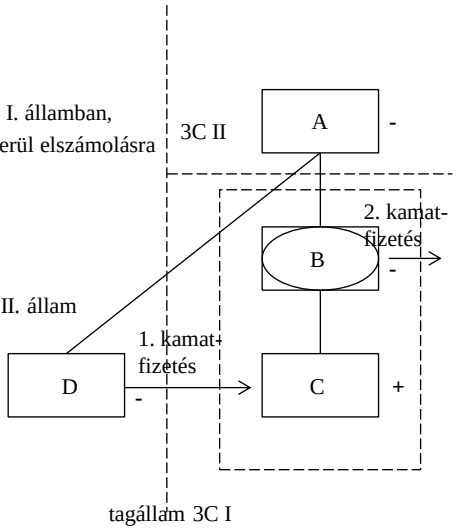
A C által beszedett 1. sz. kamat elvileg adóköteles a harmadik országnak számító I. államban, azonban a B hibrid gazdálkodó szervezet által teljesített 2. sz. kamatfizetésként kerül elszámolásra csoportos adózási szabályok keretében.

A 2. sz. kamatfizetést a harmadik országnak számító II. államban A is levonja.

Tehát: a 2. sz. kamatfizetés kétszer kerül levonásra.

A harmadik országnak számító I. állam és a szintén harmadik országnak számító II. állam közötti hibrid struktúrát a D vállalat importálta az 1. sz. kamatfizetéshez köthető hitellel.

A tagállamnak a kettős levonás mértékéig meg kell tagadnia a kamatfizetés levonását.



Az importált adókikerülés továbbá beszámítás nélküli levonást is magában foglalhat:

7. példa

A, B és C kapcsolt vállalkozások.

A C vállalat által a B vállalatnak fizetett kamatot a tagállamban levonják.

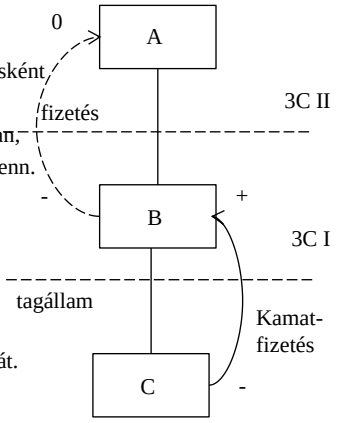
B vállalat a kamatfizetést jövedelemként számolja el,

azonban ezt a kamatjövedelmet B vállalat egy A vállalat felé teljesített PPL kifizetésként számolja el.

A PPL kifizetés kamatként kerül levonásra a harmadik országnak számító I. államban, azonban osztalékként adómentes A számára. Tehát: beszámítás nélküli levonás áll fenn.

A harmadik országnak számító I. állam és a harmadik országnak számító II. állam közötti hibrid struktúra a C vállalat által teljesített kamatfizetés révén kerül behozatalra a tagállamba.

A tagállamnak a kettős levonás mértékéig meg kell tagadnia a kamatfizetés levonását.



- Kettős adóügyi illetőségen alapuló adókikerülési módszerek

A kettős adóügyi illetőségen alapuló adókikerülési módszerek kettős levonáshoz vezethetnek, ha egy kettős adóügyi illetőséggel rendelkező adózó által végrehajtott kifizetés az adózó illetősége szerinti mindkét adójogrendszer jogszabályai szerint levonásra kerül. Ezért a 9a. cikk azt javasolja, hogy egy tagállam és egy harmadik ország közötti, kettős adóügyi illetőségen alapuló adókikerülési módszer esetén az adott tagállam tagadja meg a kifizetés levonását, de csak akkor, ha a kifizetés olyan összeggel szemben kerül elszámolásra, amely a másik jogrendszer szabályai szerint nem minősül bevételnek (azaz nem lehet „kétszeresen beszámított jövedelem”).

8. példa

A, B és C kapcsolt vállalkozások.

A B vállalat az I. és a II. államban is rendelkezik adóügyi illetőséggel.

A B vállalat által teljesített kamatfizetés

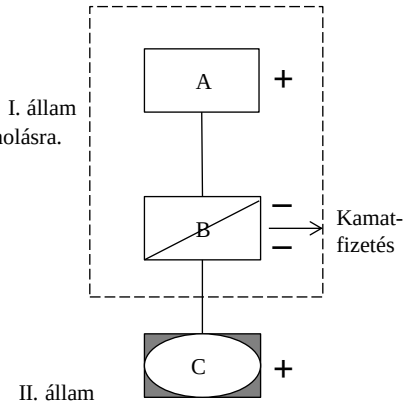
az I. államban az A vállalat jövedelmeként csoportos adózási szabályok keretében kerül elszámolásra és levonásra.

C egy II. állambeli adóügyi illetőségű fordított hibrid gazdálkodó társaság.

A B vállalat által kifizetett kamat a II. államban C vállalat jövedelmeként kerül elszámolásra.

Tehát: a B általi kamatfizetés kétszer kerül levonásra.

Amennyiben az I. vagy a II. állam tagállam, az adott tagállamnak meg kell tagadnia a levonást a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülés mértékéig.



2016/0339 (CNS)

Javaslat

A TANÁCS IRÁNYELVE

az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek tekintetében történő módosításáról

AZ EURÓPAI UNIÓ TANÁCSA,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 115. cikkére,

tekintettel az Európai Bizottság javaslatára,

a jogalkotási aktus tervezete nemzeti parlamenteknek való megküldését követően,

tekintettel az Európai Parlament véleményére[3],

tekintettel az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság véleményére[4],

különleges jogalkotási eljárás keretében,

mivel:

(1) Elengedhetetlen, hogy helyreálljon az adórendszerek igazságosságába vetett bizalom, és a kormányok hatékonyan gyakorolhassák adóügyi szuverenitásukat. Ezért a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) konkrét fellépésekre irányuló ajánlásokat fogalmazott meg az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás (BEPS) elleni kezdeményezéssel összefüggésben.

(2) Az OECD adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás elleni 15 fellépéséről szóló végleges jelentéseket 2015. október 5-én tették közzé. Ezt a végeredményt a 2015. december 8-i következtetéseiben a Tanács is üdvözölte. A következtetésekben a Tanács hangsúlyozta annak szükségességét, hogy uniós szinten közös, ugyanakkor rugalmas megoldásokat kell találni, amelyek összhangban vannak az OECD adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással kapcsolatos következtetéseivel.

(3) Az igazságosabb adózás iránti igényre reagálva, és különösen az OECD adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással kapcsolatos következtetéseinek nyomon követéséhez, a Bizottság 2016. január 28-án előterjesztette adókikerülés elleni csomagját. Az adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló (EU) 2016/1164 tanácsi irányelvet[5] e csomag keretében fogadták el.

(4) Az (EU) 2016/1164 irányelv keretrendszert biztosít a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek kezelésére.

(5) Szabályokat kell megállapítani a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülés átfogó módon történő semlegesítésére. Tekintettel arra, hogy az (EU) 2016/1164 irányelv kizárólag a tagállamok társaságiadó-rendszerei közötti kölcsönhatásból eredő, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülésre terjed ki, az ECOFIN Tanács 2016. június 20-

---

3 HL C , , o.

4 HL C , , o.

5 A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról (HL L 193. 2016.7.19. 1. o.)

án nyilatkozatot tett közzé, melyben felkérte a Bizottságot, hogy – a megállapodás 2016 végéig történő elérése érdekében – 2016 októberéig terjesszen elő javaslatot a harmadik országok bevonásával megvalósított hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülésekről annak érdekében, hogy olyan szabályok kerüljenek kialakításra, amelyek összhangban vannak az OECD által az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás elleni cselekvési tervének 2. fellépéséről szóló jelentésében megfogalmazott ajánlások szabályaival, és azoknál nem kevésbé hatékonyak.

(6) Mivel [ahogy többek között az (EU) 2016/1164 irányelv (13) preambulumbekezdése kifejti] igen fontos további erőfeszítéseket tenni az egyéb – mint például az állandó telephelyeket érintő – hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek ügyében, elengedhetetlen, hogy az említett irányelv a hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerekre is kiterjedjen.

(7) Az OECD hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó BEPS-jelentésével összhangban lévő átfogó keretrendszer kialakítása érdekében alapvető fontosságú, hogy az (EU) 2016/1164 irányelv a hibrid áthelyezésekre, az importált adókikerülési módszerekre és a kettős adóügyi illetőségen alapuló adókikerülési módszerekre vonatkozóan is tartalmazzon szabályokat annak megakadályozása érdekében, hogy az adózók kihasználják a fennmaradó joghézagokat.

(8) Mivel az (EU) 2016/1164 irányelv a tagállamok közötti hibrid struktúrákra vonatkozó szabályokat tartalmaz, helyénvaló, hogy az irányelv a tagállamok és harmadik országok közötti hibrid struktúrákra vonatkozó szabályokat is magában foglaljon. Következésképpen, ezeknek a szabályoknak egy tagállamban társasági adó hatálya alá tartozó valamennyi adózóra alkalmazandónak kell lenniük, ideértve a harmadik országokban adóügyi illetőséggel rendelkező gazdálkodó szervezetek állandó telephelyeit. Fontos, hogy az irányelv kiterjedjen valamennyi, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerre, amennyiben legalább az egyik érintett fél egy adott tagállamban a társasági adó hatálya alá tartozó adózó.

(9) A hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó szabályoknak ki kell térniük a két (vagy több) adójogrendszer közötti egymásnak ellentmondó adószabályokból eredő különbségekre. Ugyanakkor ezek a szabályok nem befolyásolhatják a tagállamok adórendszerének általános jellemzőit.

(10) Az arányosság biztosításához fontos, hogy csak azokkal az esetekkel kell foglalkozni, amelyeknél a hibrid struktúrák alkalmazása révén történő adókikerülés jelentős kockázata áll fenn. Éppen ezért az adózó és kapcsolt vállalkozásai közötti hibrid struktúrákat, valamint az adózókkal létrehozott strukturált jogügyletekből származó hibrid struktúrákat kell figyelembe venni.

(11) A „kapcsolt vállalkozás” fogalmának a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekre vonatkozó szabályok céljából történő, kellőképpen átfogó meghatározása érdekében a meghatározásnak magában kell foglalnia az olyan gazdálkodó szervezeteket, melyek ugyanazon, számviteli szempontból összevont alapon kezelendő vállalatcsoport részét képezik, az olyan vállalkozásokat, amelyek ügyvezetésében az adózónak jelentős befolyása van, vagy fordítva, az olyan vállalkozásokat, amelyeknek jelentős befolyása van az adózó ügyvezetésében.

(12) Azokat a különbségeket, amelyek mindenekelőtt a gazdálkodó szervezetek hibriditásával függnek össze, csak abban az esetben kell kezelni, ha a kapcsolt vállalkozások egyike (legalább) tényleges ellenőrzést gyakorol a többi kapcsolt vállalkozás fölött. Következésképpen ezekben az esetekben elő kell írni, hogy egy

kapcsolt vállalkozás az adózóban vagy egy másik kapcsolt vállalkozásban, illetőleg az adózó vagy egy másik kapcsolt vállalkozás a kapcsolt vállalkozásban szavazati jog, tőkerészesedés vagy nyereségrészesedésre való jogosultság révén 50 %-os vagy annál nagyobb részesedéssel rendelkezzen.

(13) Kezelni kell azokat az adókikerülési módszereket, amelyek egy adott pénzügyi eszköz vagy gazdálkodó szervezet jogi megítélésének tagállamonkénti eltéréséből adódnak. Fontos tisztázni továbbá, hogy a jogi megítélés az adott gazdálkodó szervezet vagy pénzügyi eszköz adójogi szempontból való minősítésével függ össze. A jogi megítélésnek magában kell foglalnia a gazdálkodó szervezetek besorolásának megválasztására vonatkozó szabályok (ún. check-the-box szabályok) szerinti minősítést is.

(14) Az egyes adójogrendszerek különböző adóelszámolási időszakokat alkalmaznak, és különböző szabályokkal rendelkeznek annak felismerésére vonatkozóan, hogy a jövedelem- vagy kiadástételek származékos vagy felmerült elemek. Ezért fontos tisztázni, hogy ezen ütemezési különbségek nem kezelendők olyan elemekként, amelyek különbségeket okoznak az adóeredményekben. Ugyanakkor fontos előírni, hogy amennyiben egy kifizetést nem számolnak el ugyanazon vagy átfedő adózási időszakban, mint amikor az az adózó tagállamában elszámolásra kerül, ami elvileg beszámítás nélküli levonáshoz vezet, az adózó köteles biztosítani, hogy a kifizetést észszerű időn belül a másik adójogrendszerben is elszámolják.

(15) Mivel a harmadik országokat érintő hibrid struktúrák kettős levonáshoz vagy beszámítás nélküli levonáshoz vezethetnek, szabályokat kell meghatározni arra vonatkozóan, hogy az érintett tagállam – adott esetnek megfelelően – vagy megtagadja a kifizetés, ráfordítás vagy veszteség beszámítását, vagy pedig kötelezze az adózót arra, hogy a kifizetést számítsa be az adóalapjába.

(16) Hasonlóképpen, tekintettel arra, hogy a harmadik országokat érintő, hibrid pénzügyi eszközt igénybe vevő adókikerülési módszerek szintén beszámítás nélküli levonáshoz vezethetnek, szükséges szabályokat meghatározni, melyek alapján az érintett tagállam, a kifizető illetősége szerinti állam függvényében vagy megtagadja a kifizetés beszámítását, vagy pedig kötelezi az adózót arra, hogy a kifizetést számítsa be az adóalapjába.

(17) A hibrid áthelyezések különböző adóügyi megítéléseket eredményezhetnek, amennyiben egy adott pénzügyi eszköznek egy strukturált jogügylet keretében történő áthelyezése eredményeképpen az illető eszköz alaphozamára úgy tekintenek, mint ami egyidejűleg származik legalább két, a jogügyletben részt vevő féltől. A mögöttes hozam az áthelyezett eszközzel kapcsolatos és abból származó jövedelem. Ezen különböző adóügyi megítélés beszámítás nélküli levonáshoz vagy pedig ugyanazon forrásadó két különböző adójogrendszerben történő jóváírásához vezethet. Ezeket a különbségeket ezért meg kell szüntetni. A beszámítás nélküli levonás esetén ugyanazok a szabályok alkalmazandók, mint a beszámítás nélküli levonáshoz vezető, hibrid pénzügyi eszközt igénybe vevő adókikerülés, illetve hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülés semlegesítése esetén. Kettős adójóváírás esetén az érintett tagállamnak korlátoznia kell az adójóváírásból való részesülést, mégpedig a mögöttes hozamból származó nettó adóköteles jövedelemmel arányosan.

(18) Hibrid állandó telephelyet igénybe vevő adókikerülési módszerről akkor van szó, ha az egyik adójogrendszerben folytatott üzleti tevékenységeket állandó telephelyen keresztül folytatott tevékenységeknek tekintik az egyik adójogrendszerben, míg ugyanazokat a tevékenységeket egy másik adójogrendszerben nem állandó telephelyen

keresztül folytatott tevékenységekként kezelik. Ezek az eltérések beszámítás nélküli nem adóztatáshoz, kettős levonáshoz vagy beszámítás nélküli levonáshoz vezethetnek, ezért ki kell őket küszöbölni. Beszámítás nélküli nem adóztatás esetén az adózó illetősége szerinti tagállamnak be kell számítania a hibrid állandó telephelynek betudható jövedelmet. Kettős levonás vagy beszámítás nélküli levonás esetén ugyanazok a szabályok alkalmazandók, mint a kettős levonáshoz, illetve beszámítás nélküli levonáshoz vezető, hibrid gazdálkodó szervezetet igénybe vevő adókikerülési módszerek semlegesítése esetén.

(19) Az importált adókikerülési módszerek a harmadik országbeli illetőséggel rendelkező felek közötti hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek hatását egy nem hibrid eszköz használatával a tagállam adójogrendszerébe helyezik át, ezáltal aláásva a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülés semlegesítésére irányuló szabályok hatékonyságát. Egy adott tagállamban levonható kifizetés felhasználható egy harmadik országok közötti hibrid struktúrákat alkalmazó strukturált jogügylet részét képező ráfordítás finanszírozására. Ezeknek az importált adókikerülési módszereknek az ellensúlyozásához olyan szabályokat kell bevezetni, melyek nem engedélyezik a kifizetések adóalapból történő levonását, amennyiben az ilyen kifizetésből származó jövedelem közvetlenül vagy közvetetten egy hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer keretében történő levonással szemben kerül elszámolásra, ami kettős levonáshoz vagy beszámítás nélküli levonáshoz vezet.

(20) A kettős adóügyi illetőségen alapuló adókikerülési módszerek kettős levonáshoz vezethetnek, ha egy kettős adóügyi illetőséggel rendelkező adózó által végrehajtott kifizetés az adózó illetősége szerinti mindkét adójogrendszer jogszabályai szerint levonásra kerül. Egy adott tagállam és egy harmadik ország között felmerülő, kettős adóügyi illetőségen alapuló adókikerülési módszerek esetén az illető tagállamnak meg kell tagadnia a kifizetés levonását, amennyiben a kifizetés olyan összeggel szemben kerül elszámolásra, mely a másik jogrendszer szabályai szerint nem minősül bevételnek.

(21) Az irányelv célja, hogy javítsa a belső piac egészének ellenálló képességét a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési gyakorlatokkal szemben. Ezt az egyes tagállamok önállóan nem tudják megfelelően elérni, mivel a nemzeti társaságiadó-rendszerek eltérőek, és az egymástól független tagállami intézkedések csak tovább fokoznák a belső piacnak a közvetlen adózás területén tapasztalható jelenlegi széttagoltságát. Ezáltal a meglévő hiányosságok és torzulások továbbra is fennmaradnának a különböző nemzeti intézkedések közötti kölcsönhatások során. Mindez a koordináció hiányát eredményezné. Ez a célkitűzés – a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek határokon átnyúló jellege miatt, és amiatt, hogy olyan megoldások elfogadására van szükség, amelyek a belső piac egészére érvényesek – uniós szinten jobban megvalósítható. Az Unió ezért az Európai Unióról szóló szerződés 5. cikkében foglalt szubszidiaritás elvének megfelelően intézkedéseket hozhat. Az említett cikkben foglalt arányosság elvének megfelelően ez az irányelv nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. A belső piac tekintetében a védelem kötelező szintjének megállapításával ez az irányelv csupán az unióbeli koordináció alapvető szintjének az elérésére törekszik az említett célkitűzés megvalósítása érdekében.

(22) Az (EU) 2016/1164 irányelvet ezért ennek megfelelően módosítani kell.

(23) A Bizottság ezen irányelv hatálybalépése után négy évvel értékeli az irányelv végrehajtását, és jelentést tesz arról a Tanácsnak. A tagállamok tájékoztatják a Bizottságot minden olyan információról, amely szükséges a szóban forgó értékeléshez,

ELFOGADTA EZT AZ IRÁNYELVET:

1. cikk

Az (EU) 2016/1164 irányelv a következőképpen módosul:

1. A 2. cikk a következőképpen módosul:

a) A 4. pont harmadik albekezdése helyébe a következő szöveg lép:

„A 9. cikk alkalmazásában a kapcsolt vállalkozás fogalma magában foglalja azt a gazdálkodó szervezetet is, amely ugyanazon, pénzügyi beszámoló készítésekor összevont alapon kezelendő vállalatcsoporthoz tartozik, mint az adózó, az olyan vállalkozást, amelynek ügyvezetésében az adózónak jelentős befolyása van, vagy az olyan vállalkozást, amelynek jelentős befolyása van az adózó ügyvezetésében. Amennyiben az adókikerülési módszernek részét képezi egy hibrid gazdálkodó szervezet igénybevétele, a kapcsolt vállalkozás fogalommeghatározása úgy módosul, hogy a 25 százalékos részesedési küszöbértéket tartalmazó követelmény helyébe 50 százalékos részesedési küszöbérték lép”;

b) a 9. pont helyébe a következő szöveg lép:

„9. „hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer”: egy adózó és egy kapcsolt vállalkozás közötti olyan adóügyi helyzet vagy különböző adóügyi illetőséggel rendelkező felek közötti olyan strukturált jogügylet, amelynek keretében egy pénzügyi eszköz vagy gazdálkodó szervezet jogi megítélésének vagy az állandó telephelyként való kereskedelmi jelenlét kezelésének eltéréséből fakadóan az alábbi eredmények valamelyike megvalósul:

a) ugyanazon kifizetés, ráfordítás vagy veszteség levonására sor kerül mind abban az adójogrendszerben, ahol a fizetés forrása található, a ráfordítás felmerül vagy a veszteség keletkezik, mind pedig a másik adójogrendszerben („kettős levonás”);

b) egy kifizetés adóalapból történő levonására a kifizetés forrása szerinti adójogrendszerben anélkül kerül sor, hogy sor kerülne ugyanazon kifizetésnek az ennek megfelelő adómegállapítási célú beszámítására a másik adójogrendszerben („beszámítás nélküli levonás”);

c) az állandó telephelyként való kereskedelmi jelenlét kezelésének eltérése esetén egy adott adójogrendszerben keletkező jövedelem nem adóztatása anélkül, hogy sor kerülne ugyanazon jövedelemnek az ennek megfelelő adómegállapítás céljából történő beszámítására a másik jogrendszerben („beszámítás nélküli nem adóztatás”).

Hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek csak abban az esetben merülnek fel, ha két adójogrendszerben levont ugyanazon kifizetés, felmerülő ráfordítások vagy veszteségek meghaladják a mindkét adójogrendszerben beszámított jövedelem összegét, és ugyanaz a forrásuk.

A hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek magukban foglalják a pénzügyi eszközöknek egy adózót érintő strukturált jogügylet keretében történő

áthelyezését is, amely esetben az áthelyezett pénzügyi eszközből származó mögöttes hozamot adózási szempontból úgy kezelik, mint a jogügylet legalább két, különböző adóügyi illetőséggel rendelkező felétől egyidejűleg származó mögöttes hozamot, ami az alábbi helyzetek bármelyikéhez vezethet:

a) a mögöttes hozamhoz kötődő kifizetés anélkül történő levonása, hogy sor kerülne ugyanazon kifizetésnek az ennek megfelelő adómegállapítási célú beszámítására, kivéve ha a mögöttes hozam beszámításra került az egyik érintett fél adóalapjába;

b) áthelyezett pénzügyi eszközből származó kifizetésre vonatkozóan legalább két érintett fél számára biztosított forrásadó-kedvezmény.”;

c) a szöveg a következő 10. és 11. ponttal egészül ki:

„10. „pénzügyi beszámoló készítésekor összevont alapon kezelendő vállalatcsoport”: minden olyan gazdálkodó szervezet, amelynek minden tagja teljes mértékben a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal vagy valamely tagállam nemzeti pénzügyi beszámolási szabályrendszerével összhangban készülő összevont pénzügyi beszámoló hatálya alá tartozik;

11. „strukturált jogügylet”: hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerrel járó megállapodás, ahol az eltérés bele van árazva a megállapodás feltételeibe, vagy egy hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer elérésére kidolgozott megállapodás, kivéve, ha az adózótól vagy egy kapcsolt vállalkozástól észszerűen nem elvárható, hogy tudatában legyen a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszernek, és nem részesedett a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerből eredő adómegtakarítás értékéből.”;

2. A 4. cikk a következőképpen módosul:

a) az (5) bekezdés a) pontjának ii. alpontja helyébe a következő szöveg lép:

„ii. az eszközök és kötelezettségek értékének meghatározása ugyanazzal a módszerrel történik, mint a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal vagy valamely tagállam nemzeti pénzügyi beszámolási szabályrendszerével összhangban készülő összevont pénzügyi beszámolóban;”

b) a (8) bekezdés helyébe a következő szöveg lép:

„(8) Az (1)–(7) bekezdés alkalmazásában az adózó számára biztosítható az a jog, hogy az összevont pénzügyi beszámoló készítése céljából a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardoktól vagy valamely tagállam nemzeti pénzügyi beszámolási szabályrendszerétől eltérő beszámolási standardot alkalmazzon.”;

3. A 9. cikk helyébe a következő szöveg lép:

„9. cikk
Hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek

(1) Amennyiben a tagállamok közötti hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek ugyanazon kifizetés, ráfordítás vagy veszteség kettős levonását eredményezik, a levonást csak abban a tagállamban lehet végrehajtani, amelyben a kifizetés, ráfordítás vagy veszteség forrása van.

Amennyiben egy tagállamot és egy harmadik országot érintő hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer ugyanazon kifizetés, ráfordítás vagy veszteség kettős levonását eredményezi, az érintett tagállamnak meg kell tagadnia a kifizetés, ráfordítás vagy veszteség levonását, kivéve, ha ezt a harmadik ország már megtette.

(2) Amennyiben tagállamok közötti hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek beszámítás nélküli levonást eredményeznek, a kifizető adóügyi illetősége szerinti tagállamnak meg kell tagadnia ezen kifizetés levonását.

Amennyiben egy tagállam és egy harmadik ország közötti hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek beszámítás nélküli levonást eredményeznek:

i. ha a kifizetés forrása egy tagállamban van, az adott tagállam megtagadja a levonást, vagy

ii. ha a kifizetés forrása egy harmadik országban van, az érintett tagállam előírja az adózó számára a szóban forgó kifizetésnek az adóalapjába történő beszámítását, kivéve, ha a harmadik ország már megtagadta a levonást vagy már előírta a kifizetés adóalapba való beszámítását.

(3) Amennyiben egy tagállamok közötti, állandó telephelyet érintő, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer beszámítás nélküli nem adóztatást eredményez, az adózó adóügyi illetősége szerinti tagállam előírja az adózó számára, hogy az állandó telephelynek betudható jövedelmet számítsa be az adóalapjába.

Amennyiben egy harmadik országban található állandó telephelyet érintő, hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer beszámítás nélküli nem adóztatást eredményez, az érintett tagállam előírja az adózó számára, hogy a harmadik országban található állandó telephelynek betudható jövedelmet számítsa be az adóalapjába.

(4) Amennyiben egy adózó által egy harmadik országban található kapcsolt vállalkozás felé teljesített kifizetés közvetlenül vagy közvetetten olyan kifizetéssel, ráfordítással vagy veszteséggel szemben kerül elszámolásra, mely egy hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer miatt két különböző, Unión kívüli adójogrendszerben levonható, az adózó adóügyi illetősége szerinti tagállam megtagadja az adózó számára a harmadik országban található kapcsolt vállalkozás felé teljesített kifizetésnek az adóalapból történő levonását, kivéve, ha az érintett harmadik országok valamelyike már megtagadta a két különböző jogrendszerben levonható kifizetés, ráfordítás vagy veszteség levonását.

(5) Amennyiben egy adózó által egy harmadik országban található kapcsolt vállalkozás felé teljesített levonható kifizetés beszámítása közvetlenül vagy közvetetten olyan kifizetéssel szemben kerül elszámolásra, melyet egy hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer miatt a kedvezményezett nem számít be az adóalapjába, az adózó adóügyi illetősége szerinti tagállam megtagadja az adózó számára a harmadik országban található kapcsolt vállalkozás felé teljesített kifizetésnek az adóalapból történő levonását, kivéve, ha az érintett harmadik országok valamelyike már megtagadta az adóalapba be nem számított kifizetés levonását.

(6) Amennyiben egy hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer legalább két érintett félnél forrásadó-kedvezményt eredményez egy pénzügyi eszköz áthelyezéséből származó kifizetés esetében, az adózó adóügyi illetősége szerinti tagállam az adott kifizetéssel kapcsolatos nettó adóköteles jövedelemmel arányosan korlátozza az ilyen adókedvezmény mértékét.

(7) Az (1)–(6) bekezdés alkalmazásában a „kifizető” azt a gazdálkodó szervezetet vagy állandó telephelyet jelenti, ahol a kifizetés, ráfordítás vagy veszteség keletkezik.”;

4. A II. fejezet a következő 9a. cikkel egészül ki:

„9a. cikk
Adóügyi illetőséggel kapcsolatos adókikerülési módszerek

Amennyiben egy, valamely tagállamban és egy harmadik országban egyaránt adóügyi illetőséggel rendelkező adózó kifizetése, ráfordítása vagy vesztesége az adott tagállam és a harmadik ország jogszabályainak megfelelően mindkét adójogrendszerben levonható az adóalapból, és az adott kifizetés, ráfordítás vagy veszteség az adózó adóügyi illetősége szerinti tagállamban a harmadik országban be nem számított adóköteles jövedelemmel szemben elszámolható, az adózó adóügyi illetősége szerinti tagállam megtagadja a kifizetés, ráfordítás vagy veszteség levonását, kivéve, ha ezt a harmadik ország már megtette.

2. cikk

(1) A tagállamok legkésőbb 2018. december 31-ig elfogadják és kihirdetik azokat a törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy ennek az irányelvnek megfeleljenek. E rendelkezések szövegét haladéktalanul megküldik a Bizottság számára.

A tagállamoknak e rendelkezéseket 2019. január 1-jétől kell alkalmazniuk.

Amikor a tagállamok elfogadják ezeket a rendelkezéseket, azokban hivatkozni kell erre az irányelvre, vagy azokhoz hivatalos kihirdetésük alkalmával ilyen hivatkozást kell fűzni. A hivatkozás módját a tagállamok határozzák meg.

(2) A tagállamok közlik a Bizottsággal nemzeti joguk azon főbb rendelkezéseinek szövegét, amelyeket az ezen irányelv által szabályozott területen fogadnak el.

3. cikk

Ez a rendelet az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* való kihirdetését követő huszadik napon lép hatályba.

4. cikk

Ennek az irányelvnek a tagállamok a címzettjei.

Kelt Strasbourgban, -án/-én.

a Tanács részéről
az elnök