EURÓPAI
BIZOTTSÁG

Brüsszel, 2020.8.19.
COM(2020) 383 final

A BIZOTTSÁG JELENTÉSE AZ EURÓPAI PARLAMENTNEK ÉS A TANÁCSNAK

az (EU) 2016/1164 tanácsi irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó diszkrepanciák tekintetében történő módosításáról szóló 2017. május 29-i (EU) 2017/952 tanácsi irányelvvel módosított 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv végrehajtásáról

1. Bevezetés

Az (EU) 2016/1164 tanácsi irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó diszkrepanciák tekintetében történő módosításáról szóló 2017. május 29-i (EU) 2017/952 tanácsi irányelvvel[1] módosított 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv[2] (a továbbiakban: ATAD irányelv) bizonyos, minden tagállam társasági jövedelemadózási jogszabályaiba belefoglalandó minimumszabályok megállapításával az agresszív adótervezés leggyakoribb formáinak kezelését célzó intézkedéseket határoz meg.

Az ATAD irányelv minimális védelmi szintet biztosít minden tagállam adóalapjának, egységes és következetes megközelítést nyújt az adóelkerülés ellen az egységes piacon, valamint biztosítja a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD)/G20 adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás (BEPS) elleni projektje keretében tett egyes javaslatok összehangolt uniós megvalósítását. Az ATAD irányelv öt különböző területen határoz meg intézkedéseket, melyeket a tagállamok kötelesek végrehajtani: kamatlevonás-korlátozási szabály, a tőkekivonás megadóztatása, az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabály („CFC"), a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra vonatkozó szabály és a visszaélés elleni általános szabály („GAAR").

1.1. Átültetési határidők

Az ATAD irányelv átültetési határidőkkel kapcsolatos főbb[3] követelményei:

Intézkedés	**Átültetés határideje**	**Jóváhagyási dátum**
Kamatlevonás-korlátozás, GAAR és CFC	2018. december 31.	2019. január 1.
A tőkekivonás megadóztatása, hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák (a fordított hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák kivételével)	2019. december 31.	2020. január 1.
Fordított hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák (harmadik országokkal)	2021. december 31.	2022. január 1.

1.2. A jelentés

Az ATAD irányelv 10. cikke értelmében a Bizottságnak 2020. augusztus 9-ig kell értékelnie az ATAD irányelv végrehajtását – különös tekintettel a kamatlevonás-korlátozási rendelkezésekre –, és jelentést tennie arról a Tanácsnak. A hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra vonatkozó rendelkezéseket ettől eltérően 2022. január 1-jéig kell értékelnie a Bizottságnak.

A jelen, az ATAD hatásának értékelésének első lépését képező jelentés áttekintést nyújt a korai alkalmazású ATAD-intézkedések (kamatlevonás-korlátozás, GAAR, CFC)

[1] HL L 144., 2017.6.7, 1. o.
[2] HL L 193., 2016.7.19., 1. o.
[3] Az ATAD irányelv 11. cikkének (6) bekezdése bizonyos tagállamok esetében eltérést biztosít a kamatlevonás-korlátozás alól (további részletekért lásd a 2.1. szakaszt); A 11. cikk (4) bekezdése Észtország esetében eltérést biztosít a tőkekivonás megadóztatására vonatkozó szabályok alól

tagállamokban történő megvalósításáról[4]. A következő lépés az ATAD-intézkedésekkel kapcsolatos átfogó értékelő jelentés elkészítése, mely az e jelentésben nem szereplő ATAD-intézkedések megvalósításának áttekintését is magában foglalja.

2. Az intézkedések, valamint a tagállamok számára elérhető lehetőségek és megközelítések leírása

Az ATAD-intézkedések átültetésekor megengedett bizonyos mértékű, előírás szerinti opcionalitás. Ezenkívül, mivel a ATAD egy minimumkövetelményeket meghatározó irányelv, a tagállamoknak lehetőségük van arra is, hogy az ATAD irányelvet átültető nemzeti jogszabályaikban az irányelv szövegénél szigorúbb szabályokat alkalmazzanak, feltéve, hogy azok az intézkedések tiszteletben tartják a belső piac alapvető szabadságait. Ebben a szakaszban áttekintésre kerülnek olyan fontosabb esetek, amelyekben a tagállamok szigorúbb intézkedéseket írtak elő a nemzeti jogszabályaiban.

2.1. Kamatlevonás-korlátozási szabály

A kamatlevonás-korlátozási szabály (az ATAD irányelv 4. cikke) az adózók kamatfizetés, adózás, értékcsökkenési leírás és amortizáció előtti eredményének (EBITDA) 30 százalékára korlátozza az adózók nettó hitelfelvételi költségeinek levonhatóságát. A tagállamok továbbá célzott szabályokat is alkalmazhatnak a csoporton belüli idegen tőkével való finanszírozás ellen, különösen ami az alultőkésítési szabályokat illeti.

A tagállamok dönthetnek úgy, hogy a kamat levonhatóságát korlátozó szabályok alkalmazásakor a vállalatcsoport adott tagállamban található összes tagjának az összesített pozícióját veszik figyelembe, ideértve adott esetben a gazdálkodó szervezetenkénti külön adózást előíró adórendszer esetét is, és lehetővé tehetik a nyereségnek vagy a levonható kamatráfordításnak a csoport tagjai közötti átruházását.

Az ATAD irányelv értelmében a 4. cikk rendelkezéseitől eltérve azok a tagállamok, amelyekben 2016. augusztus 8-án olyan célzott nemzeti szintű szabályok vannak hatályban az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás kockázatának kiküszöbölésére, amelyek a 4. cikkben meghatározott kamatlevonás-korlátozási szabály érvényesítése céljából hasonlóan hatékonyan alkalmazhatóak, e célzott szabályaikat az OECD-tagok közötti, az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás elleni cselekvési terv 4. fellépésre vonatkozó minimumkövetelményről való megállapodásnak az OECD hivatalos honlapján való közzétételét követő első teljes pénzügyi év végéig, de legkésőbb 2024. január 1-jéig folytatólagosan alkalmazhatják. [5]

a) A nettó hitelfelvételi költségek EBITDA-hoz viszonyított levonhatósága

[4] Mivel az Egyesült Királyság jelenleg nem tagja az EU-nak, jelentés nem terjed ki az ATAD irányelv Egyesült Királyság általi megvalósítására. Az ATAD irányelv elfogadásakor az Egyesült Királyság még az EU részét képezte, és a kilépésükkel kapcsolatos átmeneti időszak végéig az ATAD irányelv rendelkezései érvényesek maradnak az Egyesült Királyságban.

[5] További információkért lásd a 4.3. szakaszt.

A tagállamok, amennyiben úgy kívánják, a 30 %-os aránynál alacsonyabb korlátot is meghatározhatnak.

b) A minimum mentesítési szabály, azaz a nettó hitelfelvételi költségek adott összeghatárig való teljes levonhatóságának alkalmazása

A szabályok adminisztratív és megfelelőségi terheinek a hatékonyság jelentős mértékű csökkenése nélkül történő enyhítése érdekében a 4. cikk engedélyezi a tagállamok számára a minimum mentesítési szabály alkalmazását. A minimum mentesítési szabály a levonható nettó hitelfelvételi költséget egy rögzített, akár 3 millió EUR-ig terjedő összeghatárban határozhatja meg, az EBITDA-arányon alapuló levonhatósági korláttól függetlenül. A tagállamoknak lehetősége van a rögzített összeghatár csökkentésére a nemzeti szinten előírt adóalap fokozottabb védelme érdekében.

c) Levonhatóság különálló gazdálkodó szervezetek esetén

Mivel elvben az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás jellemzően a kapcsolt vállalkozások közötti túlzott mértékű kamatfizetés révén valósul meg, a 4. cikk lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kizárják a különálló gazdálkodó szervezeteket (azaz azokat a gazdálkodó szervezeteket, amelyek nem tartoznak a transzferárazási szabályok hatálya alá) a kamatlevonás-korlátozási szabály hatálya alól, tekintettel az adókikerülés esetükben korlátozott mértékű kockázatára.

d) Hitelfelvételi költségek olyan hitelek esetében, amelyek megkötésére 2016. június 17. előtt került sor

Az ATAD irányelv kamatlevonás-korlátozási szabályának átültetését elősegítendő a 4. cikk engedélyezi a tagállamok számára olyan átmeneti szabályok meghatározását, amelyek a meglévő hitelekre terjednének ki, de csak olyan mértékben, amilyen mértékben a hitelfeltételek a későbbiekben nem módosulnak. Egy későbbi módosítás esetében tehát az átmeneti szabály nem lenne alkalmazható a hitel összegének növekedésére vagy futamidejének meghosszabbodására, hanem a hitel eredeti feltételeire lenne korlátozva.

e) Az Európai Unión belüli, hosszú távú állami infrastrukturális projektek céljából megkötött hitelek utáni nettó hitelfelvételi költségek

Mivel a hosszú távú állami infrastrukturális projektekkel kapcsolatos finanszírozási megoldások esetében nem áll fenn, vagy alacsony szintű az adóalap-eróziók vagy a nyereségátcsoportosítások kockázata, a tagállamok kizárhatják a 4. cikk kamatlevonás-korlátozási szabályainak hatálya alól az olyan hitelek utáni nettó hitelfelvételi költségeket, amely hitelek felhasználására ilyen projektekkel kapcsolatban kerül sor. E lehetőség igénybevételéhez a projekt üzemeltetőjének, a hitelfelvételi költségeknek, az eszközöknek és a jövedelemnek egyaránt uniós illetőségűnek kell lennie.

f) Fokozott levonhatóság a pénzügyi beszámoló készítésekor összevont alapon kezelendő vállalatcsoportba tartozó adózók esetében

f.1. az ATAD 4. cikke (5) bekezdésének a) pontja szerinti „sajáttőke-alapú mentességi rendelkezés” vagy

f.2. az ATAD 4. cikke (5) bekezdésének b) pontja szerinti „csoportrátára” vonatkozó rendelkezés alapján.

Ha az adózó összevont pénzügyi beszámolókat készítő csoport részét képezi, a csoport egészének világszintű adósságállományát figyelembe lehet venni annak megállapításakor, hogy feljogosítható-e az adózó nagyobb összegű nettó hitelfelvételi költségek levonására. E tekintetben a tagállam biztosíthatja az adózó számára a jogot, hogy az alábbi két megközelítés egyikét alkalmazza.

Az első megközelítés esetében a tagállamok megállapíthatnak egy sajáttőke-alapú mentességi rendelkezésre vonatkozó szabályokat, melynek értelmében a kamatlevonás-korlátozási szabály nem alkalmazandó, ha az adózó bizonyítani tudja, hogy a saját tőkéjének a teljes eszközállományhoz viszonyított aránya nagyjából megegyezik a csoportra vetített, ennek megfelelő aránnyal, vagy meghaladja azt.

A második megközelítés esetén a tagállamok engedélyezhetik az adózók számára a nagyobb összegű nettó hitelfelvételi költségek levonását a csoport egészének harmadik felekkel szembeni világszintű adósságállománya alapján.

g) A tagállamok szabadon választhatnak az alábbi szabályozási lehetőségek közül:

g.1. a nettó hitelfelvétel költségek azon részének elhatárolása – időbeli korlátozás nélkül –, amely rész a tárgyévi adómegállapítási időszakban nem vonható le;

g.2. a nettó hitelfelvétel költségek azon részének elhatárolása – időbeli korlátozás nélkül –, illetve visszamenőleges elhatárolása – legfeljebb három évre –, amely rész a tárgyévi adómegállapítási időszakban nem vonható le; vagy

g.3. a nettó hitelfelvétel költségek azon részének elhatárolása – időbeli korlátozás nélkül –, amely rész a tárgyévi adómegállapítási időszakban nem vonható le, valamint az olyan, a levonható kamatráfordítást el nem érő kamatráfordítás elhatárolása – legfeljebb öt évig –, amely a tárgyévi adómegállapítási időszakban nem vonható le.

Az adózók nyereségességének ingadozását kezelendő a tagállamok engedélyezhetik a le nem vont hitelfelvételi költségek vagy levonható kamatráfordítások elhatárolását, illetve visszamenőleges elhatárolását. A magasabb szintű védelem biztosítása érdekében a tagállamok határidőkhöz köthetik ezt az elhatárolást, illetve visszamenőleges elhatárolást.

h) A pénzügyi intézményekkel kapcsolatos álláspont

Bár általánosan elfogadott nézet, hogy a pénzügyi vállalkozásokra, azaz a pénzügyi intézményekre és a biztosítókra szintén alkalmazni kellene a kamatok levonhatóságának korlátozását, az is elismert tény, hogy e két ágazat olyan különleges jellemzőkkel rendelkezik, amelyek testre szabottabb megközelítést tesznek szükségessé. Mivel az ezen a téren folytatott megbeszélések nem voltak kellően meggyőzőek nemzetközi és európai uniós viszonylatban, a pénzügyi és biztosítási ágazatban a konkrét szabályok meghatározása nem

volt lehetséges. Ezért a tagállamok dönthetnek úgy, hogy kizárnak bizonyos, uniós szinten szabályozott pénzügyi vállalkozásokat a 4. cikk hatálya alól.

2.2. Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabály

Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabály (az ATAD irányelv 7. és 8. cikke) az alacsony adót fizető ellenőrzött leányvállalatok vagy állandó telephelyek jövedelmét az anyavállalatnak vagy székhelynek tudja be. Az anyavállalatnak vagy székhelynek adókötelezettsége keletkezik a szóban forgó jövedelem után az adóügyi illetősége szerinti államban, amennyiben az ellenőrzött gazdálkodó szervezet/állandó telephely által a jövedelme után ténylegesen megfizetett társasági adó összege kisebb, mint az a különbözet, amellyel a belföldi gazdálkodó szervezetnek/állandó telephelynek azonos nyereség után a belföldi adózó/anyavállalat tagállamában fizetendő társasági adó meghaladja a belföldi gazdálkodó szervezet/állandó telephely által a forrás szerinti államban ténylegesen megfizetett társasági adót.

a) *Egyes jövedelemtípusokra (a 7. cikk (2) bekezdésének a) pontja) vagy a leányvállalathoz/állandó telephelyhez mesterségesen irányított jövedelemre (a 7. cikk (2) bekezdésének b) pontja) irányuló adóztatás*

A tagállamok választhatnak a bizonyos jövedelemtípusokra irányuló és a leányvállalathoz mesterségesen irányított jövedelemre korlátozódó, ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok közül.

Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok „A. opciója” meghatározza, hogy az ellenőrzött külföldi társaság fel nem osztott passzív jövedelmének bizonyos előre meghatározott kategóriái (pl. osztalék, kamatok, jogdíjak és pénzügyi tevékenységekből származó jövedelem) az adózónak (anyavállalatnak/székhelynek) tudhatók be. Az „A. opció” alkalmazása esetén a beszámítandó jövedelmet az adózó adóügyi illetősége, illetve elhelyezkedése szerinti tagállam szabályainak megfelelően és az adózónak az ellenőrzött külföldi társaságban fennálló tulajdoni részesedése arányában kell kiszámítani.

A „B. opció” esetén az ellenőrzött külföldi társaság olyan, nem valódi jogügyletekből származó fel nem osztott jövedelme, amelyek elsődleges célja adóelőny szerzése, az adózónak (anyavállalatnak/székhelynek) tudható be. Az ellenőrzött külföldi társaságnak betudható jövedelem kiszámítása a szokásos piaci ár elve alapján történik.

b) *Az „A. opció” esetén a tagállamok kiterjeszthetik a gazdaságitartalom-alapú mentességi rendelkezést az EGT-megállapodásban nem részes harmadik országban található ellenőrzött külföldi társaságokra.*

Az alapvető uniós szabadságok tiszteletben tartása érdekében a cikk gazdasági tartalomtól függő kivételt biztosít, amely az Unión (és az EGT-n) belül olyan esetekre korlátozná a szabályok hatását, amikor az ellenőrzött külföldi vállalkozás nem végez jelentős gazdasági tevékenységet. A tagállamok ezt a kivételszabályt harmadik országokra is kiterjeszthetik.

c) *Az „A. opció” alkalmazása esetén a tagállamok választhatják azt a lehetőséget, hogy nem kezelnek ellenőrzött külföldi társaságként egy gazdálkodó szervezetet/állandó telephelyet,*

amennyiben a jövedelmének legfeljebb az egyharmada tartozik bizonyos, előre meghatározott kategóriákba.

Az adminisztratív terhek és a jogszabály-megfelelési költségek korlátozása érdekében a tagállamok mentességet biztosíthatnak egyes alacsony nyereséget termelő, illetve alacsony haszonkulccsal dolgozó gazdálkodó szervezetek számára, amelyek alacsonyabb kockázatot jelentenek az adókikerülés szempontjából.

d) *Az „A. opció" alkalmazása esetén a tagállamok választhatják azt a lehetőséget, hogy nem kezelnek ellenőrzött külföldi társaságként egy pénzügyi vállalkozást, amennyiben a gazdálkodó szervezet előre meghatározott kategóriákból származó jövedelmének legfeljebb az egyharmada származik az adózóval vagy annak kapcsolt vállalkozásaival folytatott ügyletekből.*

Az adminisztratív terhek és a jogszabály-megfelelési költségek korlátozása érdekében a tagállamok választhatják azt a lehetőséget, hogy nem kezelnek bizonyos, uniós szinten szabályozott pénzügyi vállalkozásokat ellenőrzött külföldi társaságként, amennyiben a gazdálkodó szervezet előre meghatározott kategóriákból származó jövedelmének legfeljebb az egyharmada származik az adózóval vagy annak kapcsolt vállalkozásaival folytatott ügyletekből. Ennek oka, hogy az ilyen vállalkozások alacsonyabb adóelkerülési kockázatot jelentenek.

e) *A „B. opció" alkalmazása esetén a tagállamok kizárhatják a szabályok hatálya alól azt a gazdálkodó szervezetet, illetve állandó telephelyet,*
   - e.1. *amelynek számviteli nyeresége nem haladja meg a 750 000 EUR összeghatárt, nem kereskedésből származó nyeresége pedig nem haladja meg a 75 000 EUR összeghatárt; vagy*
   - e.2. *amelynek számviteli nyeresége nem haladja meg az adott adómegállapítási időszakra elszámolt működési költségek 10 százalékát.*

Az adminisztratív terhek és a jogszabály-megfelelési költségek korlátozása érdekében a tagállamok mentességet biztosíthatnak egyes alacsony nyereséget termelő, illetve alacsony haszonkulccsal dolgozó gazdálkodó szervezetek számára, amelyek alacsonyabb kockázatot jelentenek az adókikerülés szempontjából.

f) *Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabály szélesebb körű meghatározása*

A tagállamok alkalmazhatnak a 7. cikkben leírtaknál szélesebb megközelítést is az ellenőrzött külföldi társaságok meghatározásakor, például az ellenőrző részesedés küszöbértékének csökkentésével vagy magasabb felső határ alkalmazásával a társasági adó ténylegesen megfizetett összegének és annak az összegnek az összevetésénél, amelyet az adófizető tagállamában kellett volna társasági adó címén megfizetni.

g) *Fehér-, szürke- és feketelisták*

A tagállamok az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok nemzeti jogukba való átültetése során bizonyos, az ATAD irányelvben rögzített kritériumok – köztük esetleg a

társasági adó mértéke – alapján fehér-, szürke-, illetve feketelistákat vezethetnek a harmadik országokról, vagy ilyen alapon fehérlistát vezetnek a tagállamokról.

2.3. Visszaélés elleni általános szabály

A visszaélés elleni általános szabály (az ATAD irányelv 6. cikke) az olyan, visszaélésszerű adózási gyakorlatok kezelésére irányulnak, amelyekre még nem vonatkoznak célzott rendelkezések, és nem érinti a kifejezetten a visszaélések ellen irányuló szabályok alkalmazhatóságát. Az ATAD irányelv értelmében a visszaélés elleni általános szabályokat a nem valódi jogügyletek esetében kell alkalmazni, mivel az adózónak jogában áll a kereskedelmi tevékenységéhez az adózási szempontból legmegfelelőbb struktúrát választani. Egy ügylet valós vagy nem valós voltának megállapításához a tagállamok minden érvényes gazdasági indokot figyelembe vehetnek, többek között a pénzügyi tevékenységeket is.

2.4. A tőkekivonás megadóztatása

A tőkekivonás megadóztatása (az ATAD irányelv 5. cikke) biztosítja, hogy amennyiben egy adózó valamely tagállamon kívülre helyezi eszközeit vagy adóügyi illetőségét, a szóban forgó állam megadóztathassa a területén keletkezett tőkenyereségek gazdasági értékét még akkor is, ha a tőkekivonás időpontjában még nem realizálták az említett nyereséget. A nyereség kiszámítása az áthelyezett eszközök kivonáskor fennálló piaci értéke alapján (a szokásos piaci ár elve alapján) történik.

Az Európai Unión belül meg kell vizsgálni a tőkekivonás megadóztatásának alkalmazását, és be kell mutatni az uniós jognak való megfelelés feltételeit. Ezekben az esetekben az adózók számára biztosítani kell azt a jogot, hogy a megállapított tőkekivonási adó összegét vagy azonnal megfizessék, vagy halasztást kérjenek az adó összegének megfizetésére, és adott számú év során részletfizetés formájában rendezzék azt. Ha bizonyíthatóan és ténylegesen fennáll a behajthatatlanná válás kockázata, a tagállamok kamatot számíthatnak fel a halasztott adókötelezettségekre, és megkövetelhetik az adózótól, hogy a halasztott fizetés feltételeként nyújtson garanciát.

2.5. A hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra vonatkozó szabály

A hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra vonatkozó szabály (az ATAD irányelvnek a módosító irányelv által bevezetett 9., 9a. és 9b. cikke) semlegesíti az ilyen hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszereket. A hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák az adórendszerek közötti eltérések, melyek kihasználásával az alábbiakat lehet elérni: i. az adóztatás kettős elmaradása; ii. kettős levonás; iii. beszámítás nélküli levonás és iv. beszámítás nélküli adómentesség. Ezek a diszkrepanciák adóalap-erózióhoz vezethetnek.

Az ATAD irányelv az uniós tagállamok és a harmadik országok között felmerülő, hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákat ellensúlyozó szabályokat állapít meg, beleértve az importált diszkrepanciákat, a fordított hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákat és az adóügyi illetőséggel kapcsolatos diszkrepanciákat.

Az ATAD irányelv 2022. december 31-ig bizonyos körülmények fennállása esetén engedélyez bizonyos mértékű opcionalitást a kifizető adójogrendszerében való levonás megtagadása, valamint bizonyos, valamely pénzügyi eszköz alapján egy kapcsolt vállalkozás részére teljesített kamatfizetés kapcsán keletkező, hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák kizárása tekintetében.

3. A végrehajtás áttekintése

Ez a szakasz áttekintést nyújt arról, hogyan hajtották végre a tagállamok az ATAD irányelv különböző intézkedéseit a kivételek, az opciók és a különböző megközelítések alapján. A jelen szakaszban alkalmazott formátumok és hivatkozások a 2. szakasz szerkezetét követik.[6]

3.1. Kamatlevonás-korlátozási szabály

Hivatkozás		
2.1.a)	Az EBITDA 30 %-a	Az EBITDA 30 %-ánál alacsonyabb
	22	1
2.1.b)	3 millió EUR	3 millió EUR alatt
	16	6
2.1.c)	A különálló gazdálkodó szervezetek mentességet élveznek	A különálló gazdálkodó szervezetek nem élveznek mentességet
	9	18
2.1.d)	A 2016. június 17. előtt megkötött hitelek kizárva	A 2016. június 17. előtt megkötött hitelek nincsenek kizárva
	9	18
2.1.e)	Az állami infrastrukturális projektekhez kapcsolódó hitelek kizárva	Az állami infrastrukturális projektekhez kapcsolódó hitelek nincsenek kizárva
	16	11
2.1.f)	A sajáttőke-alapú mentesség elérhető	A csoportrátaszabály elérhető
	8	6
2.1.g)	G.1. opció időbeli korlátozással vagy anélkül	G.3. opció
	20	1
2.1.h)	Pénzügyi vállalkozások kizárva	Pénzügyi vállalkozások nincsenek kizárva
	17	10

[6] A különböző opciókat választó tagállamok táblázatban megadott számának összege nem feltétlenül adja ki a 27-et, mivel egyes tagállamok még nem ültették át az ATAD irányelv valamennyi intézkedését. Mi több, még a nemzeti végrehajtási intézkedések Bizottság általi értékelése is folyamatban van.

3.2. Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabály

Hivatkozás				
2.2.a)	Az „A. lehetőség” alkalmazása		A „B. lehetőség” alkalmazása	
	16		10	
2.2.b)	A gazdaságitartalom-alapú mentességi rendelkezés harmadik országokra kiterjesztve		A gazdaságitartalom-alapú mentességi rendelkezés nincs kiterjesztve harmadik országokra	
	10		5	
2.2.c)	A jövedelem legfeljebb egyharmadára vonatkozó mentességi rendelkezés végrehajtva		A jövedelem legfeljebb egyharmadára vonatkozó mentességi rendelkezés nincs végrehajtva	
	12		3	
2.2.d)	A pénzügyi vállalkozásokra érvényes, a jövedelem legfeljebb egyharmadára vonatkozó mentességi rendelkezés végrehajtva		A pénzügyi vállalkozásokra érvényes, a jövedelem legfeljebb egyharmadára vonatkozó mentességi rendelkezés nincs végrehajtva	
	5		10	
2.2.e)	Az egyes alacsony számviteli nyereséget termelő, illetve alacsony haszonkulccsal dolgozó gazdálkodó szervezetekre vonatkozó mentességi rendelkezés megállapítva		Az egyes alacsony számviteli nyereséget termelő és alacsony haszonkulccsal dolgozó gazdálkodó szervezetekre vonatkozó mentességi rendelkezés nincs megállapítva	
	7		3	
2.2.f)	Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabály szélesebb körű meghatározásának alkalmazása		Nem az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabály szélesebb körű meghatározásának alkalmazása	
	17		10	
2.2.g)	Fehérlista	Feketelista	Fehér- és feketelista	Nincs fehér-, szürke- vagy feketelista
	1	7	1	18

3.3. GAAR

Nincs olyan, a tagállamok számára elérhető opció vagy a tagállamok által a visszaélés elleni általános szabályok átültetésekor alkalmazott megközelítés, amelynek szerepelnie kell ebben a szakaszban.

3.4. A tőkekivonás megadóztatása

Az 1.2. szakaszban említettek szerint a tőkekivonás megadóztatásának a tagállamokban történő megvalósításáról szóló áttekintés az ATAD irányelv értékelő jelentésében fog szerepelni.

3.5. A hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra vonatkozó szabály

Az 1.2. szakaszban említettek szerint a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákkal kapcsolatos szabálynak a tagállamokban történő megvalósításáról szóló áttekintés az ATAD irányelv értékelő jelentésében fog szerepelni.

4. Az ATAD irányelv tagállamok általi átültetésének teljessége és megfelelősége

4.1. A Bizottság által előírt, az ATAD irányelv tagállamok általi kellő időben történő és megfelelő megvalósítását biztosító intézkedések

A 2016. évi „A Bizottság közleménye – Uniós jog: jobb eredmények elérése a jobb alkalmazás révén”[7] című bizottsági közleményben bejelentetteknek megfelelően a Bizottság különféle lépéseket tesz az uniós jog tagállamok általi megfelelő alkalmazása érdekében. Ezek az intézkedések a következőket foglalják magukban: i. tagállamokkal folytatott párbeszéd és segítségnyújtás a kapacitásépítésben, valamint ii. hivatalos kötelezettségszegési eljárás indítása az uniós jogszabályok megsértése esetén. A Bizottság mindkét típusú intézkedést az ATAD 1 irányelv tagállamok általi megfelelő megvalósításának biztosítása érdekében hozta meg. A Bizottságnak **két lépésben** kell megvizsgálnia a bejelentéseket: i. a bejelentések **teljességét** és ii. a bejelentett intézkedések **irányelveknek való megfelelőségét** is ellenőrizni kell.

4.2. Az ATAD irányelv végrehajtási határideje előtt meghozott „kapacitásépítési” intézkedések

A Bizottság 2018-ban szemináriumot tartott a tagállamok küldöttei számára, melyen megvitatásra kerültek a végrehajtási jogszabályok szövegezése során felmerült a jogi kérdések. A szeminárium keretében a Bizottság szakértői megtárgyalták a tagállamok által előzetesen benyújtott kérdéseket.

4.3. Átültetési ellenőrzések és a nemzeti végrehajtási intézkedések be nem jelentése vagy az ATAD irányelv nem megfelelő átültetése miatt indított kötelezettségszegési eljárások

A tagállamok kötelesek az irányelvben meghatározott határidőkön belül bejelenteni a nemzeti végrehajtási intézkedéseket (ez a határidő 2018. december 31. a következő három intézkedés esetében: kamatlevonás-korlátozás, visszaélés elleni általános szabály [GAAR] és ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabály [CFC]).

A végrehajtási intézkedések bejelentésének elmulasztása esetén a Bizottság hivatalból kötelezettségszegési eljárást indít a szükséges intézkedések közlésének elmulasztása miatt (röviddel a vonatkozó irányelvekben meghatározott bejelentési határidők lejárta után).

[7] HL C 18., 2017.1.19., 10. o.

Összesen tizenkét ilyen eljárás került megindításra (2019 januárjában tíz[8], majd további kettő 2019 júliusában[9]).

Jelenleg még négy tagállam nem tett teljes mértékben eleget az átültető intézkedések elfogadására és bejelentésére vonatkozó kötelezettségeinek.[10] Nyolc kötelezettségszegési eljárás a tagállamok megfelelésének köszönhetően lezárásra került.[11]

A Bizottság kötelezettségszegési eljárást indított továbbá a tőkekivonás megadóztatásával[12] és a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákkal[13] kapcsolatos, 2019. december 31-ig átültetendő rendelkezések nemzeti végrehajtási intézkedéseinek bejelentését elmulasztó tagállamok ellen.

[8] Az alábbi tagállamok kaptak felszólító levelet: Belgium, a Cseh Köztársaság, Dánia, Görögország, Spanyolország, Franciaország, Lettország, Portugália és az Egyesült Királyság; ezt 2019. júliusában egy Dániához címzett, indokolással ellátott vélemény követte (lásd az Európai Bizottság 2019. július 25-i, INF/19/4251. számú sajtóközleményének 13. szakaszát https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/inf_19_4251).

[9] Ausztria és Írország felszólító levelet kapott. Mindkét eljárás az ATAD irányelv 4. cikkére (kamatlevonás-korlátozási intézkedés) vonatkozó nemzeti végrehajtási intézkedések bejelentésének elmulasztásával kapcsolatos, és mindkettőt indokolással ellátott vélemény követte 2019 novemberében (lásd az Európai Bizottság 2019. november 27-i, INF/19/6304. számú sajtóközleményének 8. szakaszát https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/inf_19_6304). Mindkét állam elmulasztotta az intézkedések bejelentését, annak ellenére, hogy az ATAD irányelvet megelőző kamatlevonás-korlátozási rendelkezéseiket a Bizottság nem minősítette „hasonlóan hatékonynak”, lásd: „A Bizottság közleménye – Az adókikerülés elleni irányelv 4. cikkében foglaltak érvényesítése céljából hasonlóan hatékonyan alkalmazhatónak tekintett intézkedések”, HL C 441., 2018.12.7., 1. o.

[10] Ausztria, Dánia, Spanyolország és Írország.

[11] A Belgium, Csehország, Görögország, Franciaország, Ciprus, Portugália és az Egyesült Királyság ellen indított eljárás 2019 júliusában (lásd az Európai Bizottság 2019. július 25-i, INF/19/4251. számú sajtóközleményének 13. szakaszát https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/inf_19_4251), a Lettország ellen indított eljárás pedig 2019 októberében került lezárásra (a döntést nem kísérte sajtóközlemény).

[12] Az alábbi tagállamok kaptak felszólító levelet: Németország, Görögország, Spanyolország, Lettország, Portugália és Románia.

[13] Az alábbi tagállamok kaptak felszólító levelet: Németország, Görögország, Spanyolország, Ciprus, Lettország, Lengyelország és Románia.

4.4. Az átültetési ellenőrzésekkel kapcsolatos jelenlegi helyzet

ATAD-átültetési ellenőrzések táblázata – A jelenlegi helyzet – 2020. augusztus[14]:

ATAD irányelv:	**Kamatlevonás-korlátozás, GAAR és CFC**		**A tőkekivonás megadóztatása**		**Hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák** (első határidő)	
Tagállam	*Teljességi ellenőrzések*	*Megfelelőségi ellenőrzések*	*Teljességi ellenőrzések*	*Megfelelőségi ellenőrzések*	*Teljességi ellenőrzések*	*Megfelelőségi ellenőrzések*
Belgium	OK	INFR				
Bulgária	OK					
Cseh Köztársaság	OK					
Dánia	INFR					
Németország			INFR		INFR	
Észtország	OK					
Írország	INFR					
Görögország	OK	OK	INFR		INFR	
Spanyolország	INFR		INFR		INFR	
Franciaország	OK	OK				
Horvátország						
Olaszország	OK					
Ciprus	OK				INFR	
Lettország	OK	OK	INFR		INFR	
Litvánia	OK	OK				
Luxemburg	OK	INFR				
Magyarország						
Málta	OK	OK				
Hollandia						
Ausztria	INFR		OK	OK		
Lengyelország	OK	OK			INFR	
Portugália	OK	INFR	INFR			
Románia	OK		INFR		OK	OK
Szlovénia	OK	OK				
Szlovákia	OK	OK				
Finnország	OK	OK	OK	OK		
Svédország	OK	OK	OK	OK		

5. Jövőbeni feladatok

Bár a jelen, az ATAD hatása értékelésének első lépését képező jelentés áttekintést nyújt a korai alkalmazású ATAD-intézkedések tagállamokban történő megvalósításáról, a tervek szerint egy átfogó értékelő jelentés is közzétételre kerül az ATAD-intézkedések vonatkozásában, lehetőleg 2022. január 1-jéig. Az átfogó értékelő jelentés elkészítésének ideje azonban bizonyos mértékben függ az ATAD irányelvnek a társasági adóelkerülési gyakorlatok megelőzésével kapcsolatos uniós vagy más nemzetközi fejlemények miatti felülvizsgálatának szükségességétől is.

[14] A táblázatban használt rövidítések magyarázata: „OK” – a teljességi/megfelelőségi ellenőrzés elvégzésre került; „INFR”: Folyamatban lévő kötelezettségszegési eljárás; üres cella – folyamatban lévő értékelés.