



Az Európai Unió
Tanácsa

Brüsszel, 2017. február 17.
(OR. en)

6333/17

**Intézményközi referenciaszám:
2016/0339 (CNS)**

**FISC 46
ECOFIN 95**

FELJEGYZÉS

Küldi:	a Tanács Főtitkársága
Címzett:	a Tanács
Előző dok. sz.:	6076/17 FISC 35 ECOFIN 76
Biz. dok. sz.:	13733/16 FISC 173 + ADD 1
Tárgy:	Javaslat – A Tanács irányelve az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó diszkrepanciák tekintetében történő módosításáról – Elnökségi kompromisszum

Mellékelten továbbítjuk a delegációknak a fenti bizottsági javaslatra vonatkozó elnökségi kompromisszumot, a Coreper 2017. február 15-i ülésén folytatott megbeszéléseket követően kidolgozott formában.

Javaslat

A TANÁCS IRÁNYELVE

**az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó
diszkrepanciák 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 tervezetének nemzeti parlamentek részére való megküldését követően,

tekintettel az Európai Parlament véleményére,

tekintettel az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság véleményére,

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 következtetéseiben 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, az OECD adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással kapcsolatos következtetéseit követő intézkedésként, a Bizottság 2016. január 28-án előterjesztette adókikerülés elleni csomagját. A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló (EU) 2016/1164 tanácsi irányelvet¹ e csomag keretében fogadták el.
4. Az (EU) 2016/1164 irányelv keretrendszer biztosít a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákat kihasználó jogügyletek kezelésére.
5. Szabályokat kell megállapítani a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák lehető legátfogóbb módon történő semlegesítésére. Tekintettel arra, hogy az (EU) 2016/1164 irányelv kizárólag azokra a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákat kihasználó jogügyletekre terjed ki, amelyek a tagállamok társaságiadó-rendszerei közötti kölcsönhatásból erednek, az ECOFIN Tanács 2016. július 12-én 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 struktúrából adódó diszkrepanciákról 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 ajánlott szabályokkal, és azoknál nem kevésbé hatékonyak.

¹ HL L 193., 2016.7.19., 1. o.

6. Mivel ahogy többek között az (EU) 2016/1164 irányelv (13) preambulumbekzdése kifejti, igen fontos további erőfeszítéseket tenni az egyéb – mint például az állandó telephelyeket érintő – hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák ügyében, elengedhetetlen, hogy az említett irányelv hatálya a hibrid állandó telephelyből adódó diszkrepanciákra is kiterjedjen.
7. Egy olyan keretrendszer kialakítása érdekében, amely összhangban van az OECD hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákat kihasználó jogügyletekre vonatkozó BEPS-jelentésével és nem kevésbé hatékony az abban foglalt szabályoknál, alapvető fontosságú, hogy az (EU) 2016/1164 irányelv a hibrid átruházásokra és az importált diszkrepanciákra vonatkozóan is tartalmazzon szabályokat, valamint kiterjedjen a kettős levonást eredményező módszerek teljes skálájára, annak megakadályozása érdekében, hogy az adózók kihasználják a fennmaradó joghézagokat.
8. Mivel az (EU) 2016/1164 irányelv a tagállamok közötti, hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra vonatkozó szabályokat tartalmaz, helyénvaló, hogy kiegészüljön az olyan, harmadik országokat érintő hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra vonatkozó szabályokkal, amelyeknél legalább az egyik érintett fél a társasági adó hatálya alá tartozó adózó vagy – fordított hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák esetén – gazdálkodó szervezet egy uniós tagállamban, valamint az importált diszkrepanciákra vonatkozó szabályokkal is. Következésképpen, a 9. és a 9b. cikkben foglalt szabályoknak a valamely tagállamban társasági adó hatálya alá tartozó összes adózóra alkalmazandónak kell lenniük, ideértve a harmadik országokban adóügyi illetőséggel rendelkező gazdálkodó szervezetek állandó telephelyeit (vagy állandó telephelyként kezelt struktúráit) is. A 9a. cikknek minden olyan gazdálkodó szervezetre alkalmazandónak kell lennie, amelyet valamely tagállam adózás szempontjából átláthatóként kezel.
9. A hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra vonatkozó szabályoknak azokra az diszkrepanciával járó helyzetekre kell vonatkozniuk, amelyek kettős levonásból, a pénzügyi eszközök, a kifizetések vagy a gazdálkodó szervezetek eltérő jogi megítéléséből, illetve a kifizetések allokálásának különbségeiből adódnak. Mivel a hibrid struktúrák kettős levonáshoz vagy beszámítás nélküli levonáshoz vezethetnek, szabályokat kell meghatározni arra vonatkozóan, hogy az érintett tagállam – az adott esetnek megfelelően – vagy tagadja meg a kifizetés, ráfordítás vagy veszteség beszámítását, vagy pedig kötelezze az adózót arra, hogy a kifizetést számítsa be az adóalapjába. Mindazonáltal e szabályoknak csupán a levonható kifizetésekre kell vonatkozniuk, és nem befolyásolhatják az adórendszerek általános jellemzőit, függetlenül attól, hogy klasszikus vagy beszámításos rendszerről van-e szó.

10. Állandó telephelyből adódó diszkrepanciáról akkor beszélhetünk, ha az állandó telephely szerinti, illetve a székhely szerinti adójogrendszer eltérő szabályokat alkalmaz a bevételek és kiadások ugyanazon szervezet különböző részei közötti felosztására, és ez diszkrepanciához vezet az adófizetési kötelezettség tekintetében. Ide tartoznak azok az esetek is, amikor az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia annak következtében merül fel, hogy az állandó telephelyet az állandó telephely szerinti adójogrendszer jogszabályai értelmében nem veszik figyelembe önálló adóalanyként. Ezek az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepanciák kettős levonáshoz vagy beszámítás nélküli levonáshoz vezethetnek, ezért ki kell őket küszöbölni. Önálló adóalanyként figyelembe nem vett állandó telephely esetén az adózó illetősége szerinti tagállamnak be kell számítania azt a jövedelmet, amely máskülönben az állandó telephelynél lenne elszámolandó.
11. Az ezen irányelv alapján végrehajtandó esetleges kiigazítások elvileg nem befolyásolhatják az adóztatási jog adójogrendszerek közötti megosztását, amennyiben arról kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben rendelkeztek.
12. Az arányosság biztosítása szempontjából fontos, hogy az irányelv csak azokkal az esetekkel foglalkozzon, amelyeknél a hibrid struktúrákból adódó diszkrepancia kihasználásával megvalósuló adóelkerülés jelentős kockázata áll fenn. Ezért azokat a diszkrepanciákat kell figyelembe venni, amelyekre a székhely és az állandó telephely közötti, az ugyanazon vállalkozás két vagy több állandó telephelye közötti, az adózó és kapcsolt vállalkozásai közötti, illetve kapcsolt vállalkozások közötti műveletek, vagy az adózók részvételével létrehozott strukturált jogügyletek adnak lehetőséget.
13. Azokat az diszkrepanciákat, amelyek mindenekelőtt a gazdálkodó szervezetek hibriditásával függenek össze, csak abban az esetben kell ebben az irányelvben figyelembe venni, 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. Az összehangoltan eljáró személyek tulajdonjogát vagy egyéb jogait e kritérium vizsgálatokor együttesen kell figyelembe venni.

14. A „kapcsolt vállalkozás” fogalmának a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra vonatkozó szabályok alkalmazása céljára szolgáló 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.
15. Az irányelv hatályának a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák következő négy átfogó típusára kell kiterjednie: először is, az olyan hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra, amelyek valamely pénzügyi eszköz alapján teljesített kifizetések kapcsán jelentkeznek; másodsor, az olyan hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra, amelyek a valamely hibrid gazdálkodó szervezet vagy állandó telephely részére teljesített kifizetések allokálása tekintetében fennálló különbségek következményei (például önálló adóalanyként figyelembe nem vett állandó telephely részére teljesített kifizetésnél jelentkeznek); harmadszor, az olyan hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákra, amelyek egy hibrid gazdálkodó szervezet által a tulajdonosa részére teljesített kifizetések, illetve egy székhely és állandó telephely, vagy kettő vagy több állandó telephely közötti névleges kifizetések kapcsán jelentkeznek; végezetül pedig, az olyan, kettős levonást eredményező módszerekre, amelyek alkalmazására hibrid gazdálkodó szervezetek vagy állandó telephelyek által teljesített kifizetések vonatkozásában kerül sor.
16. Pénzügyi eszköz alapján teljesített kifizetések esetében akkor merülhet fel hibrid struktúrából adódó diszkrepancia, ha a pénzügyi eszköz eltérő jogi megítélése vagy az eszköz alapján teljesített kifizetések eltérő jogi megítélése teszi lehetővé az egyik adójogrendszerben való levonást a másik adójogrendszerben való beszámítás nélkül. Ha a kifizetés a jellege alapján a kettős adóztatás alóli mentességet élvez a kedvezményezett adójogrendszerében (például adómentesség, adómérték-csökkentés, illetve adójóváírás vagy adó-visszatérítés formájában), akkor úgy kell tekinteni, hogy hibrid struktúrából adódó diszkrepanciára ad módot olyan mértékben, amennyivel az adott összegre vonatkozó adófizetési kötelezettség csökken. Nem kell azonban úgy tekinteni, hogy a pénzügyi eszköz alapján teljesített kifizetés hibrid struktúrából adódó diszkrepanciára ad módot, amennyiben a kedvezményezett adójogrendszerében kapott adókedvezmény kizárólag a kedvezményezett adózási státuszának vagy annak köszönhető, hogy a pénzügyi eszköz birtoklása valamilyen speciális rendszer feltételeinek megfelelően történik.

- (16a) A hibrid pénzügyi eszközökre vonatkozó szabály és a bankok esetében előírt, a veszteségviselő képességre vonatkozó követelmények közötti kölcsönhatás nem szándékolt eredményeinek elkerülése érdekében, valamint az állami támogatásokra vonatkozó szabályok sérelme nélkül, a tagállamoknak lehetőséget kell biztosítani arra, hogy kizárják ezen irányelv hatálya alól azokat a vállalatcsoporton belüli eszközöket, amelyek kibocsátására kizárólag abból a célból került sor, hogy teljesüljenek a kibocsátó veszteségviselő képességére vonatkozó követelmények – nem pedig adókikerülés céljából.
17. Hibrid gazdálkodó szervezet vagy állandó telephely részére teljesített kifizetések esetén akkor merülhet fel hibrid struktúrából adódó diszkrepancia, ha az teszi lehetővé a beszámítás nélküli levonást, hogy a két adójogrendszerben eltérő szabályok vonatkoznak a kifizetésnek (hibrid gazdálkodó szervezet részére teljesített kifizetés esetén) a hibrid gazdálkodó szervezet és a tulajdonosa közötti, illetve (állandó telephely részére teljesített névleges kifizetés esetén) a székhely és az állandó telephely közötti, vagy két vagy több állandó telephely közötti felosztására. A hibrid struktúrából adódó diszkrepancia fogalom meghatározása csak akkor alkalmazható, ha az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia annak eredménye, hogy a két adójogrendszer jogszabályai értelmében eltérő szabályok vonatkoznak a kifizetések felosztására és a kifizetés nem olyan, hibrid struktúrából adódó diszkrepanciát eredményez, amely egyébként is lehetővé vált volna annak köszönhetően, hogy a kedvezményezett az adójogrendszerének jogszabályai értelmében adómentes státuszt élvez.
18. A hibrid struktúrából adódó diszkrepancia fogalom meghatározásának magában kell foglalnia azokat a helyzeteket is, amikor az önálló adóalanyként figyelembe nem vett állandó telephely részére teljesített kifizetés következtében válik lehetővé a beszámítás nélküli levonás. Az önálló adóalanyként figyelembe nem vett állandó telephely olyan struktúra, amelyet a gazdálkodó szervezet székhelye szerinti adójogrendszer szabályai értelmében úgy vesznek figyelembe, mint amely állandó telephelynek minősíthető, de a másik adójogrendszer szabályai értelmében nem veszik figyelembe állandó telephelyként. A hibrid struktúrából adódó diszkrepanciára vonatkozó szabályt azonban nem kell alkalmazni akkor, ha a diszkrepancia egyébként is lehetővé vált volna annak köszönhetően, hogy a kedvezményezett az adójogrendszerének jogszabályai értelmében adómentes státuszt élvez.

19. Hibrid gazdálkodó szervezet által a tulajdonosa részére teljesített kifizetés, illetve a székhely és az állandó telephely, vagy két vagy több állandó telephely közötti névleges kifizetés esetén akkor merülhet fel hibrid struktúrából adódó diszkrepancia, ha a beszámítás nélküli levonást az teszi lehetővé, hogy a névleges kifizetést a kedvezményezett adójogrendszerében nem számolják el. Ebben az esetben – vagyis amikor az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia a kifizetés vagy a névleges kifizetés fel nem osztásának a következménye – a kedvezményezett adójogrendszere az az adójogrendszer, amelyet a kifizető adójogrendszerének szabályai alapján úgy tekintenek mint amelybe a kifizetés (vagy névleges kifizetés) beérkezett. Csakúgy mint más, hibrid gazdálkodó szervezet vagy telephely bevonásával járó diszkrepanciák esetén, amikor beszámítás nélküli levonásra van lehetőség, nem beszélhetünk hibrid struktúrából adódó diszkrepanciáról abban az esetben, ha a kedvezményezett az adójogrendszerének jogszabályai értelmében mentesül az adófizetés alól. A hibrid struktúrából adódó diszkrepancia e kategóriája esetében azonban csak annyiban merülne fel adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia, amilyen mértékben a kifizető adójogrendszere engedélyezi a kifizetéssel vagy névleges kifizetéssel összefüggésben elérhető levonás kétszeresen beszámított jövedelemnek nem tekinthető összeggel szembeni elszámolását. Ha a kifizető adójogrendszere lehetővé teszi a levonás későbbi időszakra történő átvitelét, akkor az irányelv értelmében fennálló kiigazítási kötelezettség elhalasztható arra az időszakra, amelyben a levonást kétszeresen beszámított jövedelemnek nem tekinthető jövedelemmel szemben ténylegesen elszámolják a kifizető adójogrendszerében.
20. A hibrid struktúrából adódó diszkrepancia fogalom meghatározásának magában kell foglalnia a kétszeres levonást eredményező helyzeteket is, függetlenül attól, hogy a kétszeres levonásra kifizetések következtében, a nemzeti jogszabályok szerint kifizetésnek nem minősülő kiadások következtében, vagy pedig amortizáció vagy értékcsökkenés miatti veszteségek következtében került sor. Mindazonáltal, ugyanúgy mint a hibrid gazdálkodó szervezet általi – a kedvezményezett által nem elszámolt – kifizetések és névleges kifizetések esetében, a hibrid struktúrából adódó diszkrepancia csak annyiban merülhet fel, amilyen mértékben a kifizető adójogrendszere engedélyezi a levonás kétszeresen beszámított jövedelemnek nem tekinthető összeggel szembeni elszámolását. Ez azt jelenti, hogy ha a kifizető adójogrendszere lehetővé teszi a levonás későbbi időszakra történő átvitelét, akkor az irányelv értelmében fennálló kiigazítási kötelezettség elhalasztható arra az időszakra, amelyben a levonást kétszeresen beszámított jövedelemnek nem tekinthető jövedelemmel szemben ténylegesen elszámolják a kifizető adójogrendszerében.

21. Az adófizetési kötelezettségben jelentkező azon eltéréseknek, amelyek kizárólag a kifizetésnek tulajdonított érték tekintetében mutatkozó eltérések következtében merülnek fel – például transzferárazás alkalmazása miatt –, nem kell a hibrid struktúrából adódó diszkrepancia fogalmába tartozniuk. Továbbá, mivel az egyes adójogrendszerek különböző adómegállapítási időszakokat alkalmaznak, és különböző szabályokkal rendelkeznek annak meghatározására vonatkozóan, hogy a bevételek vagy kiadások mely időszakból származnak, vagy mely időszakban merültek fel, ezek az ütemezési különbségek nem kezelendők olyan tényezőként mint amelyek diszkrepanciát okoznak az adófizetési kötelezettség tekintetében. Mindazonáltal az olyan, pénzügyi eszköz alapján teljesített, levonható kifizetéseket, amelyeket észszerű időn belül várhatóan nem számítanak be jövedelemként, úgy kell kezelni, mint amelyek hibrid struktúrából adódó diszkrepanciához vezethetnek, amennyiben a pénzügyi eszköz eltérő jogi megítélése vagy az eszköz alapján teljesített kifizetések eltérő jogi megítélése teszi lehetővé a beszámítás nélküli levonást. Úgy kell tekinteni, hogy adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia merülhet fel, ha a pénzügyi eszköz alapján teljesített kifizetést észszerű időn belül nem számítják be jövedelemként. Ezt a kifizetést akkor kell úgy kezelni, mint amely észszerű időn belül jövedelemként beszámításra került, ha azt a kedvezményezett a kifizető adómegállapítási időszakának végét követő 12 hónapon belül beszámítja, illetve ha szokásos feltételek alapján így tekinthető. A tagállamok megkövetelhetik, hogy egy kifizetés egy adott időszakon belül beszámításra kerüljön, hogy megakadályozzák az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia fellépését és biztosítsák az adózási kontrollt.
22. A hibrid átruházások eltérő adóügyi megítéléseket eredményezhetnek, amennyiben egy adott pénzügyi eszköz átruházását célzó struktúra eredményeképpen az illető eszköz mögöttes hozamát úgy kezelték, mint ami legalább két, a jogügyletben részt vevő féltől származik. Ezekben az esetekben a hibrid átruházás keretében teljesített kifizetés a kifizető számára levonást eredményezhet, míg a kedvezményezett tekintetében a mögöttes eszköz hozamának minősülhet. Az eltérő adóügyi megítélés beszámítás nélküli levonáshoz vagy a mögöttes eszközre vonatkozó forrásadó utáni többlet-adójóváírás létrejöttéhez vezethet. Ezeket a diszkrepanciákat ezért meg kell szüntetni. Levonás nélküli beszámítás esetében ugyanazok a szabályok alkalmazandók, mint amelyeket hibrid pénzügyi eszköz alapján teljesített kifizetésekből adódó diszkrepanciák semlegesítésére kell alkalmazni. A többlet-adójóváírás létrehozására kialakított hibrid átruházások esetében az érintett tagállamnak meg kell akadályoznia, többek között az irányelv 6. cikkével összhangban egy visszaélés elleni általános szabály alkalmazásával, hogy a kifizető a többletjóváírást adóelőny megszerzésére használja.

- (23) Olyan szabályt is elő kell írni, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kezeljék az ezen irányelv átültetésével és végrehajtásával kapcsolatos olyan ellentmondásokat, amelyek hibrid struktúrából adódó diszkrepanciához vezetnek annak ellenére, hogy a tagállamok ezen irányelvvel összhangban járnak el. Ha ilyen helyzet áll fenn, és az irányelvben előírt elsődleges szabály nem alkalmazható, akkor egy másodlagos szabályt kell alkalmazni. Mindazonáltal az elsődleges és a másodlagos szabályok is csak az irányelvben meghatározott, hibrid struktúrából adódó diszkrepancia esetén alkalmazandók, és nem érinthetik a tagállamok adórendszerének általános jellemzőit.
24. Az importált diszkrepanciák a harmadik országbeli illetőséggel rendelkező felek közötti, hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák hatását egy nem hibrid eszköz használatával egy tagállam adójogrendszerébe helyezik át, ezáltal aláásva a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák semlegesítésére irányuló szabályok hatékonyságát. A valamely tagállamban levonható kifizetés felhasználható kiadás finanszírozására egy hibrid struktúrából adódó diszkrepanciával összefüggésben. Ezeknek az importált diszkrepanciáknak az ellensúlyozásához olyan szabályokat kell bevezetni, amelyek nem engedélyezik a kifizetések adóalapból történő levonását, amennyiben az ilyen kifizetésből származó jövedelem közvetlenül vagy közvetetten egy hibrid struktúrából adódó diszkrepancia keretében történő levonással szemben kerül elszámolásra, és ez harmadik országok közötti kettős levonáshoz vagy beszámítás nélküli levonáshoz vezet.
25. A kettős adóügyi illetőségen alapuló diszkrepanciák kettős levonáshoz vezethetnek, ha egy kettős adóügyi illetőséggel rendelkező adózó által végrehajtott kifizetés az adózó illetősége szerinti mindkét adójogrendszer jogszabályai szerint levonásra kerül. Mivel a kettős adóügyi illetőségen alapuló diszkrepanciák kettős levonáshoz vezethetnek, ezen irányelv hatálya alá kell tartozniuk. A tagállamoknak meg kell tagadniuk a kettős adóügyi illetőségű vállalkozásokkal kapcsolatban felmerülő kettős levonást olyan mértékben, amennyiben a kifizetést a másik adójogrendszer jogszabályai alapján jövedelemnek nem tekintett összeggel szemben számolják el.

26. Ezen irányelv célja, hogy javítsa a belső piac egészének ellenálló képességét a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákat kihasználó jogügyletekkel 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 struktúrából adódó diszkrepanciát alkalmazó jogügyletek 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 arányossági elvnek 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.
27. Ezen irányelv végrehajtása során a tagállamoknak – a szemléltetés és az értelmezés elősegítése és a valamennyi tagállamban történő egységes alkalmazás szavatolása érdekében – alkalmazniuk kell a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciát alkalmazó jogügyletekről szóló jelentésben (2. fellépés – 2015. évi zárójelentés) foglalt, vonatkozó magyarázatokat és példákat, amennyiben azok összeegyeztethetők ezen irányelv és az uniós jogszabályok rendelkezéseivel.
28. A 9. cikk (1) és (2) bekezdésében foglalt, a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciával kapcsolatos szabályok csak akkor alkalmazandók, ha egy adózót érintő helyzet eredményeképpen ténylegesen megvalósul az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia. Nem valósul meg adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia akkor, ha az adott struktúra vonatkozásában a 9. cikk (5) bekezdése szerinti vagy a 9a. cikk szerinti kiigazítást végeznek; ezért azon struktúrák tekintetében, amelyekre ezen irányelv említett részei alapján kiigazítás alkalmazandó, nem kell további kiigazítást végrehajtani a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciával kapcsolatos szabályok alapján.
29. Amennyiben egy másik irányelv – például a 2011/96/EU tanácsi irányelv – rendelkezései az adófizetési kötelezettséget érintő diszkrepancia semlegesítését eredményezik, nem kell alkalmazni az ebben az irányelvben előírt, a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciára vonatkozó szabályokat.

30. A Bizottságnak ezen irányelv hatálybalépése után öt évvel értékelnie kell az irányelv végrehajtását, és jelentést kell tennie arról a Tanácsnak. A tagállamoknak tájékoztatniuk kell a Bizottságot minden olyan információról, amely szükséges a szóban forgó értékeléshez.
31. Az (EU) 2016/1164 irányelvet ezért ennek megfelelően módosítani kell,

ELFOGADTA EZT AZ IRÁNYELVET:

1. cikk

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

1. Az 1. cikk a következőképpen módosul:

Az első bekezdést követően a cikk a következő új bekezdéssel egészül ki:

„(2) A 9a. cikk minden olyan gazdálkodó szervezetre is alkalmazandó, amelyet valamely tagállam adózás szempontjából átláthatóként kezel”;

2. A 2. cikk a következőképpen módosul:

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

„A 9. és 9a. cikk alkalmazása során:

- i. Amennyiben a 2. cikk 9. pontja b), c), d), e) vagy g) alpontja szerinti adófizetési kötelezettségbeli diszcrepancia merül fel, vagy ahol a 9. cikk (3) bekezdése vagy a 9a. cikk alapján kiigazítást kell végezni, a kapcsolt vállalkozás fogalommeghatározása úgy módosul, hogy a 25 százalékos küszöbértéket tartalmazó követelmény helyébe 50 százalékos részesedési küszöbérték lép.;

- ii. az a személy, aki vagy amely egy másik személlyel összehangoltan jár el egy gazdálkodó szervezet szavazati joga vagy tőkerészesedése tekintetében, úgy tekintendő, hogy részesedéssel rendelkezik a másik személy által birtokolt, a gazdálkodó szervezetbeli valamennyi szavazati jog, illetve tőkerészesedés tekintetében;
- iii. 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.”

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

„9. „hibrid struktúrából adódó diszkrepancia”: adózót, illetve a 9. cikk (3) bekezdése esetében gazdálkodó szervezetet érintő olyan helyzet, amelyben

- a) egy pénzügyi eszköz alapján teljesített kifizetés beszámítás nélküli levonáshoz vezet, és:
 - i. ezt a kifizetést észszerű időn belül nem számítják be; és
 - ii. az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia a pénzügyi eszköz, illetve az abból teljesített kifizetés jogi megítélésének eltéréseiből fakad.

Az első albekezdés alkalmazásában akkor tekintendő úgy, hogy egy pénzügyi eszköz alapján teljesített kifizetést észszerű időn belül beszámították a jövedelembe, ha:

- a kifizetést a kedvezményezett adójogrendszerében a kifizető adómegállapítási időszakának végét követő 12 hónapon belül kezdődő adómegállapítási időszakban beszámították; vagy
- észszerűen feltételezhető, hogy a kifizetést a kedvezményezett jogrendszerében egy későbbi időszakban be fogják számítani, és a kifizetési feltételek olyanok, mint amilyenekről független vállalkozások várhatóan megállapodnának egymás között;

- b) egy hibrid gazdálkodó szervezet részére teljesített kifizetés beszámítás nélküli levonáshoz vezet, és az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia a hibrid gazdálkodó szervezet részére teljesített kifizetéseknek a hibrid gazdálkodó szervezet székhelyének vagy bejegyzési helyének adójogrendszere, illetve a hibrid gazdálkodó szervezetben részesedéssel rendelkező bármely személy adójogrendszere szerinti felosztásának eltéréseiből fakad;
- c) egy vagy több állandó telephellyel rendelkező gazdálkodó szervezet részére teljesített kifizetés beszámítás nélküli levonáshoz vezet, és ez adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia abból fakad, hogy a kifizetéseket a székhely és az állandó telephely, vagy ugyanazon gazdálkodó szervezet két vagy több állandó telephelye között a vállalkozás működési helye szerinti egyes adójogrendszerek szabályai szerint más és más módon kellene felosztani;
- d) egy kifizetés egy önálló adóalanyként figyelembe nem vett állandó telephely részére teljesített kifizetés eredményeképpen beszámítás nélküli levonáshoz vezet;
- e) egy hibrid gazdálkodó szervezet által teljesített kifizetés beszámítás nélküli levonáshoz vezet, és ez a diszkrepancia abból fakad, hogy a kedvezményezett adójogrendszerének szabályai az említett kifizetést nem veszik figyelembe;
- f) egy a székhely és az állandó telephely, vagy két vagy több állandó telephely közötti névleges kifizetés beszámítás nélküli levonáshoz vezet, és ez a diszkrepancia abból fakad, hogy a kedvezményezett adójogrendszerének szabályai az említett kifizetést nem veszik figyelembe; és
- g) kettős levonás történik.

E 9. pont alkalmazása során:

- i. az átruházott pénzügyi eszközből származó mögöttes hozamot képviselő befolyt összeg kapcsán nem keletkezhet az a) pont szerinti, hibrid struktúrából adódó diszkrepancia, ha a pénzügyi kereskedő a kifizetést piaci hibrid átruházás keretében teljesíti, feltéve hogy a kifizetői oldalon az adójogrendszer arra kötelezi a pénzügyi kereskedőt, hogy a pénzügyi eszköz átruházásával kapcsolatos minden kapott összeget jövedelemként beszámítson;

- ii. az e), az f) vagy a g) pont szerinti hibrid struktúrából adódó diszkrepanciára csak akkor kerül sor, ha az meghaladja azt a mértéket, ameddig a kifizető adójogrendszere engedélyezi a levonás kétszeresen beszámított jövedelemnek nem tekinthető összeggel szembeni elszámolását;
- iii. az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia csak akkor tekinthető hibrid struktúrából adódó diszkrepanciának, ha kapcsolt vállalkozások között, adózó és kapcsolt vállalkozás között, a székhely és valamely állandó telephely között, egyazon gazdálkodó szervezet két vagy több állandó telephelye között vagy strukturált jogügylet keretében merül fel.

E pont és a 9., 9a. és 9b. cikk alkalmazásában:

„adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia”: kettős levonás vagy beszámítás nélküli levonás.

„kettős levonás”: ugyanazon kifizetés, ráfordítás vagy veszteség levonása mind abban az adójogrendszerben, ahol a fizetés forrása található, a ráfordítás felmerül vagy a veszteség keletkezik („a kifizető adójogrendszere”), mind pedig egy másik adójogrendszerben („a befektető adójogrendszere”); Hibrid gazdálkodó szervezet vagy állandó telephely általi kifizetés esetén a kifizető adójogrendszere a hibrid gazdálkodó szervezet elhelyezkedése, székhelye vagy az állandó telephely szerinti ország adójogrendszere.

„beszámítás nélküli levonás”: kifizetés (vagy a székhely és az állandó telephely, vagy két vagy több állandó telephely közötti névleges kifizetés) levonása bármely olyan adójogrendszerben, ahol a kifizetést (vagy névleges kifizetést) úgy tekintik, hogy arra anélkül került sor (a kifizető adójogrendszerében), hogy a kedvezményezett adójogrendszerében ezt a kifizetést (vagy névleges kifizetést) ennek megfelelő adóztatási céllal beszámították volna. A kedvezményezett adójogrendszere bármely olyan adójogrendszer, ahova a kifizetés (vagy névleges kifizetés) beérkezik vagy azt beérkezettnek tekintik bármely más adójogrendszer szabályai alapján.

„levonás”: az az összeg, amely a kifizető vagy a befektető adójogrendszerének szabályai értelmében az adóalapból levonhatónak minősül. A „levonható” fogalmát ennek megfelelően kell értelmezni.

„beszámítás”: az az összeg, amelyet a kedvezményezett adójogrendszerének szabályai értelmében az adóalap kiszámításakor figyelembe kell venni. A pénzügyi eszköz alapján történő kifizetés nem tekinthető beszámítottnak, amennyiben az adott kifizetés kizárólag a kedvezményezett adójogrendszerén belüli jogi megítélése miatt jogosít adókedvezményre.

A „beszámított” fogalmát ennek megfelelően kell értelmezni.

„adókedvezmény”: adómentesség, az adómérték csökkentése, illetve bármely adójóváírás vagy adó-visszatérítés (a forrásadó-jóváírás kivételével).

„kétszeresen beszámított jövedelem”: minden olyan jövedelmi tétel, amelyet az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia által érintett mindkét adójogrendszer szabályai szerint figyelembe kell venni.

„személy”: magánszemély vagy gazdálkodó szervezet.

„hibrid gazdálkodó szervezet”: olyan szervezet vagy struktúra, amely egy adott adójogrendszer értelmében adózó gazdálkodó szervezetnek minősül, és amelynek jövedelmét vagy kiadásait egy másik adójogrendszer egy vagy több másik személy jövedelmeként vagy kiadásaiként kezeli.

„pénzügyi eszköz”: bármilyen eszköz, amennyiben olyan, finanszírozás biztosítása vagy részesedésszerzés után járó hozammal jár, amelyet akár a kedvezményezett, akár a kifizető adójogrendszerében megadóztatnak a hitel- vagy tulajdonviszonyt megtestesítő vagy származtatott eszközökre vonatkozó szabályok alapján, és amely hibrid átruházással jár.

„pénzügyi kereskedő”: olyan személy vagy gazdálkodó szervezet, aki/amely jövedelemszerzés céljából, saját nevében eljárva olyan üzleti tevékenységet folytat, amelynek során rendszeresen vásárol, illetve értékesít pénzügyi eszközöket.

„hibrid átruházás”: pénzügyi eszköz átruházását célzó olyan jogügylet, ahol az átruházott pénzügyi eszközökből származó mögöttes hozamot adózási szempontból úgy kezelik, mintha a jogügyletben részes felek közül egyidejűleg többnél is befolyyna, valamint „piaci hibrid átruházás”: minden olyan hibrid átruházás, amelyet a pénzügyi kereskedők szokásos üzleti tevékenységük során, és nem egy strukturált jogügylet részeként végeznek.

„önálló adóalanyként figyelembe nem vett állandó telephely”: olyan struktúra, amelyet a szervezet székhelye szerinti adójogrendszer szabályai értelmében úgy vesznek figyelembe mint amely állandó telephelynek minősíthető, de a másik adójogrendszer szabályai értelmében nem veszik figyelembe állandó telephelyként.

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

- „10. »pénzügyi beszámoló készítésekor összevont alapon kezelendő vállalatcsoport«: olyan, gazdálkodó szervezetekből álló csoport, 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 struktúrából adódó diszkrepanciával járó megállapodás, ahol az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia bele van árazva a megállapodás feltételeibe, vagy egy hibrid struktúrából adódó adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia elérésére kidolgozott megállapodás, kivéve, ha az adózótól vagy egy kapcsolt vállalkozástól észszerűen nem elvárható, hogy tudatában legyen a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciának, és nem részesedett a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciából eredő adómegtakarítás értékéből.”;

3. 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.”;

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

„9. cikk

Hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák

- (1) Amennyiben a hibrid struktúrából adódó diszkrepancia kettős levonást eredményez:
- a) a levonást a befektető adójogrendszerének megfelelő tagállamban meg kell tagadni; és
 - b) amennyiben a befektető adójogrendszerében a levonást nem tagadják meg, azt a kifizető adójogrendszerének megfelelő tagállamban meg kell tagadni.

Ugyanakkor az ilyen levonás elszámolható az aktuális vagy későbbi időszakban felmerülő, kétszeresen beszámított jövedelemmel szemben.

- (2) Amennyiben a hibrid struktúrából adódó diszkrepancia beszámítás nélküli levonást eredményez:
- a) a levonást a kifizető adójogrendszerének megfelelő tagállamban meg kell tagadni; és
 - b) ha a levonást a kifizető adójogrendszerében nem tagadják meg, a kifizetés azon összegét, amely máskülönben adófizetési kötelezettségbeli diszkrepanciát eredményezne, a kedvezményezett adójogrendszerének megfelelő tagállamban be kell számítani a jövedelembe.

- (3) A tagállamok megtagadják az adózók általi kifizetések levonását, amennyiben az adott kifizetés kapcsolt vállalkozások közötti vagy strukturált jogügylet keretében elvégzett tranzakció vagy tranzakciósorozat útján közvetlenül vagy közvetve olyan levonható kiadást finanszíroz, amely hibrid struktúrából adódó diszkrepanciát eredményez, kivéve, amennyiben a tranzakcióban vagy tranzakciósorozatban érintett adójogrendszerek egyike azonos mértékű kiigazítást alkalmazott a hibrid struktúrából adódó diszkrepancia tekintetében.
- (4) A tagállamok kizárhatják:
- a) a 9. cikk (2) bekezdése b) pontjának hatálya alól a 2. cikk 9. pontjának b), c), d) vagy f) alpontja szerinti, hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákat;
 - b) a 9. cikk (2) bekezdése a) és b) pontjának hatálya alól azokat a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciákat, amelyek egy pénzügyi eszközhöz kapcsolódó kamatfizetés kapcsolt vállalkozás részére való teljesítése kapcsán keletkeznek, amennyiben:
 - i. a pénzügyi eszköz konvertálható, feltőkésítésbe bevonható vagy leírható;
 - ii. a pénzügyi eszközt kizárólag azzal a céllal bocsátották ki, hogy eleget tegyenek a bankszektor esetében alkalmazandó, a veszteségviselő képességre vonatkozó követelményeknek, és a pénzügyi eszközt ilyennek ismerik el azon, veszteségviselő képességre vonatkozó követelményekben, amelyek az adókötelezetre alkalmazandók;
 - iii. a pénzügyi eszköz kibocsátására:
 - olyan pénzügyi eszközökkel összefüggésben került sor, amelyek az anyavállalat szintjén konvertálhatók, tulajdoni részesedéssé alakíthatók vagy leírhatók,
 - a veszteségviselő képességre vonatkozó, alkalmazandó követelmények teljesítéséhez szükséges szinten került sor, és
 - nem egy strukturált jogügylet részeként került sor; valamint

iv. az összevont alapon kezelendő vállalatcsoport esetében a jogügylet alapján a teljes nettó levonás nem haladja meg azt az összeget, amely akkor lett volna levonható, ha az adófizető közvetlenül a piacra bocsátotta volna ki az adott pénzügyi eszközt.

A b) pontban foglaltakat [2022. december 31]-ig kell alkalmazni.

- (5) Amennyiben a hibrid struktúrából adódó diszkrepancia az önálló adóalanyként figyelembe nem vett állandó telephelyet érintő, az adózó adóügyi illetősége szerinti tagállamban adómentes jövedelmet eredményez, ez a tagállam előírja az adózó számára, hogy számítsa be saját adóalapjába azt a jövedelmet, amely ellenkező esetben az önálló adóalanyként figyelembe nem vett állandó telephelynek lenne betudható. Ez a rendelkezés alkalmazandó, kivéve, ha a tagállam egy általa valamely harmadik országgal kötött kettős adóztatási egyezmény értelmében köteles mentesíteni a jövedelmet.
- (6) Amennyiben egy hibrid átruházást úgy alakítottak ki, hogy legalább két érintett félnél forrásadó-kedvezményt eredményezzen egy pénzügyi eszköz átruházásából származó kifizetés esetében, az adózó adóügyi illetősége szerinti tagállam az adott kifizetéssel kapcsolatos nettó adóköteles jövedelemmel arányosan korlátozza az ilyen adókedvezmény mértékét.”

5. A II. fejezet az alábbi 9a. és 9b. cikkel egészül ki:

„9a. cikk

Fordított hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák

- (1) Ha egy valamely tagállamban bejegyzett vagy székhellyel rendelkező hibrid gazdálkodó szervezet szavazati jogaiban, tőkerészesedésében vagy nyereségrészesedési jogaiban egy vagy több, nem az adott tagállambeli adóügyi illetőségű kapcsolt gazdálkodó szervezetnek összesen legalább 50 %-os közvetlen vagy közvetett érdekeltsége van, és ez utóbbi gazdálkodó szervezetek olyan adójogrendszerben vagy adójogrendszerekben találhatók, amelyek a hibrid gazdálkodó szervezetet adóalanynak tekintik, akkor a hibrid gazdálkodó szervezetet e tagállambeli adóügyi illetőségűnek kell tekinteni, és jövedelmét meg kell adóztatni olyan mértékig, amilyen mértékig ezt a jövedelmet nem adóztatják meg a tagállam vagy más adójogrendszer adójogszabályai alapján.

(2) Az (1) bekezdés nem alkalmazandó a kollektív befektetési formákra. E cikk alkalmazásában kollektív befektetési formának minősül az a befektetési alap, illetve forma, amelynek tulajdonosi köre széles, amely diverzifikált értékpapír-portfólióval rendelkezik, és amelyre a székhelye szerinti tagállamban befektetővédelmi szabályozás vonatkozik.

9b. cikk

Adóügyi illetőséggel kapcsolatos diszkrepanciák

Amennyiben egy két vagy több adójogrendszerben egyaránt adóügyi illetőséggel rendelkező adózó kifizetése, ráfordítása vagy vesztesége mindkét adójogrendszerben levonható az adóalapból, az adózó adóügyi illetősége szerinti tagállam megtagadja a levonást annyiban, amennyiben a másik adójogrendszer engedélyezi a kettős levonás kétszeresen beszámított jövedelemnek nem tekinthető jövedelemmel szembeni elszámolását. Amennyiben mindkét adójogrendszer tagállam, az a tagállam, amelyben a két tagállam közötti adóegyezmény értelmében az adózó nem rendelkezik illetőséggel, megtagadja a levonást.”

6. A III. fejezetben a 10. cikk (1) bekezdése a következő albekezdéssel egészül ki:

„A Bizottság az első albekezdéstől eltérve [2022. január 1-jéig] értékeli a 9. és a 9b. cikk végrehajtását, és különösen a 9. cikk (4) bekezdésének b) pontjában foglalt mentesség következményeit, és erről jelentést készít a Tanácsnak.”

7. A III. fejezetben a 11. cikk a következő bekezdéssel egészül ki:

„(5a) A tagállamok az (1) bekezdéstől eltérve 2019. december 31-ig elfogadják és kihirdetik azokat a törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a 9. cikknek megfeleljenek. E rendelkezések szövegét haladéktalanul közlik a Bizottsággal.

A tagállamok ezeket a rendelkezéseket 2020. január 1-től kezdődően alkalmazzák.

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. cikk

- (1) A tagállamok 2019. 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 tagállamok ezeket a rendelkezéseket 2020. január 1-től kezdődően alkalmazzák.

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) A tagállamok az (1) bekezdéstől eltérve [2021.] december 31-ig elfogadják és kihirdetik azokat a törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a 9a. cikknek megfeleljenek. E rendelkezések szövegét haladéktalanul közlik a Bizottsággal.

A tagállamok ezeket a rendelkezéseket [2022.] január 1-jétől alkalmazzák.

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.]

3. cikk

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

4. cikk

Ennek az irányelvnek a tagállamok a címzettjei.

Kelt

a Tanács részéről

az elnök
