KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ

V Bruselu dne 10.12.2007
KOM(2007) 785 v konečném znění

SDĚLENÍ KOMISE
RADĚ, EVROPSKÉMU PARLAMENTU A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU

Použití opatření proti zneužívání daňového systému v oblasti přímého zdanění – uvnitř EU a ve vztahu ke třetím zemím

1. ÚVOD

Ve svém sdělení na téma koordinace systému přímých daní na vnitřním trhu[1] Komise naznačila oblasti, ve kterých by koordinace a spolupráce mezi členskými státy mohla umožnit, aby dosáhly svých cílů v oblasti daňové politiky a ochránily svoji daňovou základnu a zároveň plnily povinnosti vyplývající ze Smlouvy o ES a zajistily odstranění dvojího zdanění. V některých oblastech je tato koordinace naprosto nutná. V dalších oblastech jsou jednostranná opatření možná, ale může být vhodnější hledat společná řešení, a to i v těch oblastech, kde se na první pohled zdá, že zájmy členských států nejsou vždy shodné. Komise má právní závazek zajistit, aby členské státy plnily povinnosti vyplývající pro ně ze Smlouvy o ES, ale také politickou odpovědnost hledat a podporovat konstruktivní řešení, která k tomuto cíli směřují. Pokud se jedná o používaní předpisů pro zamezení vyhýbání se daňové povinnosti, Komise, zejména v důsledku některých nedávných rozhodnutí Evropského soudního dvora (ESD), zastává názor, že je naléhavě nutné

- určit vhodnou rovnováhu mezi bojem proti zneužívání daňových režimů, představujícím veřejný zájem, a potřebou vyhnout se nepřiměřeným omezením při přeshraniční činnosti uvnitř EU; a

- zabezpečit lepší koordinaci použití opatření proti zneužívání ve vztazích ke třetím zemím, aby byly chráněny daňové základny členských států.

Toto sdělení analyzuje, s přihlédnutím k výše uvedenému, principy vyplývající z relevantních judikatury Evropského soudního dvora s cílem podnítit širší debatu o vhodných odpovědích na problémy, se kterými se členské státy v této oblasti potýkají. Sdělení má tudíž za cíl poskytnout rámec k další diskuzi s členskými státy a zúčastněnými stranami, jejíž cílem bude zjistit možnosti koordinovaných řešení v této oblasti.

Výraz „předpisy proti zneužívání daňového systému“ zahrnuje širokou škálu předpisů, opatření a postupů. Některé členské státy používají všeobecný koncept zneužívání vytvořený na základě právních předpisů či judikatury. Další uplatňují specifičtější opatření proti zneužívání, jako předpisy týkající se ovládaných zahraničních společností (OZS) a podkapitalizace, jejichž cílem je chránit domácí daňovou základnu před určitými typy narušení. Mezi další typy opatření proti zneužívání se řadí přechod od osvobození od daně k metodě započítání v některých přeshraničních případech, kde zdroj zahraničních příjmů byl zdaněn nízkou či zvýhodněnou daní, a opatření speciálně zaměřená na pasivní investice v jiných zemích. Mnohé členské státy uplatňují kombinaci všeobecných a specifických předpisů proti zneužívání daňových systémů. Plánuje se také, že předpisy proti zneužívání daňových režimů budou zahrnuty do směrnic ES týkajících se daně z příjmu právnických osob.

Pokud se jedná o kompatibilitu vnitrostátních opatření s právními předpisy ES, mělo by být odlišeno mezi jejich použitím uvnitř Společenství, kde se uplatňují čtyři základní svobody, a jejich použitím vzhledem ke třetím zemím, kde platí pouze svoboda volného pohybu

[1] KOM(2006) 823 ze dne 19.12.2006.

kapitálu[2]. Použití předpisů proti zneužívání daňových předpisů vzhledem ke třetím zemím je tudíž projednáváno odděleně v kapitole 4.

Toto sdělení se zaměřuje pouze na oblast přímého zdanění. Je vhodné poznamenat, že Komise pokračuje v aktivní politice, pokud se jedná o boj proti vyhýbání se daňové povinnosti v oblasti nepřímých daní, a zejména, pokud se jedná o DPH. Tato politika je v rozhodující míře ovlivněna vyšším stupněm harmonizace v oblasti nepřímých daní a skutečností, že směrnice 2006/112/ES[3] obsahuje zvláštní pravidla a postupy, které umožňují členským států bojovat proti vyhýbaní se daňové povinnosti a přijímat opatření proti daňovým únikům. V tomto kontextu Komise úzce spolupracuje s členskými státy a prostřednictvím zvláštních pracovních skupin na sebe vzala aktivní roli v boji proti zneužívání daňového režimu.

2. DEFINICE A HLAVNÍ ZÁSADY Z JUDIKATURY EVROPSKÉHO SOUDNÍHO DVORA.

Vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu

Evropský soudní dvůr rozhodl, že osoba která by se za normálních okolností nacházela v situaci, ve které by požívala práv Společenství, tato práva ztrácí v případě, že se snaží je zneužít. Tyto případy jsou ojedinělé: ke zneužití dochází pouze tehdy, když navzdory formálnímu splnění podmínek stanovených v příslušných předpisech Společenství, jejich cíl není dosažen a existuje úmysl získaní výhody tím, že se uměle vytvoří podmínky pro její získání[4]. Evropský soudní dvůr použil tuto zásadu zejména na právní předpisy Společenství týkající se vývozních náhrad a DPH.

V judikatuře týkajícím se přímých daní Evropský soudní dvůr navíc rozhodl, že nutnost předejít vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu může představovat naléhavý důvod převažujícího veřejného zájmu, kterým se může odůvodnit omezení základních svobod.[5] Pojem vyhýbání se daňovým povinnostem je nicméně omezen na „čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je obejít právní předpisy příslušného členského státu.“ Aby byly zákonné, vnitrostátní daňové předpisy musí být proporcionální a sloužit specifickému cíli, kterým je zabraňovat *čistě vykonstruovaným operacím*.

Čistě vykonstruované operace

Jako odpověď na připomínky členských států Evropský soudní dvůr identifikoval několik faktorů, které *samy o sobě* nestačí k tomu, aby se jednalo o protiprávní operace tj. čistě vykonstruované. Rozhodl například, že pouhá skutečnost, že dceřiná společnost je usazena v jiném členském státě, nemůže sama o sobě být považována za vyhýbání se daňové povinnosti[6], a okolnost, že činnosti vykonávané druhou provozovnou v jiném členském státě mohou být stejně tak vykonávány daňovým poplatníkem na území členského státu, nemůže stačit vyvození závěru o existenci čistě vykonstruované operace[7]. Evropský soudní dvůr rovněž výslovně potvrdil, že je zcela legitimní, když se při rozhodování o umístění sídla

---

2 Je vhodné upozornit na skutečnost, že použití některých opatření proti zneužívání daňových systémů ve smlouvách o zdanění uzavřených se třetími státy, může nepřímo také ovlivnit svobodu usazování podniků, které mají sídlo v jiných členských státech.

3 Úř.věst. L 347, 11.12.2006, s. 1–118.

4 Věc *Emsland-Stärke* C-110/99, body 52-53; věc:*Halifax* C-255/02, body 74-75.

5 Např. věc *Lankhorst,* C-324/00, bod 37.

6 Věc *ICI,* C-264/96, bod 26.

7 C-196/04, bod 69.

dceřiné společnosti, zohlední daňové systémy[8]. Cíl snížit své daňové zatížení představuje sám o sobě opodstatněnou podnikatelskou úvahu, pokud operace, které jsou k dosažení tohoto cíle podniknuty nemají za výsledek vykonstruovaný přesun zisků. Dokud daňoví poplatníci se nedopustily zneužití, členský stát nemůže bránit ve výkonu práva svobody pohybu pouze kvůli nižší úrovni zdanění v jiném členském státě[9]. Tak je tomu i v případě zvláštních zvýhodněných režimů v daňových systémech jiných členských států[10]. Deformace způsobené usazováním podnikatelských činností v místech, kde požívají státní podpory neslučitelné se Smlouvou o ES, a dané škodlivou daňovou konkurencí, neopravňují členské státy k přijetí jednostranných opatření určených k potírání jejich účinků, a to zásahem do svobod pohybu[11]; spíše je potřebné vyřešit jádro problému prostřednictvím vhodných právních či politických postupů. Opatření proti zneužívání daňových systémů musí rovněž splňovat ustanovení Smlouvy o ES o státní podpoře[12]. Komise bude nadále sledovat uplatňování pravidel Smlouvy ES o státní podpoře a podporovat práci vykonanou v rámci Rady Skupinou pro kodex chování.

Aby byly předpisy proti zneužívání daňových systémů oprávněny, musí být omezeny na situace, které obsahují prvek zneužití. Ve své nedávné judikatuře Evropský soudní dvůr poskytl jasnější pokyny pro odhalování zneužití, tj. čistě vykonstruovaných operací. Ve věci *Cadbury* Evropský soudní dvůr uvedl, že usazení je považováno za skutečné, pokud na základě vyhodnocení objektivních faktorů, které jsou zjistitelné třetími stranami, zejména důkazu fyzické existence z hlediska prostor, zaměstnanců a vybavení, odráží hospodářskou realitu, tj. skutečné usazení za účelem vykonávání skutečné hospodářské aktivity a nejedná se pouhou dceřinou společnost typu „poštovní schránky“ nebo „nárazníku“[13]. Ve věci *Thin Cap*[14] otázkou nebylo jestli usazení dotčených daňových poplatníků bylo skutečné, ale jestli dotčený členský stát může uložit daňová omezení na finanční operace mezi spřízněnými společnostmi. Evropský soudní dvůr potvrdil, že skutečnost, že pravidla a podmínky finančních transakcí mezi spřízněnými společnostmi, z nichž každá má sídlo v jiném členském státě, se odlišují od podmínek, které by byly dohodnuty mezi nespřízněnými stranami, představuje objektivní a nezávisle ověřitelný prvek za účelem určení, zda dotčená transakce představuje jako celek nebo zčásti čistě vykonstruovanou operaci. Právní předpisy vytvořené na tomto základu jsou přiměřené podmínce, že daňový poplatník má možnost předložit důkazy o případných obchodních důvodech, na kterých se transakce zakládá.

Zjišťování, zda-li se jedná o čistě vykonstruovanou operaci, se tudíž zakládá na analýze jak podstaty, tak formy. Uplatnění vhodných testů v kontextu svobod vyplývajících ze Smlouvy o ES a směrnic týkajících se daní z příjmu právnických osob vyžaduje, abychom porovnali jejich cíle a účely s cíli a účely operací, které provedli potenciální příjemci (daňoví poplatníci). V kontextu usazování společností existují nevyhnutelně potíže určit úroveň hospodářské a obchodní reality dotčených operací. Mezi objektivní hlediska pro posouzení situace patří ověřitelná kriteria, jako je skutečné sídlo vedení a hmatatelná přítomnost podniku a skutečné podnikatelské riziko, které podstupuje. Není ale s určitostí jisté, jak se mají tato kriteria použít například v případě finančních služeb uvnitř společnosti a holdingových společností, jejichž činnosti většinou nevyžadují žádnou výraznou fyzickou přítomnost.

---

8 Věc *Cadbury*, bod 37.
9 Věc *Eurowings,* C-294/97, bod 44.
10 Věc *Cadbury*, bod 36-38.
11 Např. generální advokát Léger ve věci *Cadbury*, bod 55-60.
12 Viz. Oznámení Komise ze dne 11. listopadu 1998, Úř.věst C 384/98, zejména bod 13.
13 Body 67-68.
14 C–524/04.

Evropský soudní dvůr ujasnil povolený rozsah působnosti některých typů předpisů pro zamezení vyhýbání se daňové povinnosti a stanovil určitý počet kriterií ke zhodnocení opravdovosti usazení a obchodního charakteru operací provedených daňovými poplatníky. Ačkoli použití principů vyplývajících z judikatury bude nakonec záviset na skutečnostech jednotlivých případů, Komise nicméně zastává názor, že by bylo vhodné prozkoumat praktické použití těchto principů na různé typy podnikatelských činností a struktur[15]. Navrhuje členským státům, aby se k této práci připojily, a uvítala by i zapojení podnikatelské sféry.

Proporcionalita

Z věcí *Cadbury* a *Thin Cap* vyplývá, že k účelům určení, zda dotčená transakce představuje čistě vykonstruovanou operaci, vnitrostátní předpisy proti zneužívání daňového systému mohou obsahovat „bezpečná“ („safe harbour”) kriteria k zaměření na situace, ve kterých je pravděpodobnost zneužívání vyšší. Komise sdílí názor generálního advokáta (AG) Geelhoeda, který se ve věci *Thin Cap* vyjádřil, že stanovení rozumných presumptivních kritérií přispívá k vyváženému použití vnitrostátních opatření proti zneužití daňového systému, což je v zájmu jak právní jistoty pro daňové poplatníky, tak proveditelnosti pro daňovou správu[16].

Aby bylo nicméně zajištěno, že skutečné usazení a transakce nejsou neoprávněně trestány, je nutné, aby v případě podezření na čistě vykonstruovanou operaci bylo daňovému poplatníkovi umožněno, aniž by byl předmětem nepřiměřených správních požadavků, předložit důkaz o případném obchodním důvodu pro dotčenou operaci. Do jaké míry přísluší daňovému poplatníkovi, aby dokázal, že jeho transakce sloužily v dobré víře k obchodním účelům, může být určeno pouze případ od případu. V tomto ohledu Komise zastává názor, že důkazní břemeno nemá ležet pouze na straně daňového poplatníka, ale že má být zohledněna všeobecná schopnost daňového poplatníka vyhovět požadavkům a typ příslušné operace. V zájmu proporcionality je rovněž zásadní, aby výsledek příslušného vyhodnocení ze strany daňové správy mohl být postoupen nezávislému soudnímu přezkumu. Navíc úpravy zdanitelného příjmu, které jsou výsledkem použití předpisů proti zneužívání, by měly být omezeny pouze na tu část, kterou lze přičíst čistě vykonstruované operaci. V případě transakcí mezi pobočkami jedné společnosti to znamená přijmout princip úplné hospodářské soutěže, tj. obchodní podmínky, jak by byly sjednány mezi nespřízněnými stranami. Z pohledu Komise to ale nezabraňuje členským státům ukládat sankce daňovým poplatníkům, kteří použili vykonstruované operace k tomu, aby se vyhnuli daním.

3. POUŽITÍ PŘEDPISŮ PROTI ZNEUŽÍVÁNÍ DAŇOVÉHO REŽIMU UVNITŘ EU/EHP

Obecně

Členské státy by měly být schopny řídit účinné daňové systémy a předcházet tomu, aby jejich daňová základna byla narušena neúmyslným nezdaněním a zneužíváním. Zároveň je nutné

---

15 V tomto ohledu by rovněž bylo vhodné prozkoumat možnost vypracování stručného výčtu typových situací, které obecně prozrazují přítomnost čistě vykonstruované operace, jako je tomu například v případě, kdy druhá provozovna , která má sloužit k výrobě zboží či poskytování služeb v jurisdikci jiného státu, nevykazuje žádnou hmatatelnou přítomnost ani skutečnou činnost, či všeobecněji, v případě typů operací, které nemají žádný obchodní účel (nebo by mohly i všeobecným obchodním zájmům škodit, pokud by nebyly podniknuty za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem.)

16 Bod 66.

zajistit, aby neexistovaly nepřiměřené překážky pro výkon práv přiznaných jednotlivcům a hospodářským subjektům na základě ustanovení práva Společenství. Opatření proti zneužívání daňových systémů musí být tudíž cíleně zaměřena na čistě vykonstruované operace určené k obcházení vnitrostátních právních předpisů (nebo předpisů Společenství provedených do vnitrostátních právních předpisů). To samé platí v případě použití předpisů proti zneužívání ve vztahu ke státům EHP (s výjimkou situací, kde neexistuje odpovídající vzájemný vztah s ohledem na výměnu informací s příslušným státem EHP.) Aby bylo zajištěno, že takové předpisy nebudou nepřiměřené cíli, kterým je potlačovat zneužívání a zaručovat právní jistotu, musí existovat přiměřená záruky, které dávají daňovým poplatníkům možnost předložit důkaz o obchodních důvodech pro dotčenou operaci.

Z pohledu Komise by bylo politováníhodné, kdyby členské státy z důvodu vyvarování se nařčení z diskriminace rozšířily použití opatření proti zneužívání, která jsou vytvořena k potírání přeshraničních daňových úniků, na čistě vnitrostátní situace, kde je riziko zneužití nulové. Takové jednostranné řešení by pouze narušilo konkurenceschopnost ekonomik členských států a není v zájmu vnitřního trhu. Jak prohlásil generální advokát Geelhoed ve věci *Thin Cap*[17] toto rozšíření *„…je zcela nesmyslné a kontraproduktivní pro hospodářskou účinnost.“* Navíc zůstává otázkou, jestli z důvodu takových rozšíření mohou být všechna omezující opatření úspěšně sladěna s povinnostmi členských států vyplývajícími ze Smlouvy o ES.

Chybějící vzájemná souhra mezi daňovými systémy členských států může mít za výsledek neúmyslné nezdanění a dát prostor ke zneužívání, čímž by byla narušena spravedlnost a rovnováha. *Nesoulad* může vzniknout například, pokud se jedná o kvalifikaci cizího a vlastního kapitálu. Jeden členský stát může transakci považovat za zvýšení vlastního kapitálu, a tudíž osvobodit od daně s tím spojený příjem (považován za rozdělení zisku), zatímco jiný členský stát může stejnou transakci považovat za úvěr a povolit daňový odpočet (úroků) pro následné splátky. Výsledkem může být odpočet v jednom členském státě bez odpovídajícího zdanění v druhém státě. To samé platí také pro hybridní subjekty, tj. subjekty, které jsou jedním státem považovány za právnickou osobu a jiným členským státem za transparentní subjekt. Tento rozdíl v kvalifikaci může mít za následek dvojí osvobození od daně nebo dvojí odpočet. Tyto problémy by se měly řešit od základu, a to snížením výskytu nesouladů. Pokud to není možné, bylo by vhodné zlepšit správní spolupráci, aby byly určeny situace, ve kterých jsou tyto nesoulady zneužívány. Komise navrhuje projednat tyto otázky s členskými státy podrobněji, aby se zjistilo, jaké jsou možnosti pro koordinované řešení v této oblasti.

Správní spolupráce v oblasti mechanismů daňových podvodů a specifických případů zneužití může být klíčová pro zajištění účinnosti opatření proti zneužívání daňových systémů. Mechanismy vyhýbání se daňové povinnosti jsou často velmi složité a mohou zahrnovat operace v mnohých členských státech a ve třetích zemích, což způsobuje členským státům, pokud jednají izolovaně, stále více potíží při jejich odhalování a boji s nimi. Cílená opatření proti zneužívání s sebou navíc nesou vysoké důkazní břemeno pro daňovou správu, což činí vzájemnou spolupráci o to důležitější. Rovněž by bylo zřejmě vhodné, aby členské státy *sdílely osvědčené postupy* vypracované na národní úrovni.

Běžné typy opatření proti zneužívání v daňových předpisech členských států

Předpisy o ovládaných zahraničních společnostech Hlavním účelem předpisů o ovládaných zahraničních společnostech je zabránit společnostem sídlícím v daném členském státě, aby se

[17] Bod 68.

vyhýbaly vnitrostátní dani převáděním příjmů na dceřiné společností v zemích s nižší úrovní zdanění, a jak uznal Evropský soudní dvůr, tyto předpisy jsou obecně schopny splnit svůj účel. Rozsah působnosti předpisů je obecně definován na základě kritérií uplatňovaných na kontroly, skutečné úrovně zdanění, činnosti a typu příjmu ovládané zahraniční společnosti a obvykle stanoví, že zisky ovládané zahraniční společnosti mohou být připsány její mateřské společnosti – rezidentu a zdaněny v rámci této společnosti stejným způsobem jako její vlastní zisky. Podle předpisů o OZS podléhají zisky dceřiné společnosti jiné míře zdanění z jediného důvodu, že dceřiná společnost má sídlo v jiné zemi. Tento rozdíl v zacházení je považován za diskriminaci, pokud neexistuje v situacích objektivní rozdíl, který by ho opodstatňoval. Zahrnutí zisků zahraniční dceřiné společnosti do zdanitelných zisků mateřské společnosti – rezidenta rovněž představuje překážku způsobilosti usadit se v jiných členských zemích prostřednictvím dceřiných společností.

Jelikož není žádoucí tyto předpisy jednoduše zrušit nebo je přestat na území EU a EHP používat, je tudíž nutné zajistit, aby předpisy byly zaměřeny pouze na čistě vykonstruované operace. Jejich rozsah působnosti může být zúžen prostřednictvím různých výjimek jako je přijatelná politika vyplácení, osvobození určitých činností (skutečných průmyslových či obchodních), kótování na veřejném trhu atd., ale nejpodstatnější je, aby měli daňoví poplatníci možnost v rámci soudního přezkumu dokázat, že jejich transakce slouží v dobré víře podnikatelským účelům.

Rozsah působnosti předpisů o OZS je omezen, aniž jsou dotčena pravidla převodních cen, která mohou být použita obecnějším způsobem a zaměřit se na neobchodní cenové dohody mezi spřízněnými společnostmi. Předpisy o OZS mohou tudíž nadále mít nemalý význam v podobě doplňku k předpisům o usazování podniků a o převodních cenách, jelikož poskytují prostředky k boji dalším typům vykonstruovaných operací v rámci daňového plánování, tj. (papírovému) převádění zisků ovládaným společnostem, které nejsou v jiných členských státech či státech EHP skutečně usazeny. Členské státy musí nicméně zajistit, že tato opatření nejsou používána v případech vedlejších provozoven v jiném členském státě nebo státě EHP, které vykazují skutečnou hospodářskou činnost, a že nepřesahují nezbytný rámec nutný k splnění vytčeného cíle, kterým je boj proti vykonstruovaným převodům zisku.

Předpisy týkající se podkapitalizace V oblasti předpisů týkajících se podkapitalizace existuje velkém množství přístupů, které odrážejí rozdílné náhledy a právní tradice členských států. Nicméně pozadí těchto pravidel je podobné. Financování cizím nebo vlastním kapitálem nemá ty samé daňové důsledky. Výsledkem financování společnosti prostřednictvím vlastního kapitálu bude za normálních okolností rozdělení zisků ve formě dividend společníkům, ale až po zdanění těchto zisků na úrovni dceřiné společnosti. Financování cizím kapitálem bude mít za výsledek platbu úroků věřitelům, kteří také mohou být akcionáři, ale tyto platby obecně snižují zdanitelný zisk dceřiné společnosti. Dividendy a úroky mohou mít rovněž různé důsledky z hlediska srážkové daně. Rozdíl v zacházení ve vnitrostátních daňových předpisech (a na bilaterální úrovni) mezi financováním pomocí cizího nebo vlastního kapitálu, jejichž výsledkem jsou obecně nižší práva zdanění u úroků než u dividend, činí financování cizím kapitálem v přeshraničním kontextu podstatně atraktivnější, a může tudíž vést k únikům daňové základny ve státě dceřiné společnosti.

Zrušením všech pravidel týkajících se podkapitalizace či vyloučením z jejich rozsahu působnosti dohody s věřiteli z jiných členských států nebo z států EHP by se odstranily rozdíly v zacházení mezi dceřinými společnostmi v závislosti na sídle jejich mateřské společnosti uvnitř EU či EHP. Komise ale zastává názor, že členské státy by měly být schopny chránit svoji daňovou základnu před narušením prostřednictvím strukturovaného

financování cizím kapitálem, a to rovněž uvnitř EU a EHP. V důsledku věci *Lankhorst* se některé členské státy pokoušely předejít obvinění z diskriminace tím, že rozšířily použití předpisů týkajících se podkapitalizace rovněž na čistě vnitrostátní vztahy. Jak již bylo uvedené výše, nejedná se o žádoucí vývoj.

Ve věci *Thin Cap* Evropský soudní dvůr potvrdil, že opatření, která se snaží zabránit podkapitalizaci, nejsou sama o sobě nepřípustná. Jejich použití se musí ale omezit na čistě vykonstruované operace. Toho může být dosaženo tím, že se zajistí, aby podmínky dohod financování cizím kapitálem mezi spřízněnými společnostmi nepřesáhly rámec podmínek, které by byly dohodnuty mezi nespřízněnými stranami, nebo že jsou založeny na jinak opodstatněných obchodních důvodech. Komise zastává názor, že principy stanovené Evropským soudním dvorem vztahující se na předpisy o podkapitalizaci se také použijí na týkající se převodních cen, která jsou zásadní pro plynulou existenci jednotlivých vnitrostátních daňových systémů. Členské státy nemohou disponovat účinnými daňovými systémy, pokud nejsou schopny zajistit, aby jejich daňové základny nebyly narušeny operacemi neobchodní povahy mezi spřízněnými společnostmi.

4. POUŽITÍ PŘEDPISŮ PROTI ZNEUŽITÍ DAŇOVÉHO SYSTÉMU VE VZTAHU KE TŘETÍM STÁTŮM.

Předpisy o OZS určují daňovou úpravu pro zisky zahraniční společnosti ovládané společností – rezidentem. Vzhledem k tomu, že předpisy jsou namířeny a tudíž ovlivňují jenom akcionáře rezidenty s určitým vlivem v zahraniční společnosti (obvykle mateřskou společnost ve skupině společností), zaměřují se na způsobilost společností (a případně jednotlivců) usadit se prostřednictvím dceřiných společností v jiných státech. Podobně předpisy členských států týkající se podkapitalizace jsou zaměřeny výhradně na financování cizím kapitálem uvnitř skupiny společností, tj. použijí se pouze na situace, kdy zahraniční akcionář má v dceřiné společnosti rezidenta podstatnou účast. Tudíž, podstatou předpisů o podkapitalizaci je zjevně rovněž svoboda usazování a stejně jako v případech předpisů o OZS je jejich použití vhodné zkoumat pouze z pohledu článku 43 Smlouvy o ES[18].

Vzhledem k tomu, že právní předpisy Společenství nevyžadují po členských státech vyvarovat se diskriminace, pokud se jedná o usazení jejich státních příslušníků mimo území Společenství nebo o usazení státního příslušníka třetího státu v členském státě[19], otázka diskriminace nevyvstává v případech ovládané společnosti nebo v případech věřitele/akcionáře, který má sídlo ve třetí zemi. Členskému státu nemůže být tedy bráněno používat předpisy o OZS a podkapitalizaci ve vztahu ke třetím zemím. Právo Společenství neukládá žádné zvláštní požadavky, pokud se jedná o legitimitu použití těchto právních předpisů na transakce mimo EU[20].

Pokud by se však použití předpisů se neomezovalo pouze na transakce mezi společnostmi uvnitř skupiny společností (či jinak spřízněné strany, kde jedna má na druhou určitý vliv) a pokud se tedy jedná o tento případ, je vhodné, aby tyto předpisy byly v souladu s článkem 56

---

18 Věc *Lasertec*,C-492/04, bod 20.

19 Jak Evropský soudní dvůr poznamenává v případě *ICI*: „ (…), při rozhodování o otázce týkající se situace, která leží mimo rozsah působnosti práva Společenství, vnitrostátní soud není podle práva Společenství povinen ani interpretovat svoje právní předpisy způsobem, který by byl v souladu s právem Společenství, ani tyto právní předpisy nepoužít (…)“ bod 34.

20 Jejich použití může být ale vyloučeno příslušnou úmluvou o dvojím zdanění.

Smlouvy o ES a aby rovněž ve vztahu ke třetím zemím byly použity pouze na čistě vykonstruované operace (s výjimkou situací, kdy neexistuje s příslušným třetím státem odpovídající vzájemný vztah s ohledem na výměnu informací.)

Směrnice o dani z příjmu právnických osob se použijí pouze na společnosti usazené v členských státech a jejich obecným cílem je vytvořit *uvnitř Společenství* podmínky podobné podmínkám vnitřního trhu odstraněním daňových překážek u přeshraničních reorganizací a u plateb dividend, úroků a licenčních poplatků. Zdá se tedy, že do jejich rozsahu působnosti nespadá například usnadnění operací, které mají v úmyslu vyhnout se srážkové dani z plateb subjektům se sídlem mimo Evropskou unii, v případě, že tyto ujednání nemají žádný obchodní účel. Je vhodné poznamenat, že v tomto případě výše zmíněné operace za účelem vyhýbání se daňové povinnosti jsou nejlépe potírány když ne jednotným, tak alespoň dobře koordinovaným použitím opatření pro zamezení vyhýbání se daňové povinnosti.

Komise zastává názor, že zejména pokud se jedná o použití předpisů pro zamezení vyhýbání se daňové povinnosti na mezinárodní mechanismy vyhýbání se daňové povinnosti, členské státy by se měly v zájmu ochrany své daňové základny snažit o zlepšení spolupráce opatření proti zneužívání ve vztazích ke třetím zemím. Tato koordinace může být velmi prospěšná ve formě správní kooperace (tj. výměně informací a sdílení osvědčených postupů.) Komise by rovněž, kde je to případné, ráda povzbudila členské státy k posílení správní spolupráce s jejich partnery mimo EU.

5. ZÁVĚRY

Evropský soudní dvůr vydal v této oblasti několik důležitých rozsudků, ve kterých objasnil hranice zákonného použití předpisů pro zamezení vyhýbání se daňové povinnosti. Rozsudky budou mít nepochybně významný dopad na stávající předpisy, které byly vytvořeny bez zohlednění těchto omezení. Zejména je zřejmé, že předpisy nesmí mít příliš široký rámec, ale být zaměřené na situace neexistence skutečného usazení či obecněji neexistence obchodního opodstatnění.

Je tudíž potřebné, aby členské státy celkově přezkoumaly své předpisy pro zamezení vyhýbání se daňové povinnosti. Komise je ochotná členské státy podpořit a pomoci při provádění těchto přezkumů. Komise zastává názor, že ačkoli Evropský soudní dvůr stanovil jasná kriteria, která musí být použita na jednotlivé skutečnosti, stále zůstává prostor pro prozkoumání praktického použití těchto principů v obecnějším měřítku než pouze za okolností konkrétních souvislostí, ze kterých vycházejí. Komise tudíž vyzívá členské státy a další zúčastněné strany, aby společně s ní podporovaly lepší pochopení jejich dopadu pro daňové systémy členských států. Komise si rovněž přeje v úzké spolupráci s členskými státy podrobněji prozkoumat prostor pro specifická koordinovaná řešení s cílem:

- vytvoření společných definic pro zneužívání daňových předpisů a čistě vykonstruované operace (za účelem poskytnutí pokynů pro použití těchto pojmů v oblasti přímých daní);
- zlepšení správní spolupráce k účinnějšímu odhalování a potlačování mechanismů daňových podvodů;
- sdílení osvědčených postupů, které jsou slučitelné s právními předpisy ES, zejména k zajištění proporcionality opatření pro zamezení zneužití daňového systému;

- snížení potencionálních nesouladů, jejichž výsledkem je neúmyslné nezdanění a
- zajištění lepší koordinace předpisů proti zneužití daňového systému ve vztahu ke třetím státům.

Komise vyzývá Radu, Evropský parlament a Hospodářský a sociální výbor, aby k tomuto sdělení zaujaly stanovisko.