

DOPORUČENÍ KOMISE
ze dne 6. prosince 2012
o agresivním daňovém plánování
(2012/772/EU)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na článek 292 této smlouvy,

vzhledem k těmto důvodům:

- (1) Daňové plánování je na celém světě tradičně považováno za legitimní postup. Během doby se však struktury daňového plánování stávaly stále propracovanější. Využívají se napříč různými zeměmi a způsobují přesun zdanitelných zisků do států s příznivými daňovými režimy. Hlavní charakteristikou uvedených postupů je, že snižují daňovou povinnost prostřednictvím přísně právních opatření, což je však v protikladu k záměru zákona.
- (2) Agresivní daňové plánování spočívá v tom, že využívá drobných technických detailů jednoho daňového systému nebo rozdílů mezi dvěma či více daňovými systémy za účelem snížení daňové povinnosti. Agresivní daňové plánování může nabývat mnoha podob. Mezi jeho důsledky patří dvojí odpočet (např. stejná ztráta je odečtena jak ve státě zdroje, tak ve státě, ve kterém je společnost usazena) a dvojí nezdanění (např. příjem, který není zdaněn ve státě zdroje, je ve státě, ve kterém je společnost usazena, od daně osvobozen).
- (3) Pro členské státy je i přes značné úsilí obtížné chránit své vnitrostátní základy daně před jejich narušováním prostřednictvím agresivního daňového plánování. Vnitrostátní ustanovení v této oblasti nejsou často plně účinná, zejména z důvodu přeshraničního rozměru mnoha struktur daňového plánování a zvýšené mobility kapitálu a osob.
- (4) K zajištění lepšího fungování vnitřního trhu je nezbytné vybídnout všechny členské státy, aby zaujaly stejný obecný přístup k agresivnímu daňovému plánování, což by pomohlo snížit stávající pokřivení.
- (5) Za tímto účelem je nutno se zabývat případy, kdy daňoví poplatníci získávají daňové výhody tím, že uzpůsobují své daňové záležitosti tak, aby příjem nepodléhal dani v ani jedné zúčastněné zemi (dvojí nezdanění). Přetrvá-

vání takových případů může vést k umělým kapitálovým tokům a pohybům daňových poplatníků v rámci vnitřního trhu, což poškozuje jeho řádné fungování a narušuje základy daně členských států.

- (6) V roce 2012 provedla Komise veřejnou konzultaci o dvojím nezdanění na vnitřním trhu. Vzhledem k tomu, že není možné použít jediné řešení na všechny problémy, které byly předmětem uvedené konzultace, je vhodné se nejprve zabývat problémem, který souvisí s některými často používanými strukturami daňového plánování, jež využívají rozdílů mezi dvěma či více daňovými systémy a často vedou k dvojímu nezdanění.
- (7) Státy se často ve svých úmluvách o zamezení dvojího zdanění zavazují, že nebudou zdaňovat některé položky příjmů. Přitom nemusí nutně přihlížet ke skutečnosti, zda uvedené položky podléhají dani ve státě druhé strany úmluvy a zda tedy neexistuje nebezpečí dvojího nezdanění. Toto riziko může vzniknout také v případech, kdy členské státy jednostranně osvobodí od daně položky z příjmů ze zahraničí bez ohledu na to, zda podléhají dani ve státě zdroje. Je důležité, aby se toto doporučení zabývalo oběma uvedenými případy.
- (8) Vzhledem k tomu, že struktury daňového plánování jsou stále složitější a vnitrostátní zákonodárné orgány často nemají dostatečný čas na reakci, často se stává, že konkrétní opatření proti zneužívání předpisů jsou pro úspěšný boj s novými strukturami agresivního daňového plánování nedostatečná. Tyto struktury mohou poškozovat vnitrostátní daňové příjmy a narušovat fungování vnitřního trhu. Je proto vhodné doporučit členským státům, aby přijaly společné obecné pravidlo proti zneužívání, což by mělo také zabránit složitosti v případě použití mnoha různých pravidel. V této souvislosti je nutné přihlídnout k omezením uloženým právem Unie, pokud jde o pravidla proti zneužívání.
- (9) Z důvodu zachování nezávislého fungování stávajících aktů Unie v uvedené oblasti se toto doporučení nepoužije v rozsahu působnosti směrnice Rady 2009/133/ES⁽¹⁾, směrnice Rady 2011/96/EU⁽²⁾ a směrnice Rady 2003/49/ES⁽³⁾. Komise v současné době zvažuje revizi uvedených směrnic s cílem provést zásady tvořící základ tohoto doporučení,

⁽¹⁾ Úř. věst. L 310, 25.11.2009, s. 34.

⁽²⁾ Úř. věst. L 345, 29.12.2011, s. 8.

⁽³⁾ Úř. věst. L 157, 26.6.2003, s. 49.

PŘIJALA TOTO DOPORUČENÍ:

1. Předmět a oblast působnosti

Toto doporučení se zabývá agresivním daňovým plánováním v oblasti přímého zdanění.

Nepoužije se v oblasti působnosti aktů Unie, jejichž fungování by mohlo být jeho ustanoveními ovlivněno.

2. Definice

Pro účely tohoto doporučení se použijí tyto definice:

a) „daní“ se rozumí daň z příjmu, daň z příjmu právnických osob a případně daň z kapitálových zisků, jakož i daň vybíraná srážkou, která má charakter shodný s některou z uvedených daní;

b) „příjmem“ se rozumí všechny položky, které jsou jako takové definovány ve vnitrostátním právu členského státu, který tento termín používá, a případně položky definované jako kapitálové zisky.

3. Omezení použití pravidel k zamezení dvojího zdanění

3.1 V případě, že se členské státy v úmluvách o zamezení dvojího zdanění, které uzavřely mezi sebou nebo se třetími zeměmi, zavázaly, že nebudou určitou položku příjmu zdaňovat, měly by zajistit, aby se tento závazek vztahoval pouze na případy, kdy daná položka podléhá dani ve státě druhé strany úmluvy.

3.2 Pro provedení bodu 3.1 se členské státy vyzývají, aby do svých úmluv o zamezení dvojího zdanění zahrnovaly vhodné ustanovení. Příklad znění takového ustanovení:

„V případě, že tato Úmluva stanoví, že určitá položka příjmu podléhá dani pouze v jednom ze smluvních států nebo že může být zdaněna v jednom ze smluvních států, druhý smluvní stát nemůže uvedenou položku zdanit pouze v případě, že tato položka podléhá zdanění v prvním smluvním státě.“

V případě vícestranných úmluv by měl být odkaz na „druhý smluvní stát“ nahrazen odkazem na „ostatní smluvní státy“.

3.3 V případě, že s cílem zabránit dvojímu zdanění prostřednictvím jednostranných vnitrostátních pravidel členské státy stanoví osvobození od daně pro danou položku příjmu, jehož zdroj se nachází v jiném státě, ve kterém tato položka nepodléhá dani, se členské státy vyzývají, aby zajistily, že uvedená položka bude zdaněna.

3.4 Pro účely bodů 3.1, 3.2 a 3.3 by měla být položka příjmu považována za podléhající dani, pokud je v dotčeném státě považována za zdanitelnou a není osvobozena od daně, ani nevyužívá plného daňového odpočtu, ani zdanění s nulovou sazbou.

4. Obecné pravidlo proti zneužívání

4.1 Pro omezení praktik agresivního daňového plánování, které spadají mimo rámec zvláštních pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem, by členské státy měly přijmout obecné pravidlo proti zneužívání pro situace vnitrostátního i přeshraničního charakteru omezené na Unii a rovněž na situace se zapojením třetích zemí.

4.2 Pro provedení bodu 4.1 se členské státy vyzývají, aby do svých vnitrostátních předpisů zahrnuly toto ustanovení:

„Uměle vytvořené opatření nebo uměle vytvořená řada opatření, která byla přijata s hlavním cílem vyhnout se zdanění a která vede k daňovému zvýhodnění, se nebere v úvahu. Vnitrostátní orgány řeší tato opatření pro daňové účely podle jejich ekonomické podstaty.“

4.3 Pro účely bodu 4.2 se opatřením rozumí jakákoli transakce, systém, akce, operace, dohoda, grant, neformální dohoda, příslib, závazek nebo událost. Opatření se může skládat z více než jednoho kroku nebo jedné části.

4.4 Pro účely bodu 4.2 je opatření nebo řada opatření uměle vytvořená, pokud jí chybí komerční podstata. Při určování, zda je opatření nebo řada opatření uměle vytvořená, se vnitrostátní orgány vyzývají, aby zvážily, zda zahrnou jednu nebo více z těchto situací:

a) právní charakteristika jednotlivých kroků, z kterých se opatření skládá, není konzistentní s právní podstatou opatření jako celku;

b) opatření nebo řada opatření je prováděna způsobem, který by nebyl běžně použit při činnosti, která je považována za rozumné podnikatelské chování;

c) opatření nebo řada opatření obsahuje prvky, které mají účinek, že se vzájemně nahrazují nebo ruší;

d) uzavřené transakce mají kruhový charakter;

e) opatření nebo řada opatření přináší značné daňové výhody, ale tato skutečnost se neodráží v podnikatelských rizicích, která daňový poplatník nese, nebo v jeho peněžních tocích;

f) očekávaný zisk před zdaněním je zanedbatelný ve srovnání s částkou očekávaného daňového zvýhodnění.

4.5 Pro účely bodu 4.2 je účelem opatření nebo řady opatření vyhnout se daňové povinnosti v takovém případě, kdy, bez ohledu na subjektivní záměry daňového poplatníka, má cíl, ducha a účel daňových předpisů, které by se jinak použily.

4.6 Pro účely bodu 4.2 se daný cíl považuje za hlavní, jestliže se jakýkoli jiný cíl, který souvisí s opatřením nebo řadou opatření nebo by s opatřením nebo řadou opatření mohl souviset, jeví vzhledem ke všem okolnostem případu jako velmi zanedbatelný.

4.7 Při určování, zda opatření nebo řada opatření vedla k daňovému zvýhodnění podle bodu 4.2, se vnitrostátní orgány vyzývají, aby porovnaly částku, kterou má daňový poplatník zaplatit s ohledem na uvedené opatření (uvedená opatření), s částkou, kterou by tentýž daňový poplatník měl zaplatit za stejných okolností při absenci uvedeného opatření (uvedených opatření). V této souvislosti je užitečné posoudit, zda nastala jedna nebo více z těchto situací:

a) částka není zahrnuta v základu daně;

b) daňový poplatník využívá odpočet;

c) vznikla ztráta pro daňové účely;

d) není splatná žádná daň vybíraná srážkou;

e) zahraniční daň je kompenzována.

5. Následná opatření

Členské státy by měly informovat Komisi o opatřeních přijatých za účelem dodržení tohoto doporučení, jakož i o všech změnách těchto opatření.

Komise zveřejní zprávu o používání tohoto doporučení do tří let po jeho přijetí.

6. Určení

Toto doporučení je určeno členskými státy.

V Bruselu dne 6. prosince 2012.

Za Komisi
Algirdas ŠEMETA
člen Komise