

CS

CS

CS



KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ

V Bruselu dne 17.4.2009  
KOM(2009) 179 v konečném znění

### **ZPRÁVA KOMISE RADĚ**

**v souladu s článkem 8 směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků  
a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států**

## ZPRÁVA KOMISE RADĚ

### v souladu s článkem 8 směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

#### 1. SHRNTÍ

Článek 8 směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (dále jen „směrnice o úrocích a licenčních poplatcích“ nebo „směrnice“)<sup>1</sup> vyžaduje, aby Komise „...předložila Radě zprávu o fungování této směrnice, zejména s cílem rozšířit její působnost na další společnosti nebo podniky, které nejsou uvedeny v článku 3 a v příloze“. V reakci na to Komise ověřila včasnost a úplnost provedení a brala v úvahu rovněž otázky výkladu a možného zlepšení stávajícího znění, včetně rozšíření oblasti působnosti směrnice. Zpráva obsahuje závěr, že ačkoli byla směrnice obecně provedena včas a úplně, jsou nutné pokyny a koordinace s ohledem na některé hlavní pojmy, a existuje rovněž prostor pro zlepšení stávajícího znění.

#### 2. SOUVISLOSTI

Směrnice byla přijata dne 3. června 2003. Lhůta pro provedení byla stanovena do 1. ledna 2004. Směrnice byla následně změněna směrnicemi Rady 2004/66/ES<sup>2</sup> a 2004/76/ES<sup>3</sup>. Prvně zmíněná směrnice rozšiřuje oblast působnosti směrnice na společnosti a daně v nových členských státech, zatímco druhá směrnice uděluje některým novým členským státům přechodné odchylky od jednoho či více ustanovení směrnice. Obě pozměňující směrnice musely být provedeny do 1. května 2004.

S ohledem na zprávu podle článku 8 Komise požádala Mezinárodní úřad pro fiskální dokumentaci (International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)), aby provedl průzkum týkající se provedení těchto směrnic. Informace získané při průzkumu měly Komisi umožnit, aby posoudila nutnost:

- opatření k zajištění dodržování povinností členských států podle směrnice a podle Smlouvy;
- pokynů k používání jednotlivých ustanovení směrnice;
- dalších právních předpisů v oblasti, na niž se směrnice vztahuje.

Bylo dohodnuto, že by průzkum měl zahrnovat pouze 20 členských států; vyloučeno proto bylo pět členských států (Řecko, Lotyšsko, Litva, Polsko a Portugalsko), které využívají přechodné odchylky, jelikož tyto členské státy nemají povinnost provést plně směrnici. Ačkoli byl průzkum dokončen před přistoupením Bulharska

---

<sup>1</sup> Úř. věst. L 157, 26.6.2003, s. 49.

<sup>2</sup> Úř. věst. L 168, 1.5.2004, s. 35.

<sup>3</sup> Úř. věst. L 157, 30.4.2004, s. 106.

a Rumunsko k Evropské unii, je nutno podotknout, že tyto členské státy rovněž využívají přechodné odchylky<sup>4</sup>.

### **3. SMĚRNICE**

#### **3.1. Účel a systém**

Účelem směrnice je zajistit u přeshraničních plateb úroků a licenčních poplatků stejné zacházení jako u vnitrostátních plateb, a to odstraněním dvojího právního zdanění a nevýhodného peněžního toku.

Stejně tak je důležité, aby tyto platby neunikly zdanění vůbec. Podle 3. bodu odůvodnění by tyto platby měly být „...zdaněny jednou v jednom členském státě“.

Systém spočívá v osvobození plateb úroků a licenčních poplatků od zdanění u zdroje, ať už na základě daňového výměru nebo formou srážkové daně, při současném zajištění, aby skutečný vlastník plateb byl zdaněn ve svém členském státě bydliště nebo v případě stálých provozoven v členském státě, v němž se tyto provozovny nacházejí. Směrnice stanoví postup vrácení daně v případech, kdy byla daň sražena u zdroje.

Zdaněním skutečného vlastníka v členském státě bydliště (v případě stálých provozoven v členském státě, v němž se nacházejí) je zajištěno, že tyto příjmy jsou zdaněny v rámci stejného právního řádu, v němž jsou odpočitatelné související výdaje (tj. náklady na získání kapitálu v případě úrokového výnosu a výdaje na vývoj a výzkum v případě licenčních poplatků).

#### **3.2. Provádění**

Zdá se, že většina z 20 členských států, jichž se průzkum týkal, provedla směrnici ve stanovené zákonné lhůtě. Z těch členských států, které tak neučinily, měly všechny s výjimkou jednoho vnitrostátní prováděcí předpisy použitelné se zpětným účinkem od 1. ledna 2004.

Co se týká praktických důsledků směrnice, průzkum uvádí, že deset členských států v současnosti nevybírá srážkovou daň u odchozích plateb úroků (s dalšími dvěma členskými státy udělujícími obecné výjimky) a že šest členských států nevybírá srážkovou daň u plateb licenčních poplatků (v případě jednoho členského státu s výjimkou v případě licenčních poplatků za patenty).

V této souvislosti je nutno zmínit, že se směrnice vztahuje i na ty členské státy, které u plateb úroků nebo licenčních poplatků nevybírají srážkové daně (nebo daně na základě daňového výměru), jelikož články 4 a 5 omezují rozhodovací pravomoc všech členských států na překvalifikování plateb úroků a licenčních poplatků jako rozdělování zisku a výběr daní u těchto plateb.

#### **3.3. Zvláštní otázky týkající se výkladu a uplatňování**

##### **3.3.1. Ustanovení čl. 1 odst. 1, 4 a 5 – „skutečný vlastník“**

Cílem podmínky týkající se skutečného vlastnictví je zajistit, aby úleva na základě směrnice nebyla získána protiprávně umělým vložem zprostředkovatele.

---

<sup>4</sup> Odchylky pro Bulharsko a Rumunsko jsou stanoveny v Aktu o podmínkách přistoupení Bulharské republiky a Rumunsko a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie, příloha VI bod 6 a příloha VII bod 7, Úř. věst. L 157, 21.6.2005, s. 289 a 329.

Ačkoli v textu existují rozdíly mezi kritérii skutečného vlastnictví pro společnosti a pro stálé provozovny, hlavní rozdíl spočívá v odkazu na „...příjmy, které v členském státě, v němž je stálá provozovna umístěna, podléhají jedné z daní...“. Směrnice zde výslovně uvádí, že platby jako takové musí být zdaněny u skutečného vlastníka.

Členské státy, jichž se průzkum týkal, přijaly s ohledem na kritéria skutečného vlastnictví různé přístupy. Co se týká společností, některé členské státy se rozhodly, že do vnitrostátních právních předpisů vůbec neprovedou definici v čl. 1 odst. 4, zatímco jiné se spoléhají na vnitrostátní definice a další skupina členských států tuto definici provedla s odchylkami. Pokud jde o stálé provozovny, některé členské státy se rozhodly vůbec neprovést čl. 1 odst. 5, nebo jej provést s vnitrostátními obměnami.

Tyto rozdíly v přístupu mohly vést k tomu, že v jednom členském státě je úleva odepřena, zatímco v jiném je za stejné situace udělena. Bez ohledu na připomínky některých členských států, že se tato záležitost v zásadě týká posouzení každého jednotlivého případu, skutečností zůstává, že pojem používaný v rámci směrnice je pojmem práva Společenství. Jeho výklad musí být v celém Společenství jednotný. Současná existence 27 možných různých výkladů by narušila účinnost směrnice.

K možným řešením patří vypracování pokynů prostřednictvím jednání v technické pracovní skupině, nebo změna definic v zájmu jejich zpřesnění.

### 3.3.2. *Ustanovení čl. 1 odst. 3 – stálá provozovna – „daňově odpočitatelná položka“*

V případě plateb uskutečněných stálými provozovnami je povinnost státu zdroje upustit od zdanění podmíněna tím, že tyto platby pro plátce představují daňově odpočitatelnou položku.

Z kontextu je zřejmé, že účelem požadavku týkajícího se „daňové uznatelnosti“ je zajistit, aby výhody plynoucí ze směrnice vznikly pouze s ohledem na ty platby, které představují výdaje, jež lze přičíst stálé provozovně. Při tomto znění by se však ustanovení vztahovalo rovněž na případy, kdy je odpočet zamítnut z jiných důvodů.

Zatímco IBFD nezjistil v členských státech, jichž se průzkum týkal, žádné případy, kdy úleva byla odmítnuta z toho důvodu, že platba je neodpočitatelnou položkou, nelze vyloučit, že k takovým případům může dojít v budoucnu a že by hostitelský členský stát stálé provozovny mohl v této situaci uložit srážkovou daň z platby.

Aby se zamezilo neodůvodněnému rozdílu v zacházení mezi dceřinou společností a stálou provozovnou, je možno uvážit úpravu znění čl. 1 odst. 3 v zájmu jeho zpřesnění.

### 3.3.3. *Ustanovení čl. 1 odst. 10 – doba držení podílů*

Jedenáct z 20 členských států, jichž se průzkum týkal, využilo možnost stanovenou v čl. 1 odst. 10 týkající se uložení minimální doby držení podílů jako podmínky pro využití výhod plynoucích ze směrnice. Podle průzkumu tři z těchto členských států požadují, aby tato podmínka byla splněna v okamžiku platby bez možnosti, aby bylo následné splnění podmínky vzato v úvahu se zpětným účinkem.

Zdá se, že posledně uvedený požadavek není v souladu s účelem směrnice obecně, a čl. 1 odst. 10 zvláště, a s příslušnou judikaturou ESD. Ve věci *Denkavit* týkající se možnosti doby držení podílů stanovené v čl. 3 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech Soudní dvůr shledal, že odchýlně od zásady osvobození

od srážkových daní stanovené uvedenou směrnicí je nutno možnost týkající se období držení vykládat striktně<sup>5</sup>. Dále uvedl, že dotyčné ustanovení „*usiluje zejména o to, zamezit zneužívání, kdy jsou podíly na základním kapitálu společnosti vlastněny výhradně s cílem využít dostupné daňové výhody a nemají být dlouhodobé*“<sup>6</sup>.

Výše uvedená zjištění mají přímý význam pro výklad čl. 1 odst. 10 směrnice. Stejně jako v případě čl. 3 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech představuje čl. 1 odst. 10 odchylku od zásady osvobození od srážkových daní, je proto nutno jej vykládat striktně. Má rovněž stejný účel jako čl. 3 odst. 2, tj. mařit protiprávní využívání výhod plynoucích ze směrnice prostřednictvím dočasných podílů, které jsou motivovány čistě daňovými důvody. Tohoto účelu je dosaženo, je-li podíl držen po požadovanou minimální dobu bez ohledu na to, zda tato doba v okamžiku platby již skončila, nebo zda skončí teprve k určitému pozdějšímu okamžiku, například ke dni, kdy je podána žádost o úlevu.

ESD rozhodl, že členské státy nejsou povinny udělit osvobození od počátku doby držení, aniž by si byly jisté, že jsou s to daň vymáhat v případě, že podíl nebyl držen po minimální dobu, nebo udělit osvobození ihned na základě jednostranného závazku mateřské společnosti<sup>7</sup>. Tento rozsudek však byl vynesena před tím, než Rada směrnicí 76/308/EHS změnila s cílem rozšířit rozsah správní spolupráce při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní z příjmů<sup>8</sup>. Tento nový právní rámec by mohl změnit povinnosti členských států podle směrnice, jelikož ty nyní mají k dispozici nové nástroje k vymáhání daňových dluhů.

#### 3.3.4. Článek 2 – „úroky“ a „licenční poplatky“

Průzkum nezjistil žádné významné rozdíly mezi definicí „úroků“ podle čl. 2 písm. a) a definicemi používanými v rámci vnitrostátních právních předpisů k provedení směrnice. Nezdá se rovněž, že by existovaly zjevné rozdíly mezi definicí podle čl. 2 písm. a) a definicí v článku 11 vzorové úmluvy OECD o daních, jež by mohly mít význam pro uplatňování směrnice.

Podle průzkumu používají dva členské státy užší definici licenčních poplatků, než je definice uvedená v čl. 2 písm. b). Některé platby licenčních poplatků z těchto členských států proto mohly v té době podléhat srážkové dani v závislosti na obsahu vnitrostátních právních předpisů a příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění. Od doby skončení průzkumu jeden členský stát následně své právní předpisy pozměnil s cílem sladit svou vnitrostátní definici s definicí obsaženou ve směrnici.

Definice obsažená v čl. 2 písm. b) je přesná a jednoznačná. Vyplývá z ní, že se členské státy mohou od této definice odchýlit pouze tehdy, pokud tím udělí úlevu, která je stejná jako úleva stanovená směrnicí či větší.

---

<sup>5</sup> Rozsudek ze dne 17. října 1996 ve spojených věcech *Denkavit International BV a.o. v. Bundesamt für Finanzen*, C-283/94, C-291-94 a C-292/94, bod 27.

<sup>6</sup> Bod 31.

<sup>7</sup> *Denkavit*, bod 33.

<sup>8</sup> Směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001, kterou se mění směrnice 76/308/EHS o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, daně z přidané hodnoty a některých spotřebních daní, Úř. věst. L 175, 28.6.2001, s. 17–20.

### 3.3.5. Ustanovení čl. 3 písm. a) – „společnost členského státu“

#### 3.3.5.1. Příloha – seznam subjektů

Několik členských států se rozhodlo rozšířit výhody plynoucí ze směrnice na platby od širší škály subjektů, než je uvedeno v příloze, a přitom zachovat požadavky přílohy s ohledem na příjemce plateb.

#### 3.3.5.2. Transparentní subjekty

Je možné, aby byl jeden či více subjektů uvedených v příloze považováno za daňově transparentní jiným členským státem, než je členský stát, v němž je tento subjekt zaregistrován nebo vytvořen.

Směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by členským státům umožnilo „přehlížet“ subjekty, jež v tomto členském státě nemají daňové sídlo a jsou způsobilými<sup>9</sup> subjekty. Z toho vyplývá, že členský stát nemá žádný právní základ pro to, aby odmítl použít směrnici na subjekt, který v tomto členském státě nemá daňové sídlo a splňuje požadavky článku 3.

I kdyby však bylo přípustné používat přístup založený na přehlížení, logika tohoto přístupu by vyžadovala, aby dotyčný členský stát rozšířil výhody plynoucí ze směrnice na partnera/podílníka. Tento názor by byl v souladu s postojem přijatým ve zprávě OECD o partnerství a v poznámce k článku 1 vzorové úmluvy o daních<sup>10</sup>.

#### 3.3.5.3. Místo skutečného řízení

Zdá se, že tři z členských států, jichž se průzkum týkal, jako podmínku pro udělení osvobození požadují, aby společnost, která obdrží platbu, podléhala dani z příjmu právnických osob v členském státě, v němž se nachází místo skutečného řízení. To by mohlo vést k odepření výhod plynoucích ze směrnice v případě, kdy se například členský stát, v němž je společnost vytvořena, i členský stát, v němž se nachází místo skutečného řízení, ve svých vnitrostátních právních předpisech spoléhají na místo vytvoření jako příslušný faktor pro určení daňového sídla.

Ve znění směrnice neexistuje žádná opora pro to, aby bylo jedno kritérium daňového sídla uloženo přednostně před druhým kritériem. Pokud má společnost daňové sídlo pouze v jednom členském státě, není důležité, zda je kritériem používaným členským státem sídla místo vytvoření nebo místo skutečného řízení. Má-li společnost dvě daňová sídla, bude daňové sídlo na základě kritéria „místa skutečného řízení“ obvykle určovat pravidlo pro sporné případy příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V této posledně uvedené situaci může být přiměřené očekávat, že by společnost měla „*podléhat jedné z následujících daní, od níž není osvobozena*“ [čl. 3 písm. a) bod iii)] v členském státě, v němž má místo skutečného řízení<sup>11</sup>.

#### 3.3.5.4. Požadavky týkající se podléhání dani

Ačkoli se zdá, že většina členských států používá „subjektivní“ požadavek týkající se podléhání dani (tj. vztahuje se na společnost jako takovou místo na konkrétní platbu

<sup>9</sup> Tj. které splňují všechna kritéria článku 3.

<sup>10</sup> Viz zejména body 6.4 a 6.5.

<sup>11</sup> Postoj, jenž by bylo možno zpochybnit z toho důvodu, že by v případě, kdy je příjemcem platby úroků nebo licenčních poplatků stálá provozovna, mělo postačovat, aby společnost podléhala v členském státě stále provozovny dani ze zisků, které lze přičíst stále provozovně.

úroků nebo licenčních poplatků), některé členské státy požadují, aby dani podléhala samotná platba („objektivní“ požadavek týkající se podléhání dani).

Podle průzkumu jeden členský stát požaduje, aby společnost neměla možnost osvobození. Tento členský stát dále požaduje, aby společnost v členském státě, v němž má daňové sídlo, podléhala dani, která má stejnou nebo podobnou povahu jako daň z příjmu v prvním členském státě.

Ve směrnici neexistuje opora pro žádný z těchto požadavků. Naopak, podmínky čl. 3 písm. a) jsou vyčerpávající, neponechávají proto žádný prostor pro uložení dalších podmínek a omezení.

### 3.3.6. *Ustanovení čl. 3 písm. b) – „přidružená společnost“*

#### 3.3.6.1. Prahová hodnota podílu

Podle průzkumu žádný členský stát nezmírnil prahovou hodnotu týkající se nejméně 25% přímého podílu, ačkoli jeden členský stát uznává nepřímé podíly. Řada členských států však buď přešla z kritéria týkajícího se „základního kapitálu“ na kritérium týkající se „hlasovacích práv“, nebo povolila alternativní používání obou kritérií.

V průzkumu bylo zjištěno, že jeden členský stát vyžaduje, aby byla současně splněna obě kritéria, tj. „základní kapitál“ i „hlasovací práva“. Ve směrnici neexistuje žádná opora pro tento dvojí požadavek.

#### 3.3.6.2. „Dotčené“ společnosti

Jeden členský stát rozšířil oblast působnosti úlevy dostupné podle směrnice upuštěním od požadavku, aby byla společná mateřská společnost v případě popsaném v čl. 3 písm. b) bodě iii) usazená na území EU. Členský stát může být velkorysejší než směrnice.

### 3.3.7. *Ustanovení čl. 3 písm. c) – stálá provozovna – definice*

Definice stálé provozovny vychází jednoznačně z definice v článku 5 vzorové úmluvy OECD o daních, aniž by však byl zopakován seznam příkladů a výjimek obsažených v čl. 5 odst. 2 až 7.

Skutečnost, že se definice ve směrnici poněkud liší od definice v čl. 2 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a že žádná z definic neopakuje přesně článek 5 vzorové úmluvy OECD o daních, může vést k situaci právní nejistoty, zejména co se týká situace stálých provozoven, které jsou závislými zastoupeními.

Při provádění směrnice se většina členských států rozhodla, že bude vycházet z obecné definice stálé provozovny obsažené v příslušných vnitrostátních daňových právních předpisech. Pět členských států však za účelem provedení směrnice zavedlo zvláštní definici.

### 3.3.8. *Ustanovení čl. 4 odst. 2 – Platby nepovažované za úroky či licenční poplatky*

Ustanovení čl. 4 odst. 2 je ustanovením o vnitropodnikovém oceňování. Jak je zřejmé z poznámky k tomuto článku v KOM(1998) 67 v konečném znění, má být rovněž ustanovením o podkapitalizaci. V poznámce je rovněž uvedeno, že by



jakékoli částce překvalifikované jako rozdělený zisk měly být uděleny výhody plynoucí ze směrnice o mateřských a dceřiných společnostech<sup>12</sup>.

V průzkumu bylo zjištěno, že jeden členský stát odmítne výhody plynoucí ze směrnice o mateřských a dceřiných společnostech u plateb úroků a licenčních poplatků považovaných za skryté rozdělování zisku z toho důvodu, že podle vnitrostátní judikatury toto rozdělování nelze považovat za dividendy. Tento členský stát však má sám za to, že nemůže účtovat srážkovou daň, pokud existuje smlouva o zamezení dvojího zdanění, jelikož by neplatil článek smlouvy o zamezení dvojího zdanění týkající se dividend<sup>13</sup>.

Jsou zapotřebí další úvahy ohledně daňového zacházení s nadměrnými částkami úroků nebo licenčních poplatků bez ohledu na to, zda jsou či nejsou považovány za rozdělení zisku. Podle okolností by mohla existovat rovněž otázka diskriminace s ohledem na zacházení s obdobnými vnitrostátními platbami.

V této souvislosti je nutno zmínit, že Soudní dvůr shledal, že diskriminační uplatňování ustanovení o podkapitalizaci s pevně stanoveným podílem závazků na vlastním kapitálu bez jakéhokoli ustanovení o osvobození představuje nepřiměřené, a proto neodůvodněné omezení svobody usazování<sup>14</sup>.

### 3.3.9. Článek 5 – Daňové úniky a zneužívání daňových režimů

Zdá se, že řada členských států vykládá článek 5 tak, jako by povoloval odmítnutí úlevy v případech, kdy je společnost příjemce ovládána rezidentem třetí země.

Zdá se, že jeden členský stát odmítá poskytnutí výhod plynoucích ze směrnice společnosti příjemce z jiného členského státu, která je vlastněna nebo ovládána osobou s obvyklým bydlištěm nebo sídlem v prvním členském státě.

Ustanovení čl. 3 písm. b) stanoví, že „*podíly se musejí týkat pouze společností usazených na území Společenství*“. Směrnice však nestanoví, že mateřská společnost, která od své částečně nebo zcela vlastněné dceřiné společnosti obdrží platbu úroků nebo licenčních poplatků, musí být ovládána rezidentem EU (nebo rezidentem jiného členského státu, než je členský stát dceřiné společnosti), aby byla platba způsobilá pro úlevu.

Článek 5 je mimoto nutno vykládat na základě příslušné judikatury ESD týkající se opatření proti zneužívání, která vyžaduje, aby opatření přijatá s cílem zamezit zneužívání byla vhodná a přiměřená<sup>15</sup>. Ustanovení vnitrostátních právních předpisů nebo smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které odepírá poskytnutí úlevy pouze z toho důvodu, že mateřská společnost je ovládána rezidentem třetí země (nebo jedním z vlastních rezidentů), pravděpodobně nespĺňuje kritérium přiměřenosti,

---

<sup>12</sup> Viz stanovisko generálního advokáta Mischa ze dne 26. září 2002 ve věci *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00.

<sup>13</sup> To nemusí být mimo jakoukoli pochybnost. Ve výhradě k čl. 10 odst. 3 vzorové úmluvy OECD o daních si dotýčný členský stát vyhrazuje „*právo rozšířit definici dividend v odstavci 3 tak, aby zahrnovala veškeré příjmy, které podléhají daňovému zacházení pro rozdělené zisky*“. Platba proto nemusí být podle vnitrostátního práva tohoto členského státu nutně považována za „dividendu“, aby byla považována za „dividendu“ při uplatňování čl. 10 odst. 3.

<sup>14</sup> Věc *Lammers*, C-105/07, bod 32. Viz rovněž věc *Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, bod 92.

<sup>15</sup> Např. rozsudek ze dne 17. července 1997 ve věci *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, C-28/95, bod 44.

jelikož „nemá specifický cíl vyloučit z daňového zvýhodnění čistě vykonstruované operace“.<sup>16</sup>

Je nutno připomenout, že podmínka týkající se „skutečného vlastníka“ obsažená v článku 1 má výslovně řešit čistě vykonstruované operace. Lze proto pochybovat, zda lze společnost, která splňuje kritérium týkající se „skutečného vlastníka“, považovat při použití článku 5 za vykonstruované jednání.

### **3.4. Záležitosti, jimiž se průzkum nezabýval**

#### *3.4.1. Vnitropodnikové platby*

Oblast působnosti směrnice je v současnosti omezena na platby mezi samostatnými právními subjekty. Nevztahuje se proto na vnitropodnikovou situaci, například skutečné nebo hypotetické platby mezi ústředím a stálou provozovnou či mezi dvěma stálými provozovnami téže společnosti.

V souvislosti s prací OECD na přidělování zisků stálým provozovněm vznikla otázka, zda je podle smluv o zamezení dvojího zdanění stát zdroje (obvykle stát stálé provozovny) oprávněn vybírat srážkovou daň či jinou formu zdanění u zdroje v případě hypotetických plateb úroků nebo licenčních poplatků pro ústředí nebo jinou stálou provozovnu téže společnosti.

Tato záležitost se dosud projednává, některé země OECD však uvedly, že mají v úmyslu uložit u výše uvedených plateb srážkovou daň.

Zdanění u zdroje v případě vnitropodnikových plateb by pro přeshraniční investice vytvořilo nevýhody, které jsou obdobné či totožné jako nevýhody, jež vedly k přijetí směrnice. Zdá se proto vhodné uvážit rozšíření oblasti působnosti směrnice tak, aby zahrnovala tyto platby.

#### *3.4.2. Podíly*

Prahová hodnota: ustanovení čl. 3 písm. b) směrnice v současnosti stanoví, že by „podíly“ ve smyslu tohoto ustanovení měly splňovat nebo překračovat prahovou hodnotu ve výši 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv. Podle článku 3 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, který obsahuje podobné ustanovení, byla prahová hodnota „podílů“ postupně snížena z 25 % na současných 10 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv od roku 2009 (viz rovněž čl. 7 odst. 2 směrnice o fúzích).

Ačkoli všechny tři směrnice ES o zdanění společností mají za cíl vytvořit podmínky podobné podmínkám vnitřního trhu, skupina společností pro účely posledně dvou uvedených směrnic je i nadále o něco menší než skupina společností podle směrnice o úrocích a licenčních poplatcích, což zvyšuje náklady společností podílejících se na přeshraničních transakcích na plánování a dodržování požadavků.

Rozdíl mezi prahovými hodnotami může vést k rozporným výsledkům, například v rámci překvalifikování platby úroků nebo licenčních poplatků jako rozdělení zisku. Platba úroků nebo licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi prostřednictvím „podílu“ ve výši nejméně 10 %, avšak méně než 25 %, by podle směrnice o úrocích a licenčních poplatcích nebyla způsobilá pro úlevu, byla by však

---

<sup>16</sup> Např. rozsudek ze dne 13. března 2007 ve věci *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, C-524/04, bod 79.

způsobila pro úlevu podle směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, je-li překvalifikována jako rozdělení zisku.

Nepřímé podíly: oblast působnosti směrnice je v současnosti omezena na přímé podíly, zatímco směrnice o mateřských a dceřiných společnostech takovéto omezení neobsahuje. Jelikož účel obou směrnic je stejný – tj. zamezit dvojímu zdanění – neexistuje zjevné odůvodnění takového rozdílu.

Rozšíření oblasti působnosti: ačkoli by odstranění nesrovnalostí s ohledem na prahové hodnoty a přímé/nepřímé podíly představovalo významné zlepšení stávající situace, z článku 8 ve spojení s 2., 4. a 9. bodem odůvodnění lze odvodit, že záměrem bylo, aby směrnice případně zahrnovala podniky, které nejsou ve spojení, a aby stávající omezení na přidružené podniky bylo považováno pouze za první pokusný krok. Je zřejmé, že mezinárodní dvojí zdanění, obtížné správní formality a problémy s peněžními toky jako přeshraniční překážky pro transakce mezi společnostmi ve spojení existují rovněž v případě plateb mezi stranami, které nejsou ve spojení.

Co se týká plateb licenčních poplatků, rozšíření oblasti působnosti směrnice na podniky, které nejsou ve spojení, by bylo v souladu s cílem podle článku 163 Smlouvy o ES „...posilovat vědecké a technologické základy průmyslu Společenství a podporovat rozvoj jeho mezinárodní konkurenceschopnosti...“.

Je nutno rovněž podotknout, že by rozšíření oblasti působnosti bylo v souladu s články 11 a 12 vzorové úmluvy OECD o daních, jež nerozlišují mezi podniky ve spojení a podniky, které nejsou ve spojení.

Je třeba uvážit rozpočtové důsledky rozšíření oblasti působnosti. Je však nutno uvést, že tyto budou pravděpodobně omezené, jelikož většina členských států se již nyní zcela nebo částečně zřekla svých práv zdanění buď prostřednictvím vnitrostátních právních předpisů, nebo ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění s ostatními členskými státy.

#### 4. ZÁVĚR

Ačkoliv z průzkumu vyplývá, že celkové provedení je uspokojivé, je v něm vyzdvížena rovněž řada případů problematického provedení a výkladu, například s ohledem na minimální dobu držení podílů, daňové sídlo skutečného příjemce, prahové hodnoty podílů, překvalifikování skrytých zisků, vzájemné vztahy mezi směrnicí o úrocích a licenčních poplatcích a směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech a ustanovení o daňových únicích a zneužívání daňových režimů.

Je rovněž zřejmé, že k dosažení jednotného výkladu a snížení právní nejistoty mohou být nezbytné další diskuse a pokyny, co se týká hlavních pojmů směrnice. Je nutno uvážit důsledky nejednotného provedení a výkladu pojmu „stálé provozovny“ v rámci směrnice a existence definice stálé provozovny, která se liší od definice obsažené v článku 5 vzorové úmluvy o daních, například s ohledem na možné vyloučení stálých provozoven, které jsou zastoupením.

Pokud jde o změny, jež by mohly zlepšit fungování směrnice, úprava znění čl. 1 odst. 3 by mohla odstranit to, co lze považovat za neodůvodněné rozlišování mezi dceřinými společnostmi a stálými provozovnami. Co se týká soudržnosti a jednotnosti, naléhavou prioritou by mělo být jednoznačné sladění kritérií pro podíly obsažených ve směrnici s kritérii uvedenými ve směrnici o mateřských a dceřiných

společnostech a ve směrnici o fúzích. Nyní by bylo možno uvážit rozšíření oblasti působnosti směrnice na podniky, které nejsou ve spojení, za účelem posouzení možnosti podpořit lisabonské cíle.