



EVROPSKÁ
KOMISE

V Bruselu dne 28.10.2024
COM(2024) 494 final

ZPRÁVA KOMISE RADĚ

Zpráva o provádění týkající se přezkumu směrnice o mechanismech řešení daňových sporů

1. Úvod

Směrnice Rady (EU) 2017/1852 ze dne 10. října 2017 o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii¹ (dále jen „směrnice o mechanismech řešení daňových sporů“) stanoví rámec pro řešení sporů mezi členskými státy vyplývajících z výkladu a uplatňování smluv a úmluv mezi členskými státy, které upravují zamezení dvojího zdanění příjmů a případně majetku.

Ačkoli před přijetím směrnice o mechanismech řešení daňových sporů byly k dispozici mechanismy nebo nástroje pro řešení některých sporů, jež vznikly na základě daňových smluv nebo unijní úmluvy o arbitráži (90/436/EHS)², nemusí ve všech případech dosáhnout, pokud jde o oblast působnosti, a/nebo včas a závazně účinného řešení takových sporů.

Tím, že stanoví třístupňový přístup, zajišťuje směrnice o mechanismech řešení daňových sporů účinný mechanismus pro včasné a vymahatelné řešení sporů pokrývající širší oblast působnosti. Zaprvé, každá osoba (fyzická nebo právnická), jejíž zdanění je spornou otázkou přímo dotčeno, je oprávněna podat stížnost každému z dotčených členských států a požádat o vyřešení tohoto sporu. Za druhé, dotčené členské státy by se měly snažit vyřešit spornou otázku řízením o dosažení vzájemné dohody. Za třetí, v případě zamítnutí stížnosti členským státem nebo nezdaru při řešení sporu ve fázi řízení o dosažení vzájemné dohody směrnice předpokládá zřízení poradní komise, která přijme rozhodnutí o zamítnutí nebo vydá stanovisko ke sporu.

V souladu s článkem 21 směrnice o mechanismech řešení daňových sporů Komise vyhodnotí provádění směrnice a předloží zprávu Radě. V současné době jsou však k dispozici jen omezené důkazy o uplatňování směrnice a ne všechny členské státy získaly dostatečné zkušenosti s uplatňováním pravidel, která jsou v ní obsažena. Žádný z členských států nemá stížnosti předložené daňovými poplatníky, které by se dostaly do fáze řešení sporů. Hlavním důvodem je to, že směrnice o mechanismech řešení daňových sporů se vztahuje na zdaňovací období počínající dne 1. ledna 2018 nebo později. Členské státy mají různá pravidla týkající se dodržování předpisů, pokud jde o požadavky na podání daňového přiznání a dokončení posuzování, pravidla v oblasti promlčecích lhůt a strategie pro dodržování předpisů (např. kdy zahájit kontrolu nebo na která zdaňovací období se má vztahovat). Například daňové přiznání za zdaňovací období 2018 lze podat nejdříve v roce 2019. Daňová kontrola za zdaňovací období 2018 může být ukončena až v roce 2023, a stížnost lze tudíž podat od této doby a do tří let poté (nejpozději tedy v roce 2026). Spory, které by mohly být řešeny podle směrnice o mechanismu řešení daňových sporů, se proto začaly objevovat až v posledních letech.

Tato zpráva o provádění se vztahuje na období od počátečního vstupu směrnice o mechanismech řešení daňových sporů v platnost až do současnosti. Vychází z údajů shromážděných v rámci konzultace, která probíhala od 12. března do 10. května 2024 na internetových stránkách útvarů Komise odpovědných za daně a celní unii, ale i z podnětů členských států v rámci statistického rámce ke směrnici o mechanismech řešení daňových sporů za zdaňovací období 2020–2023 a z cílené konzultace s

¹ Úř. věst. L 265, 14.10.2017, s. 1.

² Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, Úř. věst. L 225, 20.8.1990, s. 10.

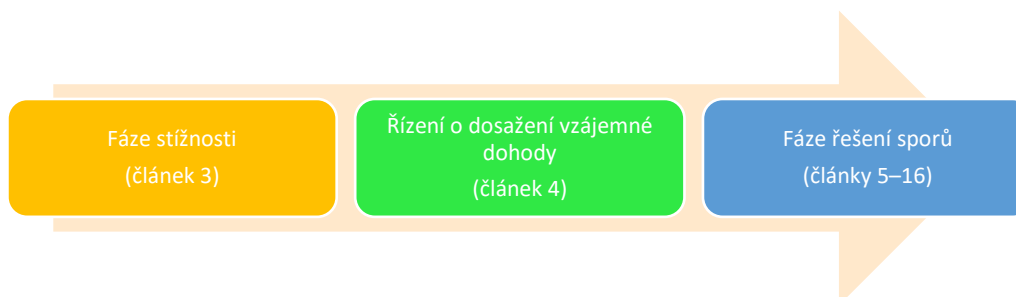
členskými státy, která probíhala od 14. března do 10. května 2024. Plnohodnotné hodnocení směrnice o mechanismech řešení daňových sporů by mělo být provedeno, jakmile bude k dispozici více informací a zkušeností se skutečnými případy, včetně případů, které dospěly do fáze řešení sporů. Směrnice o mechanismech řešení daňových sporů je rovněž součástí probíhajícího auditu EÚD, který se zaměřuje na škodlivou daňovou soutěž v EU.

2. Popis směrnice o mechanismech řešení daňových sporů

Směrnice o mechanismech řešení daňových sporů poskytuje koordinovaný a flexibilní rámec pro členské státy a podporuje povinné a závazné řešení sporů v Evropské unii ve srovnání s čistě vnitrostátními pravidly a/nebo pravidly stanovenými v dvoustranných nebo mnohostranných dohodách a úmluvách.

Umožňuje, aby bylo na základě stížnosti daňového poplatníka zahájeno řízení o dosažení vzájemné dohody, v jehož rámci musí členské státy spolupracovat a do dvou let dosáhnout dohody o vyřešení sporu týkajícího se dvojího zdanění. Rozhodnutí je pro příslušné orgány závazné a pro dotčeného daňového poplatníka či poplatníky vymahatelné. Pokud řízení o dosažení vzájemné dohody vzhledem k tomu, že členské státy nedosáhly dohody, skončí nezdarem, automaticky se přikročí k řízení pro řešení sporů (fáze arbitráže), během kterého příslušné orgány zúčastněných členských států vydají konečné závazné rozhodnutí.

Na obrázku níže jsou shrnuty tři klíčové procesní fáze podle směrnice o mechanismech řešení daňových sporů:



Obrázek 1: Tři klíčové postupy

Shrnutí jednotlivých kroků:

1. Stížnost

Směrnice o mechanismech řešení daňových sporů se vztahuje na spory mezi členskými státy, jež vyplývají z rozdílného výkladu a uplatňování dohod a úmluv upravujících zamezení dvojího zdanění příjmů a případně majetku, jako jsou dvoustranné daňové smlouvy a úmluva o arbitráži, a vedou k dvojímu zdanění. Vzhledem k tomu je každá dotčená osoba, včetně fyzických osob, oprávněna podat stížnost týkající se sporné otázky kterémukoli z příslušných orgánů dotčených členských států za účelem vyřešení.

Lhůta pro předložení je tři roky od obdržení prvního oznámení o úkonu vedoucím ke dvojímu zdanění. Příslušný orgán každého dotčeného členského státu je povinen potvrdit přijetí stížnosti do dvou měsíců od jejího obdržení a informovat o tom ostatní dotčené členské státy. Dotčená osoba je povinna předložit informace podle čl. 3 odst.

3 směrnice o mechanismech řešení daňových sporů. Dotčené příslušné orgány mohou ve lhůtě tří měsíců od obdržení stížnosti požádat o doplňující informace. Dotčená osoba musí odpovědět do tří měsíců od obdržení žádosti. Rozhodnutí o přijetí nebo zamítnutí stížnosti musí být přijato do šesti měsíců od jejího obdržení nebo do šesti měsíců od obdržení doplňujících informací, podle toho, co nastane později, a dotčená osoba a příslušné orgány ostatních dotčených členských států o tomto rozhodnutí musí být neprodleně informovány.

Během této šestiměsíční lhůty může dotčený členský stát spornou otázku vyřešit jednostranně, čímž se řízení podle směrnice o mechanismech řešení daňových sporů ukončí.

2. Řízení o dosažení vzájemné dohody

Pokud spor nebyl vyřešen ve fázi stížnosti, zahájí dotčené členské státy, pokud stížnost přijaly, řízení o dosažení vzájemné dohody. V případě řízení o dosažení vzájemné dohody musí členské státy usilovat o to, aby bylo ukončeno do dvou nebo tří let od posledního oznámení rozhodnutí o přijetí stížnosti.

Ustanovení 6. bodu odůvodnění podporují členské státy v tom, aby v závěrečných fázích řízení o dosažení vzájemné dohody využívaly alternativní nezávazné varianty řešení sporů, jako jsou například mediační či smírní postupy. Pokud jsou dotčené členské státy schopny spor vyřešit, stává se rozhodnutí pro členské státy závazné, pokud je daňový poplatník (daňoví poplatníci) akceptuje (akceptují) a zřekne se (zřeknou se) práva na jakýkoli jiný opravný prostředek. Nebude-li dohoda dosažena ve stanovené lhůtě, měla by být věc postoupena k řízení pro řešení sporů.

3. Řešení sporů

Dotčená osoba může požádat příslušné orgány o zřízení poradní komise, pokud a) stížnost podaná touto dotčenou osobou byla podle čl. 5 odst. 1 zamítnuta alespoň jedním, nikoliv však všemi příslušnými orgány dotčených členských států, nebo b) příslušné orgány dotčených členských států stížnost podanou dotčenou osobou přijaly, ale ve lhůtě stanovené v čl. 4 odst. 1 nedosáhly dohody o způsobu vyřešení sporné otázky vzájemnou dohodou, přičemž v takovém případě musí poradní komise vydat stanovisko k tomu, jak spornou otázku vyřešit. Směrnice o mechanismech řešení daňových sporů poskytuje členským státům možnost zřídit poradní komisi, která se může lišit složením, formou a použitým arbitrážním řízením a/nebo může mít trvalou povahu.

Poradní komise musí vydat příslušným orgánům dotčených členských států své stanovisko do šesti měsíců ode dne svého zřízení, přičemž tuto lhůtu lze prodloužit o další tři měsíce. Stanovisko se přijímá prostou většinou hlasů jejích členů. Pokud této většiny nelze dosáhnout, rozhoduje o konečném stanovisku hlas předsedy a toto konečné stanovisko bude oznámeno příslušným orgánům.

Po oznámení stanoviska poradní komise musí příslušné orgány přijmout konečné rozhodnutí. Dotčené příslušné orgány mají šest měsíců na to, aby se dohodly, jak spornou otázku vyřešit. Během těchto šesti měsíců mohou příslušné orgány přijmout rozhodnutí odchylné od rozhodnutí poradní komise.

Konečné rozhodnutí je pro dotčené členské státy závazné, pokud jde o dotčené osoby, nepředstavuje však precedens. Musí se vykonat, pokud dotčená osoba či dotčené osoby

do 60 dní ode dne, kdy bylo konečné rozhodnutí oznámeno, toto konečné rozhodnutí akceptují a zřeknou se případného práva na veškeré vnitrostátní opravné prostředky.

3. Přehled provádění

a. Kontroly provedení

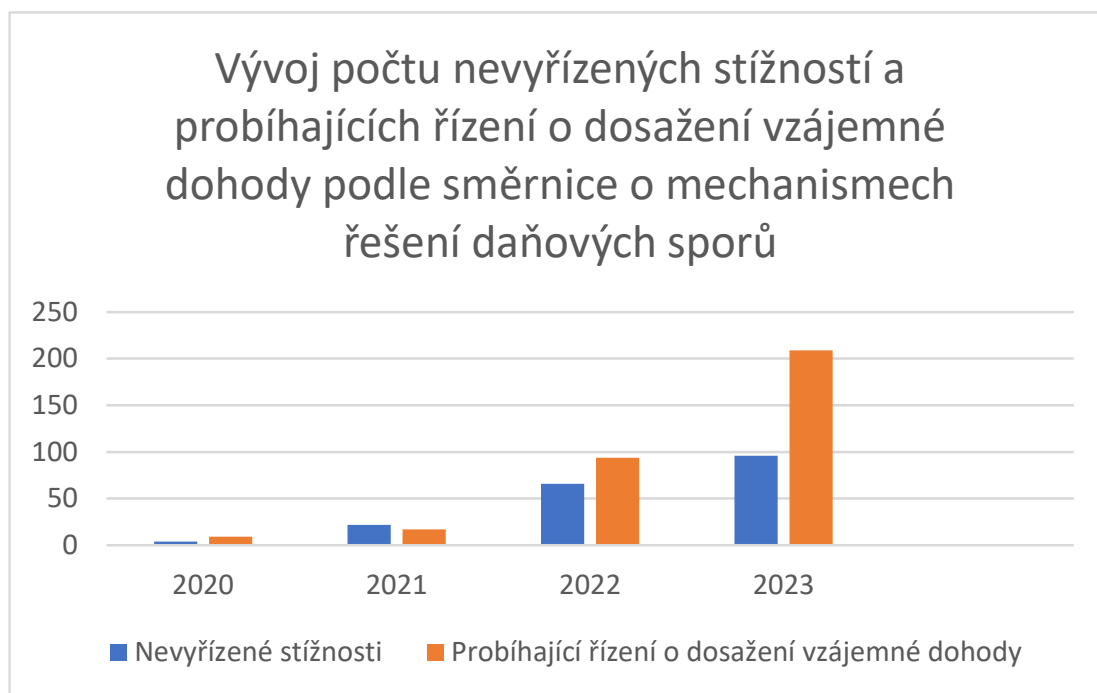
Všechny členské státy nyní směrnicí o mechanismech řešení daňových sporů správně provedly. V případě Španělska bylo zahájeno řízení o nesplnění povinnosti z důvodu nesprávného provedení³. Španělsko se následně zabývalo otázkami vznesenými v řízení o nesplnění povinnosti, které bylo ukončeno dne 23. května 2024⁴.

b. Přezkum statistického rámce

Podle statistického rámce pro směrnicí o mechanismech řešení daňových sporů jsou členské státy povinny každoročně předkládat Komisi tyto statistiky⁵:

- i) stížnosti podané příslušnému orgánu;
- ii) řízení o dosažení vzájemné dohody vedená příslušným orgánem;
- iii) stížnosti řešené v rámci fáze řešení sporů (fáze arbitráže);
- iv) provádění rozhodnutí vynesných v rámci řízení o dosažení vzájemné dohody a konečných rozhodnutí.

Následující tabulka uvádí počet případů spadajících pod body i) a ii), které předložily členské státy a u kterých ke konci každého vykazovaného roku řízení stále probíhá:



³ INFR(2022)2096.

⁴ Viz veřejný registr rozhodnutí, pokud jde o nesplnění povinnosti, který spravuje Komise, https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=cs&langCode=CS.

⁵ Viz údaje na internetových stránkách Komise: [Resolution of tax disputes in the European Union - European Commission \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/taxation/customs/decision-making/decision-making-in-the-eu) (Řešení daňových sporů v Evropské unii – Evropská komise (europa.eu)).

Podané stížnosti

V závislosti na postoji příslušných orgánů dotčeného členského státu k podané stížnosti může být nezbytné, aby daňoví poplatníci podali opravný prostředek k vnitrostátním soudům podle čl. 5 odst. 3 pro účely získání přístupu k řízení o dosažení vzájemné dohody nebo k fázím řešení sporů uvedeným ve směrnici o mechanismech řešení daňových sporů. Na základě informací obdržených od členských států byl podán v souvislosti se zamítnutím pouze jeden opravný prostředek, a to ze strany dvou členských států. Nízký počet stížností, které jsou předmětem řízení o opravném prostředku, v poměru k celkovému počtu podaných stížností může být známkou toho, že počet případů, které byly dosud zamítnuty všemi členskými státy, je nízký.

Namísto toho případné spory, které jsou stále ve fázi stížnosti, přecházejí do fáze řízení o dosažení vzájemné dohody. Jedním z klíčových statistických ukazatelů je průměrná doba pro vyřízení stížnosti ze strany členských států podané buď prostřednictvím stížnosti řešené členskými státy, nebo postoupené do fáze řízení o dosažení vzájemné dohody nebo fáze řešení sporu. Níže jsou uvedeny výsledky za roky 2020–2023.

Rok	Počet zpráv podaných členskými státy	Doba do uzavření stížnosti (v měsících) – průměr EU	Maximální (v měsících)	Minimální (v měsících)
2020	2	1,25	1,5	1
za rok 2021	6	4,1	12	0,2
2022	12	3,9	6,2	1,8
2023	11	3,9	6	0,8

Na základě údajů předložených členskými státy tudíž členské státy uzavírají velkou většinu případů do šesti měsíců, jak požaduje směrnice o mechanismech řešení daňových sporů. Předkládání údajů o době pro vyřízení stížnosti je do budoucna pro sledování účinnosti směrnice o mechanismech řešení daňových sporů nezbytné.

Stížnosti vyřizované ve fázi řízení o dosažení vzájemné dohody

Ačkoli se počet stížností i řízení o dosažení vzájemné dohody v období 2020–2023 zvýšil, zůstává výrazně nižší než počet řízení o dosažení vzájemné dohody probíhajících v současné době podle úmluvy o arbitráži za totéž období⁶. Pro vysvětlení tohoto nízkého počtu může existovat několik důvodů. Směrnice o mechanismech řešení daňových sporů je přímo použitelná pouze pro spory vzniklé od zdaňovacího období počínajícího dne 1. ledna 2018 nebo později, starší případy proto nelze podle této směrnice vyřizovat⁷. Nicméně došlo ke snížení počtu sporů předložených podle úmluvy o arbitráži: počet případů předložených v roce 2023 podle

⁶ Statistiky týkající se řízení o dosažení vzájemné dohody a předběžných posouzení převodních cen: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/statistics-apas-and-maps-eu_en.

⁷ Členské státy mohly využít možnosti přijmout případy v souvislosti se spory vzniklými před 1. lednem 2018, které se vztahují na předchozí zdaňovací období. V rámci konzultace s členskými státy pouze dva členské státy uvedly, že tuto možnost poskytl.

úmluvy o arbitráži klesl na 649 z 854 v roce 2022. Může se však jednat pouze o dočasný účinek, k potvrzení dlouhodobého trendu jsou zapotřebí údaje z dalších let.

Navíc vzhledem k času potřebnému na provedení kontroly a vydání konečného rozhodnutí o kontrole daňovému poplatníkovi uběhne několik let, než bude moci daňový poplatník podat stížnost. V neposlední řadě má daňový poplatník na podání stížnosti tři roky od data vydání rozhodnutí, což by mohlo vysvětlovat i časový odstup mezi vznikem sporu a podáním stížnosti podle směrnice o mechanismech řešení daňových sporů.

Na otázku položenou členskými státy v rámci konzultace ohledně toho, zda zaregistrovaly přechod od úmluvy o arbitráži ke směrnici o mechanismech řešení daňových sporů, většina členských států uvedla, že k zodpovězení této otázky nedisponují údaji. Potvrdily, že jejich daňoví poplatníci nadále využívají úmluvu o arbitráži.

Stejně jako v případě fáze stížnosti byly členské státy požádány, aby uvedly počet měsíců potřebných k vyřešení sporu v rámci řízení o dosažení vzájemné dohody⁸. Níže jsou uvedeny výsledky za roky 2020–2023.

Rok	Počet zpráv podaných členskými státy	Doba do uzavření řízení o dosažení vzájemné dohody (v měsících) – průměr EU	Maximální (v měsících)	Minimální (v měsících)
2020	Nepoužije se	Nepoužije se	Nepoužije se	Nepoužije se
za rok 2021	4	7	12,5	3,3
2022	2	9,3	10,1	8,5
2023	9	10,9	21,5	3

Na základě údajů předložených členskými státy jsou případy řešené v řízení o dosažení vzájemné dohody uzavírány do 24 měsíců, jak požaduje směrnice o mechanismech řešení daňových sporů. Vzhledem k nízkému počtu případů, které byly dosud ve fázi řízení o dosažení vzájemné dohody uzavřeny, by však bylo předčasné vyvozovat závěry. Z cílené konzultace s jedním členským státem vyplynulo, že většina případů předložených podle směrnice o mechanismech řešení daňových sporů pocházela od fyzických osob, přičemž tyto případy lze na rozdíl od sporů týkajících se právnických osob obvykle vyřešit rychleji. Spory týkající se právnických osob obvykle zahrnují spory týkající se převodních cen, které jsou složitější a jejichž řešení vyžaduje více času. Stejně jako ve fázi stížností je nezbytné, aby členské státy předkládaly údaje umožňující účinné sledování, pokud jde o včasnost uzavření případu řešeného v řízení o dosažení vzájemné dohody.

⁸ Počet přijatých stížností, které budou postoupeny k řízení o dosažení vzájemné dohody podle čl. 4 odst. 1 v průběhu referenčního roku, a počet rozhodnutí v řízení o dosažení vzájemné dohody podle čl. 4 odst. 2 akceptovaných dotčenou osobou v průběhu referenčního roku jsou k dispozici ve statistických údajích na internetových stránkách Komise, které jsou uvedeny v poznámce pod čarou 5.

Stížnosti vyřizované v rámci fáze řešení sporů

Do fáze řešení sporu (fáze arbitráže) zatím nepostoupila žádná stížnost, a proto nelze posouzení provést. Navíc vzhledem k tomu, že většina případů řešených v řízení o dosažení vzájemné dohody byla předložena v letech 2022 a 2023 a členské státy nevydaly všechna rozhodnutí, očekává se, že počet případů, které by postoupily do této fáze, bude v nadcházejících letech omezený. Monitorování této fáze je však nezbytné, aby bylo zajištěno, že daňoví poplatníci mají právo podat námitku v případě řešeném v řízení o dosažení vzájemné dohody, který byl zamítnut.

Provádění rozhodnutí vynesенých v rámci řízení o dosažení vzájemné dohody a konečných rozhodnutí

Členské státy mají povinnost podávat zprávu o počtu rozhodnutí vynesенých v rámci řízení o dosažení vzájemné dohody a konečných rozhodnutí, která dosud nebyla příslušnými orgány provedena.

Ke dni 31. prosince 2023 členské státy uvedly, že existují tři rozhodnutí vynesенá v rámci řízení o dosažení vzájemné dohody, která musí příslušné orgány ještě provést.

c. Předběžná zpětná vazba k uplatňování

Podle výsledků konzultací provedených s členskými státy a konzultací se zúčastněnými stranami⁹ směrnice o mechanismech řešení daňových sporů vede ve srovnání se situací před jejím zavedením ke zlepšení v oblasti účinnosti a účelnosti. To vyplývá ze skutečnosti, že směrnice o mechanismech řešení daňových sporů stanoví jasné a vymezené lhůty, poskytuje daňovým poplatníkům lepší možnosti využití opravných prostředků a má širší oblast působnosti, která se nevztahuje pouze na spory týkající se převodních cen nebo přičítání zisků stálým provozovnám, ale na všechny spory, které vyplývají z výkladu a uplatňování dohod a úmluv upravujících zamezení dvojího zdanění příjmů.

Členské státy a zúčastněné strany však ve svých odpovědích uvedly, že zkušenosti s pravidly obsaženými ve směrnici o mechanismech řešení daňových sporů jsou omezené, neboť vzhledem k uzavření daňových kontrol za zdaňovací období počínající roku 2018 nebo později se první případy dvojího zdanění, které spadají do oblasti působnosti směrnice o mechanismech řešení daňových sporů, objevují až nyní. Ke všem aspektům směrnice o mechanismech řešení daňových sporů a konkrétněji k fázi řešení sporů lze tudíž v době vzniku této zprávy, kdy nebyla zřízena žádná poradní komise, poskytnout omezenou nebo nulovou zpětnou vazbu.

Byly však již předloženy návrhy na další zdokonalení některých aspektů směrnice o mechanismech řešení daňových sporů, pokud jde o další vyjasnění výkladu a uplatňování některých pravidel nebo definic s cílem zajistit společný přístup. Dále bylo navrženo rozšíření oblasti působnosti směrnice o mechanismech řešení daňových sporů a využití mechanismu pro řešení sporů k řešení sporů týkajících se jiných směrnic v oblasti přímých a nepřímých daní. Pro účely monitorování by mohl být

⁹ Viz: [Resolution of tax disputes in the European Union - European Commission \(europa.eu\)](https://european-council.europa.eu/media/assets/4/4F/Policy-Document-2020-02-20-Resolution-of-tax-disputes-in-the-European-Union.pdf) (Řešení daňových sporů v Evropské unii – Evropská komise (europa.eu)).

přínosem revidovaný statistický rámec, který by uváděl počet stížností podaných a zamítnutých během referenčního roku.

4. Závěry a budoucí práce

Všechny členské státy plně provedly směrnici o mechanismech řešení daňových sporů. Předběžná zpětná vazba je pozitivní, neboť se zdá, že uvedená směrnice splňuje cíle, které byly stanoveny v době jejího přijetí. Směrnice o mechanismech řešení daňových sporů poskytuje mechanismus pro řešení sporů, který je komplexní, účinný a udržitelný. Posílené postavení daňového poplatníka či poplatníků vedoucí k závaznému vyřešení dvojího zdanění přispívá ke spravedlivějšímu daňovému prostředí.

Na základě statistických údajů shromážděných Komisí v rámci statistického rámce pro směrnici o mechanismech řešení daňových sporů a zpětné vazby získané od veřejnosti i členských států však lze vyvodit závěr, že zkušenosti s uplatňováním uvedené směrnice jsou nadále omezené. Po získání více zkušeností by útvary Komise měly provést plnohodnotné hodnocení a případně předložit návrhy na zlepšení směrnice o mechanismech řešení daňových sporů.